

# **BGer 9C\_369/2025 vom 23. Dezember 2025**

Bundesgericht, 2025-12-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_369\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_369_2025)

FR: TF 9C\_369/2025 du 23 décembre 2025

IT: TF 9C\_369/2025 del 23 dicembre 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen ( Art. 29 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) und mit freier Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 151 II 68 E. 1 Ingress).

### **E. 1.2**

Die Beschwerde richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit ( Art. 82 lit. a BGG , Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG ). Die Steuerpflichtigen sind sodann gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG (SR 642.14) i.V.m. § 164bis des Gesetzes des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/SO; BGS 614.11) zur Beschwerde legitimiert. Die Beschwerde ist frist- und formgerecht eingereicht worden ( Art. 100 und Art. 42 BGG ). Auf die Beschwerde ist, vorbehaltlich der Klärung des Streitgegenstands resp. einer allfälligen Rechtskraftwirkung des vorangegangenen Urteils vom 21. März 2022 des Steuergerichts des Kantons Solothurn (vgl. B.a und E. 3), einzutreten.

### **E. 2.1**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ) oder auf Rüge hin ( Art. 97 Abs. 1 BGG ) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" ( BGE 150 II 346 E. 1.6; 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 150 II 346 E. 1.6 ; 147 I 73 E. 2.2).

### **E. 2.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind ( BGE 142 I 135 E. 1.5). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte ( BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier

Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteile 9C\_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4; 9C\_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2, in: StE 2023 B 44.13.7 Nr. 37; 2C\_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33 , aber in: StE 2017 B 44.11 Nr. 15). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht ( BGE 150 II 346 E. 1.5 ; 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

## II. Streitgegenstand und Anfechtungsobjekt

### E. 3

Vorab zu prüfen ist der Umfang des Streitgegenstands sowie das Vorliegen eines gültigen Anfechtungsobjekts.

#### E. 3.1

Nach Art. 90 BGG steht die Beschwerde an das Bundesgericht offen gegen Entscheide, die das Verfahren abschliessen (Endentscheide). Rückweisungsentscheide gelten grundsätzlich als Zwischenentscheide, gegen die nur unter den Voraussetzungen von Art. 92 oder 93 BGG beim Bundesgericht Beschwerde erhoben werden kann, selbst wenn damit über materielle Teilaspekte der Streitsache entschieden wird (vgl. BGE 142 II 20 E. 1.2; Urteil 2C\_977/2020 vom 6. Mai 2022 E. 1.1, nicht publiziert in BGE 149 II 34 ). Ist die Beschwerde gegen Zwischenentscheide nicht zulässig oder wurde von ihr kein Gebrauch gemacht, so ist der betreffende Zwischenentscheid gegen den Endentscheid anfechtbar, soweit er sich auf dessen Inhalt auswirkt (vgl. Art. 93 Abs. 3 BGG ). Bei der Beschwerde gegen den Zwischenentscheid handelt es sich um ein (Wahl-) Recht; der ordentliche Rechtsmittelweg steht weiterhin offen (vgl. BGE 150 II 346 E. 2.5).

#### E. 3.2

Im Rückweisungsentscheid des Bundesgerichts (Urteil 2C\_23/2020 und 2C\_101/2020 vom 28. Juli 2021, vgl. A.c) hielt dieses fest, dass zwischen zwei Realisationstatbeständen zu unterscheiden sei. Zuerst sei die unterpreisliche Übertragung der Patente im April 2009 von der C.\_\_\_\_\_ GmbH auf den Steuerpflichtigen im Sinne einer verdeckten Gewinnausschüttung erfolgt (erster Realisationstatbestand, a.a.O. E. 4.3.1). Davon zu unterscheiden sei der unterpreisliche Verkauf der Patente im Juni 2010 vom Steuerpflichtigen an die D.\_\_\_\_\_ AG im Sinne einer verdeckten Kapitaleinlage (zweiter Realisationstatbestand, a.a.O. E. 4.3.2). Ebenso hielt das Bundesgericht fest, falls davon auszugehen sei, dass der Steuerpflichtige zwischen April 2009 und Juni 2010 eine selbständige Erwerbstätigkeit entfaltet und die Patente in sein Privatvermögen überführt habe, seien zusätzlich - zwei zum damaligen Zeitpunkt noch offen gelassene Fragen - zu klären: Einerseits, ob bei der Eröffnung des Nachsteuerverfahrens gegen die Steuerpflichtigen überhaupt Tatsachen oder Beweismittel vorlagen, die dem Steueramt im ordentlichen Verfahren unbekannt gewesen seien, und andererseits, welchen Verkehrswert die Patente per 30. Juni 2010 hatten (a.a.O. E. 4.6).

