

# BGer 9C\_666/2024 vom 26. Februar 2025

Bundesgericht, 2025-02-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_666\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_666_2024)

FR: TF 9C\_666/2024 du 26 février 2025

IT: TF 9C\_666/2024 del 26 febbraio 2025

## Erwägungen

### E. 1.1

Die frist- ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und formgerecht ( Art. 42 BGG ) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts ( Art. 82 lit. a BGG ) und richtet sich gegen das kantonal letztinstanzliche ( Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG ), verfahrensabschliessende ( Art. 90 BGG ) Urteil eines oberen Gerichts ( Art. 86 Abs. 2 BGG ). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig ( Art. 83 BGG ), zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 146 DBG (SR 642.11) und Art. 73 StHG (SR 642.14) vorgesehen ist.

### E. 1.2

Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 2 BGG ) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5; 133 II 240 E. 1.4.1). Der Verletzung von Grundrechten geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 149 I 109 E. 2.1; 147 II 44 E. 1.2; 143 II 283 E. 1.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 149 III 81 E. 1.3; 143 II 1 E. 1.4; 133 II 249 E. 1.4.2).

### E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 149 I 207 E. 5.5; 149 II 43 E. 3.5; 149 IV 57 E. 2.2; 149 V 108 E. 4). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unvollständig oder unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 148 II 392 E. 1.4.1; 148 V 427 E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen ( BGE 149 IV 57 E. 2.2). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung ( BGE 148 V 70 E. 5.1.1). Willkürlich ist die Beweiswürdigung, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen ( BGE 148 IV 356 E. 2.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit ( BGE 149 II 43 E. 3.6.4; 149 V 156 E. 6.2; vorne E. 1.2). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik an einem vorinstanzlichen Entscheid

geht das Bundesgericht nicht ein (auch dazu BGE 147 IV 73 E. 4.1.2; 146 IV 114 E. 2.1).

## **E. 2**

Strittig ist, ob die Differenz des Verkaufspreises der zwei Aktienkaufverträge im Umfang von Fr. 220'000.- bei der Beschwerdeführerin als steuerbares Erwerbseinkommen aufzurechnen ist oder ob es sich um einen steuerfreien Kapitalgewinn handelt.

### **E. 2.1**

Der direktsteuerliche Begriff des Einkommens ist harmonisiert ( Art. 7 Abs. 1 StHG ) und im kantonalen Steuerrecht gleich auszulegen wie im Recht der direkten Bundessteuer ( Art. 16 ff. DBG ; vgl. BGE 143 II 402 E. 7.1; 140 II 353 E. 6; Urteile 9C\_604/2022 vom 1. Mai 2024 E. 3.1; 2C\_498/2021 vom 11. Mai 2022 E. 7; 2C\_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.1).

### **E. 2.2**

Nach der Generalklausel (Art. 18 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern des Kantons Schaffhausen vom 20. März 2000; StG/SH; SHR 641.100; Art. 7 Abs. 1 StHG ; BGE 140 II 353 E. 6; vgl. für die direkte Bundessteuer Art. 16 Abs. 1 DBG ; BGE 143 II 402 E. 5.1) unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, die nicht steuerbefreit sind ( Art. 7 Abs. 4 StHG ; Art. 24 DBG ). Gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG ebenso wie nach Art. 7 Abs. 1 StHG sind alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, d.h. 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 und andere geldwerte Vorteile (vgl. Wortlaut von Art. 17 Abs. 1 DBG ; Urteil 9C\_604/2022 vom 1. Mai 2024 E.3.2).

#### **E. 2.2.1**

Der Charakter der Tätigkeit und die Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses sind unmassgeblich, namentlich ob das Entgelt für den Haupterwerb oder eine Nebentätigkeit der steuerpflichtigen Person ausgerichtet wird, wie es benannt wird, in welcher Form die Entschädigung für die erbrachte Leistung erfolgt. Die Bezahlung der steuerpflichtigen Person für ihre Tätigkeit kann in Geld oder in geldwerten Leistungen erfolgen, die Höhe der Vergütung fest oder variabel sein. Leistungen von Dritten sind ebenfalls dem Arbeitseinkommen zuzurechnen, wenn sie der steuerpflichtigen Person in Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis ausgerichtet worden sind, selbst wenn dafür keine Rechtspflicht bestand (Urteile 9C\_604/2022 vom 1. Mai 2024 E. 3.2.1; 2C\_357/2014 vom 23. Mai 2016 E. 2.1 m.H.).

