

BGer 9C 725/2022 vom 4. Januar 2024

Bundesgericht, 2024-01-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_725_2022

FR: TF 9C 725/2022 du 4 janvier 2024

IT: TF 9C 725/2022 del 4 gennaio 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2011 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Angefochten ist der Endentscheid einer letzten kantonalen Instanz. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführer sind zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 lit. a BGG, Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz; StHG; SR 642.14]).

E. 1.2

Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Staats- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (BGE 135 II 260 E. 1.3.1). Unter diesen Umständen ist den Beschwerdeführern nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.2; Urteil 9C_672/2022 vom 19. April 2023 E. 1.2).

E. 1.3

Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42, Art. 100 Abs. 1 BGG) ist einzutreten.

E. 2.1

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). Das Bundesgericht 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 (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine gesteigerte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 149 I 109 E. 2.1; 142 I 99 E. 1.7.2).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Hauptaufgabe des Bundesgerichts ist die Rechtskontrolle (Art. 189 BV). 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 Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 148 II 392 E. 1.4.1). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 149 IV 57 E. 2.2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 149 II 43 ; 147 I 73 E. 2.2; 137 II 353 E. 5.1; 133 II 249 E. 1.4.3). Auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung geht das Gericht nicht ein (BGE 147 IV 73 E. 4.1.2; Urteil 9C_731/2022 vom 25. September 2023 E. 1.3). II. Direkte Bundessteuer

E. 3

Streitig ist, in welche Steuerperiode ein den Beschwerdeführern im Jahr 2011 zugeflossener Betrag von Fr. 12'500'000.- zuzurechnen ist, und, ob der Betrag als steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist.

E. 4.1

Die Einkommensgeneralklausel von Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) nennt die Gesichtspunkte nicht, nach denen zu entscheiden ist, in welchem Zeitpunkt ein Vermögenszugang eintritt, mithin ob eine bestimmte Einkunft der steuerpflichtigen Person in den Berechnungszeitraum einer Steuerperiode fällt oder nicht. Nach ständiger Praxis gelten Einkünfte als zugeflossen und sind zu besteuern, sobald und soweit die steuerpflichtige Person darüber tatsächlich verfügen kann und sie die Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steigern (Urteil 9C_682/2022 / 9C_683/2022 vom 23. Juni 2023 E. 4.2 zur Publikation vorgesehen; m.H. auf BGE 73 I 135 E. 1).

E. 4.2

Einen Vermögenszugang im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie vermag der Erwerb einer Forderung dann zu bewirken, wenn ihr Wert in Geld ausgedrückt werden kann. Davon ist nach Praxis grundsätzlich auszugehen, wenn der Gläubiger einen festen Anspruch erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. Fest ist der Anspruch, wenn die Forderung durchsetzbar ist und sowohl hinsichtlich ihres Bestands als auch hinsichtlich ihres Umfangs Gewissheit besteht, wobei es genügt, wenn ihre Höhe nach objektiven Kriterien bestimmbar ist. Nach der "Soll-Methode" erfolgt die Besteuerung grundsätzlich bereits im Zeitpunkt des Erwerbs des festen Anspruchs (Urteil 9C_682/2022 / 9C_683/2022 vom 23. Juni 2023 E. 4.3 zur Publikation vorgesehen m.w.H.). Ist die Erfüllung der Forderung als unsicher zu betrachten, so wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung der Forderung zugewartet (vgl. Urteil 9C_682/2022 / 9C_683/2022 vom 23. Juni 2023 E. 4.4 zur Publikation vorgesehen m.w.H.).

E. 4.3

Zum vorliegend relevanten Sachverhalt stellte die Vorinstanz was folgt fest: In Bezug auf den Verkauf von zukünftigen Aktien hätten die Beschwerdeführer mit C._____ (nachfolgend: der Käufer) ein zweiseitiges Rechtsgeschäft abgeschlossen. Den vereinbarten