#### E. 3.3

Im Nachgang zu dieser Rückweisung durch das Bundesgericht hat das Steuergericht mit erstem Urteil vom 21. März 2022 festgehalten, dass der Steuerpflichtige im Zeitraum vom April 2009 bis Juni 2010 selbständig erwerbstätig gewesen sei (vgl. B.a).

Gegen dieses erste Urteil des Steuergerichts vom 21. März 2022 haben die Steuerpflichtigen zu Recht kein selbständiges Rechtsmittel an das Bundesgericht erhoben, da es sich bei dieser Entscheidung um keinen Teilentscheid im Sinne von Art. 91 BGG handelt/ gehandelt hat. Im Abgaberecht ist von einem Teilentscheid, so die ständige bundesgerichtliche Praxis, nur zurückhaltend auszugehen. Abgaberechtlich liegt ein Teilentscheid vor, falls im angefochtenen Entscheid erstens über mehrere Steuerperioden gesondert, und zweitens, zumindest in Bezug auf eine Steuerperiode abschliessend entschieden wurde ( BGE 150 II 346 E. 1.3.1 m.w.H.), was hier klarerweise nicht der Fall war, da das Steuergericht das Verfahren zur Berechnung des Verkehrswerts der Patente an das Steueramt zurückgewiesen hatte und auch die Voraussetzungen für die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens noch nicht geprüft hatte.

Nachdem das Steueramt die Berechnung des Verkehrswerts der Patente nachgeholt hat (vgl. B.a), ergriffen die Steuerpflichtigen wiederum den Rechtsmittelweg, der dazu führte, dass das Steuergericht mit Urteil vom 19. Mai 2025 die weitergeführten Rechtsmittel abwies, soweit es darauf eintrat (vgl. B.b). Gegen dieses zweite Urteil des Steuergerichts vom 19. Mai 2025 erheben die Steuerpflichtigen sodann vorliegende Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht, wobei sie zu Recht auch die im ersten Urteil des Steuergerichts vom 21. März 2022 getroffenen Entscheidungen rügen.

Es steht den Steuerpflichtigen im vorliegenden Verfahren offen, mit der Beschwerde gegen den Endentscheid des Steuergerichts vom 19. Mai 2025 ( Art. 90 BGG ; zweites Urteil; E. 3.4) gegen alle streitgegenständlich erfassten Punkte, vorzugehen, ungeachtet darum ob diese im angefochtenen zweiten Urteil oder bereits im ersten Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn behandelt wurden, soweit sie sich auf das Endurteil auswirken ( Art. 93 Abs. 3 BGG ). Dass die Steuerpflichtigen formell nur die Aufhebung des Urteils vom 19. Mai 2025 beantragen, schadet ihnen nicht. Die Beschwerdeanträge sind im Lichte der Beschwerdebegründung auszulegen. Aus diesen ergibt sich ohne weiteres, dass die Steuerpflichtigen die Aufhebung der Nachsteuern verlangen, u.a. mit der rechtlichen Begründung, der Steuerpflichtige sei in der relevanten Periode nicht selbständig erwerbstätig gewesen und die fraglichen Patente könnten nicht als Geschäftsvermögen qualifiziert werden.

#### **E. 3.4**

Der Streitgegenstand vor Bundesgericht umfasst damit zusammenfassend - neben prozess- und verfassungsrechtlichen Fragen - geltend gemachte Rechtsverletzungen in Bezug auf eine unterbliebene resp. nicht rechtzeitig erfolgte Beurteilung der Voraussetzungen für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens, die Beurteilung der selbständigen Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen und Fragen in Bezug auf die Zuweisung der Patente ins Geschäftsvermögen, sowie eine geltend gemachte Rechtsverletzungen in Bezug auf die Patentbewertung.

