

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00089 vom 19. November 2008

ZH Verwaltungsgericht, 2008-11-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2007.00089

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00089 du 19 novembre 2008

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00089 del 19 novembre 2008

Regeste

Staats- und Gemeindesteuer 2004 | Aktienverkauf aus dem Privat- oder Geschäftsvermögen? Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bzw. Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechts oder steuerfreier Kapitalgewinn? Auf Geschäftsvermögen bei Minderheitsbeteiligungen an Kapitalgesellschaften kann auch geschlossen werden, wenn der Pflichtige diese konkret dazu einsetzt, um das Geschäftsergebnis seines eigenen Unternehmens bzw. dessen Gewinnchancen zu verbessern. Vorliegend wurde insb. aufgrund der Vielzahl von Honorarrechnungen auf die selbständige Erwerbstätigkeit des Bf geschlossen. Da die Unternehmensbeteiligung für die selbständige Erwerbstätigkeit nutzbar gemacht wurde, ist sie als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Pflichtige Ehefrau hat dem Ehemann kurz vor dem Verkauf ihre Anteile an der Kapitalgesellschaft übertragen. Rk liess im Umfang der sich im Privatvermögen befindlichen Beteiligung einen Abzug vom steuerbaren Einkommen zu. Beim rechtsgeschäftlichen Übergang alternativer Wirtschaftsgüter (z.B. Aktien) hängt die Zuordnung der Vermögenswerte zum Privat- oder Geschäftsvermögen jedoch von der Tätigkeit des neuen Eigentümers ab. Mangels offensichtlicher Unrichtigkeit der Erwägungen der Rk wurde vorliegend allerdings von einer Verböserung zu Lasten der Bf abgesehen. Erlös aus Aktienverkauf wurde in zwei Tranchen (einerseits als Kaufpreis und andererseits als Entgelt für Aufgabe von Rechten) entrichtet. Mangels Nachweises der Bf, dass die als "Entgelt für Aufgabe von Rechten" bezeichnete Tranche kein Entgelt für andere Leistungen des Pflichtigen darstelle, wurde der gesamte darauf entfallende Betrag zum Geschäftsvermögen gerechnet und den Abzug für den Anteil der pflichtigen Ehefrau bloss auf den als "Kaufpreis" bezeichneten Betrag zugelassen. Abweisung.

Erwägungen

E. 01

in U führte, zum gegenteiligen Schluss auf eine selbständige Beratungstätigkeit. Jedenfalls haben die Pflichtigen keinerlei Lohnabrechnungen, Arbeitsverträge oder andere Dokumente vorgelegt oder auch nur in Form von Beweisofferten namhaft gemacht, die ihre Behauptung zu belegen vermöchten. Der von den Pflichtigen im vorliegenden Verfahren vorgelegte "Handelsregisterauszug" der Amtsstelle R vom 30. Juni 2006, wonach der Pflichtige unter anderem ab 14. November 2001 Vorstandsvorsitzender der D AG war, ist wegen des Novenverbots im Beschwerdeverfahren nicht urteilsbildend. Abgesehen davon wäre dieses Dokument nicht geeignet, den vorinstanzlichen Befund zu widerlegen, wonach die Beteiligung an dieser Gesellschaft vom Pflichtigen mit Erfolg zur Verbesserung seines Einkommens als selbständiger Unternehmensberater eingesetzt worden ist. Im Gegenteil kommt es ja häufig vor, dass Organe von juristischen Personen, z.B. als Verwaltungsräte