Kaufpreis von Fr. 12'500'000.- für 5'000 künftige Aktien hätten die Beschwerdeführer unmittelbar im Anschluss an den Vertragsabschluss vom 22. Dezember 2011 erhalten. Der Wert der künftigen Aktien sei durch die Parteien somit auf Fr. 2'500.- pro Aktie festgelegt worden. Im Gegenzug zu seiner Zahlung habe der Käufer zwar noch nicht die Aktien der künftig zu gründenden Lizenzgesellschaft erhalten, stattdessen habe er jedoch 2'500 Namenaktien der D. _____ AG als Pfandsicherung erhalten. Vertraglich habe der Gesamtwert der Pfandsicherung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses Fr. 10'682'500.- betragen, was einer angemessenen Absicherung für den Kaufpreis entsprochen habe. Der Ansicht der Beschwerdeführer, dass sie bis anhin noch keine Gegenleistung erbracht hätten, könne unter diesen Umständen nicht gefolgt werden. Die Beschwerdeführer hätten in ihrer Stellungnahme vom 11. Oktober 2017 denn auch selbst verneint, dass hinsichtlich des Kaufpreises eine Rückzahlungsvereinbarung getroffen worden sei. Vor dem Hintergrund der geleisteten Pfandsicherung erstaune dies nicht, sollte dadurch doch gerade eine Sicherheit für den Fall einer nachträglichen Nichterfüllung der vertraglichen Hauptleistung geschaffen werden. Die Tatsache, dass mehr als zehn Jahre nach Abschluss des Kaufvertrags weder eine Leistungserfüllung (namentlich auf dem Rechtsweg) noch eine Rückgabe der Pfandaktien von der Gegenseite eingefordert worden sei, zeige, dass durch das Pfand eine hinreichende Gegenleistung seitens der Beschwerdeführer erbracht worden sei. Allfällige spätere Abreden der Vertragsparteien hierzu, namentlich in Bezug auf die Modalitäten einer Pfandübernahme oder Pfandverwertung, würden hieran nichts ändern. Entscheidend sei letztlich, dass eine nach wie vor bestehende offene Schuld, welche steuertechnisch zu ihren Gunsten zu berücksichtigen wäre, durch die hierfür beweispflichtigen Beschwerdeführer nicht hinreichend substantiiert worden sei.

E. 4.4

Wie die Beschwerdeführer als Verkäufer selbst ausführen, hat der Käufer den Kaufpreis von Fr. 12'500'000.- gestützt auf den Kaufvertrag vom 22. Dezember 2011 geleistet und damit die Forderung erfüllt. Die Erfüllung der Forderung durch den Käufer kann infolgedessen gar nicht mehr als unsicher gelten, da die Kaufpreiszahlung bereits im Jahr 2011 (in dem auch der Kaufvertrag vereinbart wurde) erfüllt wurde. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführer ist daher nicht mehr darüber zu befinden, ob die Beschwerdeführer einen festen Anspruch erworben haben, über den sie tatsächlich verfügen können, denn die Beschwerdeführer haben die Leistung - wie sie selbst ausführen - bereits erhalten. Die Vorinstanz hat daher zu Recht für die zeitliche einkommenssteuerrechtliche Zuordnung auf das Steuerjahr 2011 abgestellt, denn sowohl nach der "Soll-Methode" als auch nach dem Zeitpunkt der Erfüllung ist auf das Steuerjahr 2011 abzustellen (vgl. E. 4.2).

E. 4.5

Alle weiteren diesbezüglich vorgebrachten Rügen der Beschwerdeführer zielen ins Leere und vermögen den vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt nicht als willkürlich darzustellen. So bleibt auch unbegründet und nicht weiter relevant, dass die zur Pfandsicherung hergegebenen Aktien angeblich zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keinen Wert aufgewiesen hätten und daher keine Zurechnung in der Steuerperiode 2011 zu erfolgen habe. Auch nicht weiter relevant ist die Rüge, wonach die Erfüllung des Kaufvertrages an ein zukünftiges Ereignis geknüpft sei (Gründung der Lizenzgesellschaft), weshalb erst im Zeitpunkt der Gründung der Kaufvertrag erfüllt werde und die einkommenssteuerrechtliche Zuordnung zu erfolgen habe.

E. 5.1

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Von der Besteuerung ausgenommen sind die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG). 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 (BGE 143 II 402 E. 5.3; 142 II 197 E. 5.6).

E. 5.2

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 praxismässig 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; Urteil 2C_643/2021 vom 13. Oktober 2022 E. 2.1). Dazu zählen nach Art. 18 Abs. 2 DBG auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. 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. 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; 125 II 113 E. 5b, je mit Hinweisen; Urteil 2C_533/2019 vom 9. März 2021 E. 3.2).