#### **E. 3.5**

Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **III. Materielles**

#### **E. 4**

Die Steuerpflichtigen rügen u.a., die Vorinstanz habe zu Unrecht das blosse Halten eines Immaterialgüterrechts als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert. Zu Unrecht sei auch

das Immaterialgüterrecht dem Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen zugewiesen worden. Die Patente seien in der C. \_\_\_\_\_ GmbH über Jahre entwickelt worden. Der Steuerpflichtige sei, neben einem anderen Entwickler, bei der C. \_\_\_\_\_ GmbH angestellt gewesen. Per 31. März 2009 sei lediglich das "nackte" Patentrecht auf ihn übertragen worden. Zwecks Patentverwertung, die bei der C. \_\_\_\_\_ GmbH verblieben sei, sei die 100%-ige Tochtergesellschaft E. \_\_\_\_\_ GmbH gegründet worden. Der Steuerpflichtige habe persönlich nie eine Patentverwertung vorgenommen, nie einen Umsatz erzielt, nie das Patent zu Erwerbszwecken gehalten und sei auch nie gegenüber aussenstehenden Dritten als Verwerter aufgetreten.

#### **E. 4.1**

Nach Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels- und Gewerbebetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit ist dabei weit zu verstehen: Gewinne aus einer Tätigkeit, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgeht, stellen steuerbares Einkommen dar ( BGE 125 II 113 E. 5d und 5e). Dazu zählen nach Art. 18 Abs. 2 DBG auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (vgl. Art. 18 Abs. 2 DBG ). Für eine selbständige Erwerbstätigkeit kennzeichnend ist die Tätigkeit einer natürlichen Person, mit der diese auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt ( BGE 125 II 113 E. 5b). Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten. Die Prüfung ist von Fall zu Fall aufgrund einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände vorzunehmen. Die einzelnen Gesichtspunkte dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (vgl. zum Ganzen BGE 138 II 251 E. 2.4.2 mit Hinweisen).

##### **E. 4.1.1**

Erforderlich für eine selbständige Erwerbstätigkeit - wie sie die Rechtsprechung insbesondere für den steuerbaren gewerbsmässigen Liegenschaftshandel herausgebildet hat - ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist ( BGE 125 II 113 E. 6a). Als Indizien kommen in Betracht: Die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, eine kurze Besitzesdauer der Vermögensgegenstände, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte, die Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände oder die Realisierung der Gewinne im Rahmen einer Personengesellschaft (vgl. u.a. Urteile 2C\_643/2021 vom 13. Oktober 2022 E. 2.2; 2C\_533/2019 vom 9. März 2021 E. 3.2).

##### **E. 4.1.2**

Keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn lediglich das eigene Vermögen verwaltet wird. Daran ändert nichts, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell

verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (vgl. u.a. Urteile 2C\_643/2021 vom 13. Oktober 2022 E. 2.2; 2C\_533/2019 vom 9. März 2021 E. 3.2; 2C\_1021/2019 vom 30. Oktober 2020 E. 5.2; 2C\_890/2018 vom 18. September 2019 E. 5.4 m.w.H.).

#### **E. 4.2**

In seinem Urteil vom 28. Juli 2021 führte das Bundesgericht aus, von entscheidender Bedeutung sei die Beantwortung der Frage, ob der Steuerpflichtige die Patente im Jahr 2009 in sein Geschäftsvermögen überführt habe. Eine Überführung ins Geschäftsvermögen komme freilich nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige

zwischen April 2009 und Juni 2010 eine selbständige Erwerbstätigkeit entfaltet habe (vgl. a.a.O. E. 4.3.2 S. 8; Auszeichnung vorliegend durch das Bundesgericht). Ferner führte das Bundesgericht aus, starkes Gewicht müsse dem Umstand beigemessen werden, dass die streitbetroffenen Patente zwischen April 2009 und Juni 2010 dem Steuerpflichtigen persönlich gehörten. Mit der Übertragung des Rechts am Patent im April 2009 habe nurmehr der Steuerpflichtige darüber verfügen können; entsprechend seien an sich sämtliche Handlungen, die er