#### **E. 2.2.2**

Damit eine Leistung als Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist, muss indes zwischen der Leistung, die der Steuerpflichtige erhält, und seiner Tätigkeit ein wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen, indem die Leistung Folge der Tätigkeit ist und der Steuerpflichtige die Leistung im Hinblick auf seine Tätigkeit erhält. Dabei kann Arbeitseinkommen bei Aktien unter Umständen auch beim Erwerb von Aktien von einer Drittperson zu einem Vorzugspreis vorliegen. Entscheidend dafür, ob Arbeitseinkommen vorliegt, ist allein der Grund für die Vermögensverschiebung. Soll damit eine erbrachte oder zu erbringende Arbeitsleistung abgegolten werden, liegt Arbeitseinkommen vor. Dann

kommt es auch nicht darauf an, ob die Aktien vom Arbeitgeber oder von dritter Seite kommen (vgl. zum Ganzen Urteile 9C\_604/2022 vom 1. Mai 2024 E. 3.2.2; 2C\_379/2020 vom 7. Juli 2020 E. 3.1; 2C\_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.2.3; 2C\_357/2014 vom 23. Mai 2016 E. 2.1 u. 2.2 ; 2C 618 /2014 vom 3. April 2015 E. 5.1; je m.H.).

### **E. 2.3**

Von der Besteuerung ausgenommen sind demgegenüber die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von (beweglichem) Privatvermögen ( Art. 16 Abs. 3 DBG ; Art. 26 Abs. 1 lit. b StG /SH; Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG ). Mit Blick auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ( Art. 127 Abs. 2 BV ) und das diesen konkretisierende Reinvermögenszugangsprinzip stellt die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne eine systemwidrige Ausnahme dar. Im System einer allgemeinen Einkommenssteuer sind Ausnahmen restriktiv zu handhaben (vgl. u.a. das Urteil 9C\_613/2023 vom 22. Januar 2024 E. 4.1 m.H.).

### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall hat das Obergericht beim steuerbaren Einkommen der Beschwerdeführerin den Betrag von Fr. 220'000.- aufgerechnet, weil es sich bei der hier zu beurteilenden Verdoppelung des Kaufpreises um Erwerbseinkommen handle.

### **E. 3.2**

Dagegen geht die Beschwerdeführerin vor Bundesgericht - wie schon in den kantonalen Verfahrensphasen - davon aus, in der massgeblichen Steuerperiode 2017 im Umfang des aufgerechneten Betrags einen steuerfreien Kapitalgewinn erzielt zu haben.

### **E. 4**

Im Wesentlichen wendet sich die Beschwerdeführerin gegen die Beweiswürdigung des Obergerichts.

### **E. 4.1**

Die Vorinstanz hat ihrer rechtlichen Würdigung die folgenden Sachverhaltsfeststellungen zugrunde gelegt:

Zwischen den Parteien unbestritten und aus den Akten erstellt sei, dass die Beschwerdeführerin Ende 2016 20 Aktien der B. \_\_\_\_\_ S.A. von D. \_\_\_\_\_ zu einem Preis von insgesamt Fr. 220'000.- gekauft habe. Ebenfalls ausser Streit stehe, dass sie dieselben Aktien mit Aktienkaufvertrag vom 29. Juni 2017 an ihre Arbeitgeberin B. \_\_\_\_\_ AG zu einem Preis von Fr. 440'000.- weiterverkauft habe (vgl. E. 3.3 des angefochtenen Entscheids, nachfolgend: a.E.).

Für diese Verdoppelung des Kaufpreises bzw. für den Aufpreis von Fr. 220'000.- nach nur rund einem halben Jahr habe die Beschwerdeführerin keine überzeugende Erklärung vorbringen können (vgl. dazu ausführlich E. 3.7 u. 3.9 a.E.). Die massgebliche Kaufpreisentwicklung lasse sich in Würdigung aller Umstände nur dadurch erklären, dass mit den beiden Transaktionen finanzielle Anreize für die Beschwerdeführerin eine zentrale Rolle gespielt hätten, welche ihre Arbeitgeberin ihr als Folge der Arbeitnehmerstellung ermöglicht hätte. Insgesamt sei nicht ernsthaft zu bezweifeln, dass es mit der Verdoppelung des Kaufpreises darum gegangen sei, die Beschwerdeführerin für ihre Leistungen als Arbeitnehmerin zu entlönnen (vgl. dazu u.a. E. 3.5 einleitend, 3.5.1, 3.5.2 u. insb. E. 3.8 sowie 3.9 a.E.).

Anstelle der in Wirklichkeit beidseits bezweckten Zusprennung eines Erwerbseinkommens hätten die Kaufs- und Weiterverkaufsparteien eine rechtliche Ausgestaltung ihrer Vereinbarungen gewählt, die es der Beschwerdeführerin ermöglichen sollte, gegenüber den Steuerbehörden einen steuerfreien Kapitalgewinn geltend zu machen, was für die Beteiligten (gegenüber einer herkömmlichen Lohnzahlung) erhebliche steuerrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Vorteile gebracht hätte (vgl. E. 3.5.3 u. 3.9 a.E.).