tätige Rechtsanwälte, für die fragliche Gesellschaft zusätzlich noch separat entschädigte Leistungen auf Mandatsbasis erbringen. 3.3 Dass dem Pflichtigen gemäss "Dienstvertrag" mit der Firma F vom 4. Oktober 2000 jede andere Erwerbstätigkeit mit Ausnahme von namentlich erwähnten Aufsichtsratsmandaten untersagt gewesen sei, das heisst insbesondere eine selbständige nebenberufliche Beratertätigkeit, schliesst keineswegs aus, dass der Pflichtige nicht eventuell vertragswidrig gleichwohl einer solchen Tätigkeit nachgegangen sein konnte, widerlegt jedenfalls die Argumentation der Rekurskommission nicht. Vorab bestand aber nach dem Wortlaut dieses Vertrags gar kein Nebenerwerbsverbot. Vielmehr heisst es in § 1 Ziff. 4 dieses Vertrags lediglich, andere Beschäftigungen des Pflichtigen als die vertragsgegenständlichen seien von der Zustimmung des Vertragspartners abhängig. Die Pflichtigen haben nicht behauptet, ein Zustimmungsgesuch auch nur gestellt zu haben. Dies ist darum auch gar nicht wahrscheinlich, weil der Pflichtige die fragliche Stelle als CEO im Januar 2001 bereits wieder quittiert hat, also vor Wiederaufnahme der von der Rekursinstanz mit Bezug auf die Jahre 2002 und 2003 festgestellten selbständigen Beratertätigkeit. 3.4 Mit ihrer im Sinne eines Eventualstandpunkts erneut vorgetragene Behauptung, die Rekurskommission habe selber nicht in Zweifel gezogen, dass der Pflichtige seine Beratertätigkeit nicht in eigenen Büroräumen in U, sondern in denjenigen der D AG in R ausgeübt habe, weshalb die Besteuerung dieser Einkünfte in der Schweiz den internationalen Ausscheidungsregeln widerspreche, setzen sich die Pflichtigen vorab in Widerspruch mit ihren eigenen hiesigen Deklarationen dieser Einkünfte im Kanton Zürich. Zudem ist ihre Behauptung insoweit aktenwidrig, als die Rekursinstanz ganz im Gegenteil ausführlich und durchaus überzeugend begründet hat, weshalb der Pflichtige mit seiner Einzelfirma einen Geschäftsort in U bzw. im Jahr 1999 in S gehabt habe, und keineswegs nur "einen Briefkasten", wie sie vor Verwaltungsgericht glauben machen wollen.

E. 4.1

Die Pflichtigen hatten vor Rekurskommission unter anderem vorgetragen, dass ein Teil der vom Ehemann veräusserten Aktien der D AG ursprünglich der pflichtigen Ehefrau gehört hätten. Die Rekurskommission nahm dies zum Anlass für eine teilweise Gutheissung von Rekurs und Beschwerde und begründete dies zusammengefasst wie folgt: Grundsätzlich könne Geschäftsvermögen nur sein, was sich zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befinde. Ausnahmen von dieser Regel seien dann angebracht, wenn der Geschäftsführer wie ein Eigentümer über den entsprechenden Vermögensgegenstand verfügen könne und dieser deshalb buchführungsrechtlich auch bilanziert werden dürfe. Vermögenswerte, die im Eigentum des Ehepartners stünden, bildeten Geschäftsvermögen, wenn dem letzteren faktisch eine Mitunternehmerstellung zukomme bzw. wenn er die Werte dem anderen Gatten zu Geschäftszwecken zur Verfügung stelle. Im vorliegenden Fall sei erstellt, dass der Pflichtige im Juli 2000 330'647 (Stamm- und Vorzugs-)Aktien der D AG erworben habe, die pflichtige Ehefrau dagegen im darauf folgenden Jahr 2001 zusätzlich 110'281 eigene solche Titel. Demnach habe der Pflichtige nur einen Teil der veräusserten Aktien zu Eigentum besessen, die übrigen standen im Eigentum der pflichtigen Ehefrau. Der auf letzterem Teil anfallende Verkaufsgewinn könne daher grundsätzlich nicht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen eingestuft werden. Ob eine der erwähnten Ausnahmesituationen vorliege, sei nicht klar. Zwar habe die pflichtige Ehefrau ihre Aktien unstrittig schon vor der Veräusserung auf den Pflichtigen übertragen, nämlich am 16. Mai 2004, sodass der gesamte Verkaufserlös bei diesem angefallen sei. Indessen sei in keiner Art und Weise nachgewiesen, ob und

inwiefern die pflichtige Ehefrau ihre Aktien dem Pflichtigen schon vorher in irgendeiner Form zur Verfügung gestellt und damit seine Tätigkeit als Unternehmensberater bei der D AG in den Jahren 2002 und 2003 unterstützt habe. Damit übereinstimmend habe der Pflichtige die seiner Ehefrau gehörenden Titel in den Steuererklärungen 2000 bis 2002 für die Zeit ihrer Abwesenheit in Deutschland – die Eheleute hätten freiwillig getrennt gelebt – nicht deklariert, sondern erst in der Steuererklärung 2003. Dass die pflichtige Ehefrau für die D AG selber in irgendeiner Form erwerbstätig gewesen sei, sei weder behauptet worden, noch seien dafür Anhaltspunkte vorhanden. Demnach rechtfertige es sich nicht, den auf die früheren Aktien der pflichtigen Ehefrau entfallenden Teil des Verkaufsgewinns als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen zu erfassen. Der steuerbare Kapitalgewinn aus dem Aktienverkauf reduziere sich daher entsprechend dem Aktienanteil der pflichtigen Ehefrau von rund 25% auf (Fr./ Fr. ... =) Fr. ..., was im Ergebnis zu einer Ermässigung des steuerbaren Einkommens für die Staats- und Gemeindesteuern 2004 im Rekursverfahren von Fr. ... gemäss Einspracheentscheid auf Fr. ... führte.