in der Zeit zwischen April 2009 und Juni 2010 (Auszeichnung vorliegend durch das Bundesgericht) im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung dieser Patente vornahm (z.B. Abschluss von Lizenzverträgen, Änderungen am Patent, Verwertung der Erfindung), seiner privaten (recte: persönlichen) Sphäre zuzuordnen (a.a.O. E. 4.3.2.6). Sodann hielt das Bundesgericht fest, die Annahme der Vorinstanz, dass für das Steuerjahr 2010 keine Nachsteuern erhoben werden könnten, weil kein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit vorliege, erweise sich "aufgrund des gegenwärtigen Aktenstands jedenfalls als unvollständig und deshalb bundesrechtswidrig". Es wies daher die Sache zur Ergänzung des massgeblichen Sachverhalts - insbesondere bezüglich der Fragen, ob der Beschwerdeführer eine selbständige Erwerbstätigkeit entfaltet und ob er die Patente im April 2009 in sein Geschäftsvermögen überführt habe - an die Vorinstanz zurück (vgl. a.a.O. E. 4.4).

#### **E. 4.2.1**

Im mitangefochtenen Urteil vom 21. März 2022 hielt die Vorinstanz fest, die (vorliegend zur Diskussion stehenden) Patente hätten seit ihrem originären Erwerb durch den Steuerpflichtigen (mit Unterbruch vom April 2009 bis Juni 2010) bis zur Einbringung in die "D.\_\_\_\_\_ AG" zum Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen gehört. Sie begründet dies insbesondere damit, bei der Filterentwicklung habe es sich nicht um eine Erfindung im Sinne von Art. 332 Abs. 1 OR (Erfindung in Erfüllung der vertraglichen Pflichten bzw. Betriebserfindung), sondern um eine "freie Gelegenheitserfindung" bzw. um ein "freies Immaterialgut" gehandelt; die Rechte an solchen Gelegenheitserfindungen würden gemäss dem Schöpferprinzip in der Person des Arbeitnehmers, also originär erworben. Im Oktober 2006 seien die Immaterialgüterrechte in die neu gegründete "C.\_\_\_\_\_ GmbH" eingebracht worden. Per 3. April 2009 habe der Steuerpflichtige das Patent der "C.\_\_\_\_\_ GmbH" entnommen und auf sich privat übertragen (a.a.O. E. 5). Auch hielt sie fest, dass sämtliche "Handlungen, die der Steuerpflichtige zwischen April 2009 und Juni 2010 zur Bewirtschaftung dieser Patente" vorgenommen habe (z.B. Abschluss von Lizenzverträgen, Änderungen am Patent, Verwertung der Erfindung, Einbringung der Patente in eine juristische Person) der privaten Sphäre zuzuordnen seien. Ferner seien die Patente für den Zeitraum von April 2009 bis Juni 2010 dem Geschäftsvermögen des

selbständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen zuzuordnen (a.a.O. E. 6).

#### **E. 4.2.2**

Die Vorinstanz übersieht bei diesen Feststellungen ein Mehrfaches:

##### **E. 4.2.2.1**

Vorab blendet sie aus, dass sämtliche von ihr genannten sachverhaltlichen Umstände bereits aus den Akten ergeben, die dem Bundesgericht im Zeitpunkt der Fällung des Urteils vom 28. Juli 2021 vorlagen. Das Bundesgericht hat diesbezüglich explizit festgehalten, aufgrund des gegenwärtigen Aktenstandes lasse sich nicht klar sagen, welche dieser Handlungen dem Steuerpflichtigen persönlich zuzurechnen seien. Zwar verweist die Vorinstanz in ganz allgemeiner Weise in Wiederholung der vom Bundesgericht genannten möglichen Indizien auf "Handlungen, die der Steuerpflichtige zwischen April 2009 und Juni 2010 zur Bewirtschaftung der Patente vorgenommen habe (z.B. Abschluss von Lizenzverträgen, Änderungen am Patent, Verwertung der Erfindung, Einbringung der Patente in eine juristische Person) ", zeigt aber mit keinem Wort auf, inwiefern das Vorliegen auch nur eines dieser Indizien nun nachgewiesen ist. Nachdem die Vorinstanz keinerlei weitere sachverhaltliche Abklärungen vorgenommen hat, ist nicht ersichtlich, inwiefern sich bezüglich der vorliegend relevanten Fragen die Situation nun anders darstellen sollte.

