

BGer 2C_618/2014 vom 3. April 2015

Bundesgericht, 2015-04-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_618_2014

FR: TF 2C_618/2014 du 3 avril 2015

IT: TF 2C_618/2014 del 3 aprile 2015

Erwägungen

E. 1.1

Die Vorinstanz hat die Verfahren betreffend direkte Bundessteuer und kantonale Steuern vereinigt und ein einziges Urteil gefällt. Die Steuerpflichtigen fechten dieses Urteil mit einer einzigen Beschwerdeschrift an. Das Bundesgericht eröffnet regelmässig zwei Verfahren, wenn sowohl die direkte Bundessteuer als auch die kantonalen Steuern streitig sind, um die Fälle aller Kantone einheitlich zu erfassen. Das Bundesgericht behält sich aber vor, die beiden Verfahren zu vereinigen und nur ein Urteil zu fällen (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP ; BGE 131 V 461 E. 1.2 S. 465), sofern es um denselben Sachverhalt geht und sich bundes- und kantonrechtlich dieselben Rechtsfragen stellen. Dies ist hier der Fall, weswegen es sich rechtfertigt, die Verfahren 2C_618/2014 und 2C_619/2014 zu vereinigen.

E. 1.2

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14] und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Beschwerdeführer sind durch das angefochtene Urteil besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.3

Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C_95/2013 bzw. 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 1.6, in: StE 2013 B 22.2.28).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt 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 BGG ; BGE

139 II 404 E. 10.1 S. 445 ; 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f.). Die Erhebung einer Sachverhaltsrüge setzt zudem voraus, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend ist (Art. 97 Abs. 1 BGG).

II. Direkte Bundessteuer

E. 2

Im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen gilt das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie ("théorie de l'accroissement du patrimoine" bzw. "imposition du revenu global net"). Demgemäss unterliegen aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17-23 DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer. Vorbehalten bleiben nach Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (vgl. BGE 139 II 363 E. 2.1 S. 365 f. m.w.H.).

Insbesondere sind nach Art. 17 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar, mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen oder geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen.

E. 3

Die Vorinstanz führt aus, ein steuerfreier Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Privatvermögen liege bloss dann vor, wenn ein Wertzufluss als Gegenwert des veräusserten Vermögensrechts erscheine. In Abgrenzung zur selbständigen Erwerbstätigkeit fielen als steuerfreie private Kapitalgewinne nur jene Gewinne in Betracht, die im Rahmen der schlichten Verwaltung privaten Vermögens oder in Ausnützung einer sich zufällig bietenden Gelegenheit erzielt worden seien, ohne dass eine besondere auf Erwerb ausgerichtete Tätigkeit des Steuerpflichtigen vorliege. Nichts spreche dagegen, diese Definition des steuerfreien Kapitalgewinns auch zur Abgrenzung vom un selbständigen Erwerbseinkommen zu verwenden.

Vorliegend resultiere die Differenz zwischen dem Substanzwert der neugegründeten Gesellschaft in Höhe des einbezahlten Aktienkapitals und dem rund dreihundert Mal höheren Verkaufswert der Aktien daraus, dass das gesamte seit Jahren eingespielte und erfolgreiche Corporate Finance Team der X. _____ AG per 1. Dezember 2005 zur Y. _____ AG resp. Z. _____ AG, V. _____, übergetreten sei und alle Mitarbeitenden zur Weiterführung des Betriebs hätten motiviert werden können. Der durch den Kaufpreis abgegoltene Wert in Form von Goodwill sei mithin nicht im Laufe der rund einmonatigen Geschäftstätigkeit der neugegründeten Gesellschaft aufgebaut worden, sondern bereits in den Jahren zuvor, als der Beschwerdeführer 1 und die anderen Poolmitglieder bei der X. _____ AG un selbständig erwerbstätig waren. Mit dieser Erwerbstätigkeit stehe der Goodwill in engem wirtschaftlichen und kausalen Zusammenhang.

Wohl habe der Beschwerdeführer 1 formal Aktien der Z. _____ AG, V. _____, verkauft, doch sei die Z. _____ KG, U. _____, als Käuferin der Papiere nur dann bereit gewesen, den im Kaufpreis enthaltenen Goodwill zu entschädigen, wenn sich die Verkäufer für die Dauer von drei Jahren ab Vertragsschluss zur Weiterarbeit in der Z. _____ AG, V. _____, verpflichten. Der realisierte Goodwill stehe somit ebenfalls

in einem engen wirtschaftlichen und kausalen Zusammenhang mit der unselbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers 1 bei der Z. _____ AG, V. _____, und erscheine deshalb als Gegenleistung für die zukünftig zu erbringende Tätigkeit als Arbeitnehmer.