E. 4.2

Das Gericht hegt Zweifel an der Richtigkeit dieses Gedankengangs. Es neigt der Auffassung zu, beim rechtsgeschäftlichen Übergang sog. alternativer Wirtschaftsgüter, wie beim Übergang von Aktien im Privatvermögen einer Person auf eine andere Person, hänge die Zuordnung dieser Vermögenswerte bei der letzteren von der Tätigkeit des neuen Eigentümers ab (vgl. Marco Duss/Marco Greter/Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich etc. 2004, 24). So gesehen kann es letztlich nicht darauf ankommen, ob die pflichtige Ehefrau vor der Aktienübertragung auf den Pflichtigen, zu deren Rechtsgrund den Akten nicht das Mindeste zu entnehmen ist, selbständig erwerbstätig gewesen sei, sondern es muss ausschlaggebend sein, ob es der pflichtige Ehemann und spätere Aktienverkäufer selber gewesen ist. Haben also die von diesem veräusserten eigenen Titel der D AG nach zutreffender vorinstanzlicher Beurteilung dessen Geschäftsvermögen angehört, so haben die von der pflichtigen Ehefrau erworbenen Anteile an der gleichen Gesellschaft durch Einverleibung ins ehemännliche Geschäftsvermögen sich ebenfalls in solches verwandelt, zumal die solcherart vereinigten Streubeteiligungen gut drei Monate später vom Pflichtigen gesamthaft veräussert wurden und die Vermutung einigermaßen nahe liegt, die Übertragung der ehefraulichen Aktien auf den Ehemann sei just im Hinblick auf die Veräusserung des gesamten Aktienpakets vorgenommen worden. Indessen lässt sich nicht sagen, der angefochtene Entscheid sei in diesem Punkt offensichtlich unrichtig, weshalb das Gericht von einer Korrektur zu Lasten der Pflichtigen Abstand nimmt (vgl. oben E. 1.3).

E. 5.1

Ob der streitgegenständliche Kapitalgewinn auch deshalb der Einkommenssteuer unterliege, weil allenfalls allein schon der Erwerb und spätere Verkauf der Aktien der D AG eine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinn der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum gewerbmässigen Wertschriftenhandel darstelle, hat die Rekurskommission als Rechtsfrage offengelassen aus der Überlegung, die Besteuerung bliebe ohnehin gleich, weil auch bei Annahme von gewerbmässigem Wertschriftenhandel der auf die Aktien der pflichtigen Ehefrau entfallende Teil des Gewinns nicht besteuert werden könnte. Zu beantworten bleibe demgegenüber die Frage, ob dem Pflichtigen der überwiegende Teil des Verkaufserlöses als Abgeltung für entgangene Rechte und nur der Rest als Verkaufspreis der Aktien