##### **E. 4.2.2.2**

Des weiteren übersieht die Vorinstanz, dass ihre Überlegungen betreffend die Erwerbsart der Patente irrelevant sind: Auszugehen ist vom bundesgerichtlich - gestützt auf die seinerzeitigen Darlegungen der Steuerbehörden und der Vorinstanz - festgestellten Sachverhalt, wonach sich die fraglichen Patente vor der Überführung von der "C. \_\_\_\_\_ GmbH" an den Steuerpflichtigen im Eigentum der ersteren befand, ein Umstand, den im übrigen auch die Vorinstanz in ihrem Urteil vom 21. März 2022 explizit erwähnt (a.a.O. E. 5). Zu prüfen war denn auch, wie im Urteil des Bundesgerichts vom 28. Juli 2021 unmissverständlich ausgeführt wird, ob der Steuerpflichtige in der Zeit vom April 2009 bis Juni 2010 eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt und die Patente im April 2009 in sein Geschäftsvermögen überführt hatte.

##### **E. 4.2.2.3**

Zur Frage, ob der Steuerpflichtige in der vorliegend relevanten Zeit eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübte, stützt sich die Vorinstanz somit auf keinerlei Sachverhaltselemente, insbesondere auch nicht auf neu erhobene, welche dem Bundesgericht bei seiner Rückweisung zur Ergänzung des Sachverhalts nicht bereits bekannt gewesen wären:

In diesem Zusammenhang gilt es zu erkennen, dass im Rückweisungsentscheid die vorgebrachten Indizien zur Prüfung einer etwaigen selbständigen Erwerbstätigkeit bereits diskutiert wurden. So führte das Bundesgericht beispielsweise aus, dass aufgrund der Akten davon auszugehen sei, dass die beruflichen Aktivitäten des Steuerpflichtigen sich ab Kündigung seiner Anstellung darauf fokussiert hätten, "den in der Freizeit entwickelten Feinstaubfilter marktreif zu machen, die entsprechende Erfindung immaterialgüterrechtlich zu schützen und auf Grundlage dieser Erfindung serienmässig Feinstaubfilter zu produzieren und über geeignete Kanäle zu vertreiben" (a.a.O. E. 4.3.2.4 in fine). Dessen ungeachtet hielt das Bundesgericht unmissverständlich fest, der gegenwärtige Aktenstand erweise sich als unvollständig und sei insbesondere bezüglich der Frage, ob der

Beschwerdeführer eine selbständige Erwerbstätigkeit entfaltet habe, zu ergänzen. Dies kann nicht anders verstanden werden, als dass das Bundesgericht zum Schluss kam, der ihm vorliegende Aktenstand lasse weder den Schluss zu, es liege eine selbständige Erwerbstätigkeit vor, noch es liege im Gegenteil keine selbständige Erwerbstätigkeit vor. Die Vorinstanz übernimmt lediglich alle vorgenannten Passagen des bundesgerichtlichen Rückweisungsentscheides in ihrem eigenen Urteil *tel quel*, und erbringt - entgegen dem vom Bundesgericht explizit Angeordneten - weder den faktischen Nachweis eines der genannten möglichen Indizien, noch weist sie neue Indizien nach, wie beispielsweise "Arbeiten an der Patentverbesserung im Hinblick auf eine Neuanmeldung", "spezifische Verwertungshandlungen mit potentiellen Abnehmern" oder etwa auch "eine etwaige Aufnahme von Fremdkapital zur Finanzierung der Filteranlagen".

#### **E. 4.2.2.4**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass weiterhin keinerlei sachverhätlich ergänzende, dem Bundesgericht im Zeitpunkt des Rückweisungsentscheides noch nicht bekannte Feststellungen vorliegen, welche irgendeine Tätigkeit des Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt als er die streitbetroffenen Patente von der "C.\_\_\_\_\_ GmbH" erwarb bis zu deren Einbringung in die "D.\_\_\_\_\_ AG" annehmen lassen, und welche insbesondere eine rechtliche Qualifikation einer derartigen Tätigkeit als selbständige Erwerbstätigkeit begründen liessen. Dementsprechend fehlt es vorliegend weiterhin an den Voraussetzungen, um die fraglichen Patente als Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen zu qualifizieren.