E. 5.3

In Bezug auf die Qualifizierung des den Beschwerdeführern zugeflossenen Betrags von Fr. 12'500'000.- als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit stützt sich die Vorinstanz auf die Unterinstanz (Steuerrekursgericht des Kantons Zürich) und stellt fest, dass die Entwicklung eines Patents mit der Absicht der kommerziellen Verwertung, so wie sie der Beschwerdeführer umsetzte, eine selbständige Erwerbstätigkeit darstelle. Gemäss eigenen Angaben des Beschwerdeführers zufolge habe dieser selbst eine Technologie zur effizienten Reinigung von Raumluft entwickelt, welche er in der Folge habe patentieren lassen wollen. Unbestritten sei wohl, dass dieser ein bedeutendes Mass an Arbeit aufgewendet habe. Eigenen Angaben zufolge habe er zudem private Mittel auf eigenes Risiko in seine Entwicklungstätigkeit investiert, deren Organisation er selbst bestimmt habe. Eine anfängliche Gewinnstrebigkeit werde seinerseits jedoch in Abrede gestellt, doch würden diese Angaben nicht überzeugen. Für eine Erfindung in der Form der vorliegenden sei ein beachtliches Fachwissen erforderlich, welches sich der Beschwerdeführer über einen längeren Zeitraum habe aneignen müssen. Im Jahr 2011 sei er als Verwaltungsrat in verschiedenen Gesellschaften tätig gewesen, welche exakt die Entwicklung von Industriegütern im Energiebereich bezweckt hätten. Schon allein gestützt hierauf sei ein

Zusammenhang zwischen der Entwicklungsarbeit des Beschwerdeführers und seiner beruflichen Tätigkeit naheliegend. Die Investition des Käufers der künftigen Aktien dürfte ebenfalls kaum auf einen Zufall zurückzuführen sein. Zudem habe der Beschwerdeführer nicht bloss eine rein zufällige sich bietende Gelegenheit zur Vermögensvermehrung genutzt, vielmehr habe er die hierfür nötige Geschäftsbeziehung zum Käufer über einen längeren Zeitraum aufgebaut und ihm oft von seiner Entwicklungstätigkeit erzählt und über deren bahnbrechendes Potential philosophiert. Für die Gewinnstrebigkeit des Beschwerdeführers von Beginn weg spreche weiter, dass er seine Erfindung nicht etwa an einen Marktführer im betreffenden Bereich verkaufen wollte, sondern den Vertrieb des Patents über eine zu gründende Lizenzgesellschaft in den D. _____-AG-Komplex einbringen wollte, an welchem er selbst zu dieser Zeit mehrheitlich beteiligt gewesen sei. Dies lasse auf den Ausbau der bestehenden unternehmerischen Tätigkeit des Beschwerdeführers und eine beabsichtigte, dominierende Stellung auf dem Markt schliessen.

E. 5.4

Mit diesen vorinstanzlichen Tatsachenfeststellungen setzen sich die Beschwerdeführer kaum auseinander. So vermögen die Ausführungen der Beschwerdeführer auch nicht darzustellen, inwiefern die Vorinstanz den Sachverhalt willkürlich dargestellt haben soll. Die Beschwerdeführer behaupten bloss floskelartig und damit weit davon entfernt, den einschlägigen Anforderungen zu entsprechen (E. 2.2), dass der Beschwerdeführer sich mit Physik als Hobby beschäftigte, das ausschliesslich privaten Interessen gedient habe und nicht auf Erwerb gerichtet gewesen sei. Die plötzliche Aussicht auf einen Kapitalgewinn sei ein unbeabsichtigter Nebeneffekt gewesen und zudem würden sie bestreiten, dass er die Geschäftsbeziehung zum Käufer über einen längeren Zeitraum bewusst aufgebaut habe, um dann davon zu profitieren. Hieraus zeigt sich zusammengefasst, dass mangels überzeugender Begründung keine Veranlassung besteht vom vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt abzuweichen.

E. 5.5

Insoweit aus den Ausführungen der Beschwerdeführer überhaupt Rechtsrügen erkenntlich sind, so erschöpfen sich diese in der Zusammenfassung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur selbständigen Erwerbstätigkeit. Es ist weiter nicht ersichtlich inwiefern die Vorinstanz die Kriterien für die Qualifikation einer selbständigen Erwerbstätigkeit unrichtig angewendet hätte. Wie die Vorinstanz zutreffend erkannt hat, ist der Einkommenszufluss von Fr. 12'500'000.- als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Steuerperiode 2011 anzurechnen. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. III. Staats- und Gemeindesteuern

E. 6

Die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes stimmen mit den Regelungen des DBG überein und sind durch das Bundesrecht harmonisiert (§ 18 Abs. 1 und 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 des Kantons Zürich [StG/ZH; LS 631.1]; § 50 StG /ZH; Art. 7 StHG). Es kann daher vollumfänglich auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden, was zur Abweisung der Beschwerde für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich der Steuerperiode 2011 führt. IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung

E. 7

Die Beschwerde ist abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen, wofür diese zu gleichen Teilen und solidarisch haften (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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