Weiter erscheine ausgeschlossen, dass sich die Beschwerdeführerin - wie durch den ins Recht gelegten Kaufvertrag impliziert - mit ihrer Arbeitgeberin erst am 29. Juni 2017 über den Weiterverkauf der Aktien geeinigt habe (vgl. E. 3.4.3 u. 3.9 a.E.; zu den sich diesbezüglich aus der vollumfänglichen Fremdfinanzierung des Aktienkaufs durch die Beschwerdeführerin und aus der Zurückzahlung des erhaltenen Lombardkredits ergebenden Indizien: vgl. ausführlich E. 3.4.2 a.E.). Vielmehr sei aufgrund der gesamten Umstände davon auszugehen, dass die Vertragsparteien sich bereits anlässlich des Aktienkaufs von Dezember 2016 in dem Sinne geeinigt haben müssten, der Beschwerdeführerin den Weiterverkauf der Aktien an die B.\_\_\_\_\_ AG zuzusichern (vgl. E. 3.4.3 u. 3.4.5 a.E.).

Zu jenem Zeitpunkt habe die Beschwerdeführerin einen insbesondere im Interesse ihrer Arbeitgeberin liegenden Aktienwerb mit erheblichen wirtschaftlichen Risiken getätigt. Sie habe diese Risiken letztlich im Interesse ihrer Arbeitgeberin getragen, und es müsse vermutet werden, dass sie die Risiken des kreditfinanzierten Aktienkaufs nur eingegangen sei, da ihre Arbeitgeberin ihr versichert habe, ihr die Aktien (mit dem genannten Aufpreis) wieder abzukaufen. Damit übereinstimmend habe die B.\_\_\_\_\_ AG gemäss Angaben der Beschwerdeführerin im Rechtsmittelverfahren schon Ende 2016 gewusst, dass die Beschwerdeführerin die Aktien nicht an eine Drittperson verkaufen würde, was zusätzlich auf eine entsprechende Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der B.\_\_\_\_\_ AG bereits zu jenem Zeitpunkt hindeute (vgl. E. 3.4.5 a.E.).

Wenn die Beschwerdeführerin ausserdem auf Provisionsansprüche gegenüber der B.\_\_\_\_\_ AG hinweise, so schlossen solche Ansprüche nicht aus, dass mit der Erhöhung des Kaufpreises eine Entschädigung für die Arbeitstätigkeit der Beschwerdeführerin ausgerichtet werden sollte (vgl. dazu ausführlich E. 3.8 a.E.). Im Übrigen sei es auch nicht so, dass innerhalb der Gruppe keine anderen Möglichkeiten für eine Transaktion mit demselben Ergebnis bestanden hätten (vgl. dazu ausführlich E. 3.6 a.E.).

#### **E. 4.2**

Gegen die Sachverhaltsfeststellungen des Obergerichts bringt die Beschwerdeführerin zahlreiche Einwendungen vor, die den grössten Teil ihrer Beschwerdeschrift vor Bundesgericht ausmachen.

Mit diesen Einwendungen gelingt es ihr aber weder einzeln noch gesamthaft, die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen - wie das erforderlich wäre (vgl. oben E. 1.3) - als geradezu offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen. Statt eine solche Willkür in der Beweiswürdigung aufzuzeigen, begnügt sich die Beschwerdeführerin damit, dem Obergericht rein appellatorisch die eigene, abweichende Sichtweise in Bezug auf die Umstände der beiden hier massgeblichen Transaktionen innerhalb der B.\_\_\_\_\_ -Gruppe entgegenzuhalten. Daraus ergibt sich jedoch nichts, aufgrund dessen das Bundesgericht an die Feststellungen des Obergerichts nicht gebunden wäre.

#### **E. 4.3**

Ebenso wenig hat die Vorinstanz, indem sie in antizipierter Beweiswürdigung auf die von der Beschwerdeführerin beantragten Befragungen verzichtet hat, deren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.

#### **E. 4.4**

Bundesrechtskonform ist das Obergericht aufgrund seiner Beweiswürdigung zur rechtlichen Schlussfolgerung gelangt, dass die hier zu beurteilenden Fr. 220'000.- Aufpreis zwischen Aktienkauf und -weiterverkauf als Erwerbseinkommen im Sinne von Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. Art. 18 Abs. 1 StG /SH zu qualifizieren und somit beim steuerbaren Einkommen der Beschwerdeführerin aufzurechnen sind.

#### **E. 5.1**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde betreffend die direkte Bundesteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen.

#### **E. 5.2**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Parteientschädigungen sind keine zuzusprechen ( Art. 68 Abs. 2 und 3 BGG ).

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