Die besonderen zeitlichen Verhältnisse bestätigten diese Würdigung: Die Gründung der Y. _____ AG resp. Z. _____ AG, V. _____, sei am 28. September 2005 erfolgt. Am 14. Oktober 2005 sei die Austrittsvereinbarung mit der X. _____ AG abgeschlossen worden und per 1. Dezember 2005 habe die neugegründete Gesellschaft das Corporate Finance Team der X. _____ AG übernommen. Bereits am 3. Januar 2006, also nur gut einen Monat später, habe der Beschwerdeführer 1 den vorhandenen Goodwill bereits (teilweise) realisiert, weshalb auch ein enger

zeitlicher Zusammenhang zur unselbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen bei der X. _____ AG und vor allem bei der Y. _____ AG resp. Z. _____ AG, V. _____, bestehe. Umgekehrt habe das geschilderte Vorgehen des Beschwerdeführers 1 nichts mehr mit der gewöhnlichen Verwaltung des Privatvermögens oder der blossen Wahrnehmung einer sich bietenden günstigen Gelegenheit zu tun.

E. 4

Die Steuerpflichtigen machen demgegenüber geltend, der Beschwerdeführer 1 habe seinen Anteil am veräusserten Aktienpaket zu einem höheren Preis als dem von ihm eingebrachten Nennwert veräussern können. Auf diese Weise habe er einen entstandenen Mehrwert der Aktien realisiert. Der gesamte Verkaufserlös stelle den Gegenwert der veräusserten Aktien dar. Somit liege sowohl aus wirtschaftlicher als auch als steuerrechtlicher Sicht ein Kapitalgewinn vor. Da der Beschwerdeführer 1 über kein Geschäftsvermögen verfüge, sondern den Aktienwerb ausschliesslich mit Eigenmitteln finanziert habe, handle es sich um einen

auf Privatvermögen erzielten Kapitalgewinn, welcher steuerfrei sei. Die vom Verwaltungsgericht wiedergegebene Praxis zur Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung von der selbständigen Erwerbstätigkeit dürfe nicht auf

un selbständige Erwerbsverhältnisse angewendet werden; dies würde das verfassungsrechtliche Willkürverbot sowie das Rechtsgleichheitsgebot verletzen und überdies eine Falschanwendung von Bundesrecht darstellen: Kapitalgewinne, die im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit auf Geschäftsvermögen erzielt würden, seien gemäss Art. 18 DBG Teil des steuerbaren selbständigen Erwerbseinkommens; der Begriff des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit habe dagegen nichts mit einem Kapitalgewinn gemein. Vielmehr sei unselbständiges Erwerbseinkommen stets das Entgelt für eine Arbeitstätigkeit. Ein solcher Vermögenszufluss könne aber nicht gleichzeitig ein Kapitalgewinn aus der Realisation des Mehrwerts eines Vermögenswerts sein. Zwar könne sich im Verhältnis zwischen Arbeitsverhältnissen und Kapitalgewinnen gegebenenfalls die Frage stellen, ob ein realisierter Mehrwert vollumfänglich auf einen Kapitalgewinn zurückzuführen sei. Wenn etwa die Rücknahme eines Vermögenswertes durch den Arbeitgeber zu einem über dem Verkehrswert liegenden Preis erfolgt sei, müsse geprüft werden, ob der geldwerte Vorteil ein Entgelt für die Arbeitsleistung darstelle. Vorliegend habe jedoch das vom Steuerrekursgericht eingeholte Gutachten ergeben, dass der vom Beschwerdeführer 1 beim Aktienverkauf erzielte Erlös dem Verkehrswert entsprochen habe; es sei daher ausgeschlossen, dass ein Teil des Erlöses ein Arbeitsentgelt darstelle. Der

im Verkaufspreis neben dem Substanzwert ebenfalls enthaltene Goodwill sei bereits seit dem 1. Dezember 2005 Bestandteil des Betriebsvermögens der Y._____ AG gewesen; werde dieser durch den Kaufpreis mitabgegolten, so stelle dies eine Gegenleistung für die Eigentumsübertragung an den Aktien dar und keine Entschädigung für die Arbeitsleistung des Aktionärsdirektors.

E. 5.1

Bereits in seiner Praxis zum Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) hat das Bundesgericht festgehalten, dass der Begriff des Einkommens aus einer (Erwerbs-) Tätigkeit weit zu interpretieren ist. Es handelt sich dabei nicht nur um Einkommen aus einer vertraglich vereinbarten Gegenleistung im engeren Sinne. Ein Einkommen aus Erwerbstätigkeit liegt vielmehr bereits dann vor, wenn zwischen der Leistung, die der Steuerpflichtige erhält, und seiner Tätigkeit ein derartiger wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, dass die Leistung die Folge der Tätigkeit ist und der Steuerpflichtige die Leistung im Hinblick auf seine Tätigkeit erhält (Urteil 2A.381/2006 und 2A.382/2006 vom 29. November 2006 E. 2.1, publ. in: RDAF 2007 II 106; ASA 78 95, m.w.H.; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Rz. 20 zu Art. 17).

Demgegenüber stellt die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne mit Blick auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und das diesen konkretisierende Reinvermögenszugangsprinzip eine systemwidrige Ausnahme dar. Wohl ist diese vom Gesetzgeber u.a. auch aus Gründen der Veranlagungsökonomie gewollt. Vor dem Hintergrund einer allgemeinen Einkommenssteuer sind Ausnahmen aber gemäss der bundesgerichtlichen Praxis restriktiv zu handhaben (BGE 139 II 363 E. 2.2 S. 367 m.w.H.).