#### **E. 4.3**

Es ist im Folgenden zu prüfen, welche Folgen diese fehlenden sachverhätlichen Voraussetzungen nach sich ziehen.

##### **E. 4.3.1**

In allgemeiner Weise unterliegt das Veranlagungsverfahren für steuerpflichtige Personen, als Steuersubjekte, der Untersuchungsmaxime ( Art. 123 Abs. 1 DBG ; Art. 46 StHG ). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken ( BGE 147 II 209 E. 5.1.3, in: StE 2021 B 23.44.2 Nr. 9). Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast.

##### **E. 4.3.2**

Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber (vgl. Art. 124 ff. DBG ; BGE 148 II 285 E. 3.1.1). Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen; vgl. Urteil 2C\_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1; 2C\_669/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.3.1, in: StE 2017 B 99.1 Nr. 16, StR 72/2017 S. 245). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis; vgl. BGE 148 II 285 E. 3.1.2; 147 III 73 E. 3.2; 141 III 241 E. 3.2.3). Verletzt der Steuerpflichtige seine

Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Urteile 2C\_211/2021 / 2C\_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 5.1.2; 2C\_247/2020 vom 18. Juni 2020 E. 4.3.1, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 26; 2C\_483/2016 / 2C\_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.3; vgl. auch ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 5 N. 12).

### **E. 4.3.3**

Wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der Steuerbehörde beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast ( BGE 147 II 209 E. 5.1.3). Dabei gilt auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet ( Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6 mit Hinweisen). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2; 140 II 248 E. 3.5; Urteil 2C\_247/2020 vom 18. Juni 2020 E. 4.3.3).

### **E. 4.3.4**

Vorliegend wurde die Vorinstanz vom Bundesgericht aufgefordert, den rechtserheblichen Sachverhalt zu vervollständigen, da aufgrund des aktuellen Aktenstandes die Frage, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege und die fraglichen Patente als Geschäftsvermögen zu qualifizieren seien, nicht beantwortet werden könne (a.a.O. E. 4.4). Die Vorinstanz hat weder selber noch mittels Rückweisung an die Steuerbehörden die zusätzlichen Sachverhaltselemente, welche vom Bundesgericht im Rückweisungsentscheid als für die Beantwortung dieser Fragen notwendig erachtet wurden, ermittelt. Sie hat zudem keine neuen, bis zum Rückweisungsentscheid des Bundesgerichts nicht aktenkundigen, Indizien als nachgewiesen festgestellt oder angeführt, welche Schlüsse auf vorliegend relevante Tatsachen ziehen liessen, noch hat sie diesbezüglich zusätzliche Beweismittel vom Steuerpflichtigen eingefordert.

Die Qualifikation der Patente als Geschäftsvermögen wäre steuererhöhend. Nachdem somit die für diese Qualifikation relevanten Tatsachen beweislos geblieben sind, ist in Anwendung der objektiven Beweislast zu schliessen, dass die Patente - entsprechend dem Antrag der Steuerpflichtigen - als Privatvermögen zu qualifizieren sind.

## **E. 5**

Die Beschwerde ist bereits aus dem angeführten Grund gutzuheissen. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf die weiteren Vorbringen der Steuerpflichtigen einzugehen.

## **IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung**

### **E. 6.1**

Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Beschwerde. Das angefochtene Urteil, d.h. des Zwischenentscheids vom 21. März 2022 und des Endentscheids vom 19. Mai 2025 (bezeichnet als erstes und zweites Urteil), ist dementsprechend aufzuheben.

### **E. 6.2**

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens werden grundsätzlich der unterliegenden Partei auferlegt ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Der Kanton Solothurn hat aufgrund des Obsiegens den Steuerpflichtigen eine Parteientschädigung auszurichten ( Art. 68 BGG ). Die Gutheissung der Beschwerde der Steuerpflichtigen zieht die Aufhebung des angefochtenen Urteils, d.h. des Zwischenentscheids vom 21. März 2022 und des Endentscheids vom 19. Mai 2025 (bezeichnet als erstes und zweites Urteil), auch im Kostenpunkt nach sich.

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