E. 5.2

Vorliegend ist unbestritten, dass der Substanzwert der verkauften Aktien der Y._____ AG resp. Z._____ AG, V._____, im Wesentlichen dem Nennwert entsprach, der Verkaufspreis jedoch rund dreihundert Mal höher lag. Zutreffend ist sodann, dass das vom Steuerrekursgericht eingeholte Gutachten vom 20. September 2013 zum Ergebnis gelangt ist, der bezahlte Verkaufspreis liege (gerade noch) innerhalb der Schätzungsbandbreite des Verkehrswertes (Gutachten S. 5). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer kann daraus jedoch noch nicht geschlossen werden, der bezahlte Aufpreis zum Substanzwert könne a priori kein Erwerbseinkommen darstellen: Wie bereits ausgeführt, sieht der Vertrag zwischen den Poolmitgliedern und der Z._____ KG, U._____, vom 3. Januar 2006 eine gestaffelte Leistung des Kaufpreises vor, wobei die Zahlung an den Fortbestand des Arbeitsverhältnisses der Verkäufer bei der Gesellschaft geknüpft ist. Eine solche Vereinbarung erscheint für einen Kaufvertrag sehr atypisch, zumal sie nahelegt, dass die Zahlung des vereinbarten Preises nicht für die Eigentumsübertragung an den Aktien erfolgt, sondern als Entschädigung für die zukünftig zu leistende Arbeit des Veräusserers in seiner Eigenschaft als unselbständig Erwerbstätiger der Gesellschaft. Bei dieser Sachlage kann auch die Auffassung der Beschwerdeführer nicht geteilt werden, dass die Differenz zwischen dem Substanzwert der Gesellschaft und dem vereinbarten Preis einen Goodwill darstelle, welcher schon vor dem Verkauf zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehört habe: Wie die Vorinstanz diesbezüglich richtig festgehalten hat, war die Z._____ KG, U._____, nur unter der Voraussetzung bereit, den vereinbarten Kaufpreis zu entrichten,

dass sich die Poolmitglieder zu einer mehrjährigen Weiterarbeit in der Z._____ AG, V._____, verpflichten. Mit anderen Worten entstand der abgegoldene Goodwill überhaupt erst dadurch, dass der Vertrag vom 3. Januar 2006 eine erhebliche arbeitsvertragliche Komponente aufwies. Soweit sie den Aktiennennwert übersteigen, erscheinen die aus diesem Vertrag resultierenden Ansprüche des Beschwerdeführers 1 daher aus wirtschaftlicher Perspektive als Kombination von Antrittsgeld (erste Tranche) und Treueprämien (zweite bis vierte Tranche) und mithin als Salärbestandteile. Dass die Zahlung nicht durch die formelle Arbeitgeberin Z._____ AG, V._____, sondern durch deren Mehrheitsaktionärin Z._____ KG, U._____, erfolgt ist, ändert daran nichts; auch die Leistung eines Dritten ist dem Arbeitseinkommen zuzurechnen, wenn sie dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis zufliesst (Urteile 2A.213/1994 vom 8. Oktober 1996 Lit. B i.V.m. E. 2; 2A.55/1988 vom 3. März 1989 E. 2.a, publ. in: ASA 60 245, StE 1991 B 21.1 Nr. 2).

E. 5.3

Gemäss diesen Ausführungen ist es nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanzen den Gewinn aus dem Verkauf des Aktienanteils des Beschwerdeführers 1 nicht als Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Privatvermögen gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG sondern als unselbständiges Erwerbseinkommen i.S.v. Art. 17 Abs. 1 DBG qualifiziert und entsprechend besteuert haben. Damit erübrigt sich die Prüfung, ob das Vorgehen des Beschwerdeführers 1 gegebenenfalls als Steuerumgehung zu qualifizieren wäre, wie dies das Verwaltungsgericht bejaht hat. Ebenso kann offen bleiben, inwieweit die Realisierung des erzielten Erlöses als Resultat eines zielgerichteten gesellschaftlichen Zusammenwirkens der Poolmitglieder erscheint und damit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellt (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen des Steuerrekursgerichts in dessen Urteil vom 30. Januar 2014 E. 5).

III. Staats- und Gemeindesteuern

E. 6

Die Rechtslage ist bei den Staats- und Gemeindesteuern im Wesentlichen identisch wie bei der direkten Bundessteuer (Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 lit. b StHG sowie § 16 Abs. 1 und Abs. 3 i.V.m. § 17 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH]).

Aus diesen Gründen gelten die vorstehenden Erwägungen für die direkte Bundessteuer auch bei den Staats- und Gemeindesteuern, weshalb auf das bereits Festgestellte verwiesen werden kann.

IV. Kosten

E. 7

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als auch betreffend die Staats- und Gemeindesteuern als unbegründet abzuweisen.

Bei diesem Prozessausgang tragen die Beschwerdeführer die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens unter solidarischer Haftbarkeit (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

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