zugeflossen sei. Würde man nämlich, so die Rekurskommission, den ersten Teil des Verkaufserlöses von Fr. ... vollumfänglich dem Pflichtigen zuordnen, weil damit allenfalls nur von diesem aufgegebene Rechte abgegolten worden seien, und bloss vom Rest von Fr. ... den auf die Aktien der Pflichtigen entfallenden Anteil von 25%, entsprechend Fr. ..., als deren Verkaufsgewinn ausscheiden, resultierten höhere steuerbare Einkünfte von insgesamt Fr. ... gegenüber Fr. ... bei vollumfänglicher Qualifikation des Verkaufserlöses des Pflichtigen als Einkommen aus dessen selbständiger Erwerbstätigkeit. Durch die Akten sei belegt, dass der Verkaufserlös den Pflichtigen am 29. Oktober 2004 im Umfang von EUR ... bzw. umgerechnet Fr. ... unter dem Titel "Entgelt für die Aufgabe von Rechten" zugeflossen sei. Die Vergütung dieses Betrags sei zudem fast zwei Monate später als der gemäss Zahlungsvermerk auf die Aktien entfallende Betrag von EUR ... erfolgt. Sodann stammten diese Bezeichnungen von der Auftraggeberin der Zahlungen, nämlich von der "Firma G" in T. Zur Kaufpreisleistung durch diese sei es gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen deshalb gekommen, weil der Pflichtige die Überlassung der 440'928 Aktien der D AG gegen Bezahlung von EUR ... gemäss Vereinbarung vom 20. August 2004 zwar mit H und nicht mit der genannten Gesellschaft abgemacht habe, H jedoch dabei das Recht eingeräumt erhalten habe, eine dritte Partei als Käufer der Aktien der D AG zu bezeichnen, was dann offensichtlich die "Firma G" gewesen sei. Von dieser Gesellschaft sei zwar nicht bekannt, was sie zur fraglichen Aufteilung des Kaufpreises veranlasst habe. Auch hätten der Pflichtige und H die Bezahlung von EUR ... in der genannten Vereinbarung ohne jede Aufschlüsselung als einen einzigen Betrag statuiert, sodass insofern kein Anlass ersichtlich sei, weshalb der Kaufpreis bei der späteren Bezahlung von der "Firma G" in der genannten Weise aufgeteilt worden sei. Indessen sei es Sache des Pflichtigen, das Vorliegen eines steuerfreien Kapitalgewinns darzutun und nachzuweisen. Es wäre daher an den Pflichtigen gelegen, den Sachverhalt in diesem Punkt mittels substantzierter Vorbringen zu erhellen und auszuführen, warum es zur Bezahlung von umgerechnet Fr. ... unter dem Titel "Entgelt für die Aufgabe von Rechten" und nicht ebenfalls unter dem Titel "Kaufpreis" für die Veräusserung der Aktien der D AG gekommen sei. Ihre diesbezügliche Begründung in der Einsprache, sie hätten dies nicht gewusst, weil der Pflichtige im Zeitpunkt der Vereinbarung mit H die spätere Aktienerwerberin noch gar nicht gekannt habe, und wahrscheinlich sei es dieser nur darum gegangen, gegenüber Drittaktionären einen tieferen Kaufpreis vorzuspiegeln als die vereinbarte Summe von EUR ..., überzeuge nicht. Selbst wenn nämlich der Pflichtige die "Firma G" im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung mit H nicht gekannt haben sollte, hätte er sich ob der Bezahlung der EUR ... in zwei sehr ungeraden Beträgen sowie unter verschiedenen Titeln und an unterschiedlichen Daten mit relativ grossem zeitlichen Abstand von fast zwei Monaten doch zumindest wundern und bei der nachmaligen Käuferin oder H daher nachfragen müssen, was es mit dieser, in der Vereinbarung vom 20. August 2004 in keiner Form abgemachten Zahlungsweise auf sich habe. Vor allem aber habe er nach Leistung des ersten Betrags durch die angeblich unbekannte Erwerberin doch völlig im Ungewissen darüber sein müssen, ob und wann ihm der Rest von dieser oder anderer Seite noch überwiesen werde. Dass sie entsprechende Erkundigungen bei den genannten Personen eingezogen und auch erhalten haben, behaupteten die Pflichtigen nicht. Auch hätten die Pflichtigen im bisherigen Verfahren keine nachträgliche Erklärung der "Firma G" zu deren Zahlungsweise vorgelegt, obwohl eine solche Erklärung wiederum leicht erhältlich gewesen wäre und Mutmassungen, wie im Einspracheverfahren geäussert, gar nicht erst hätte aufkommen lassen. Somit sei von den Pflichtigen weder substantiiert dargelegt noch nachgewiesen worden, dass die bezahlte

Summe von EUR ... im die erste Zahlung übersteigenden Betrag von EUR ... ebenfalls als Preis für die Veräusserung der Aktien der D AG geleistet worden sei. Als Folge davon sei zu Lasten der insofern beweibelasteten Pflichtigen davon auszugehen, dass damit im Betrag von umgerechnet Fr. ... noch andere Leistungen des Pflichtigen abgegolten worden seien, sodass kein Kapitalgewinn aus der Veräusserung der Aktien der D AG vorliege. Ob es sich bei den im Zahlungsvermerk erwähnten Rechten um einen Beratungsvertrag des Pflichtigen, der diesem in Aussicht gestellt worden sein soll, handle, könne offen bleiben. Liege nämlich kein Kapitalgewinn vor, so falle die fragliche Zahlung unter die Generalklausel von § 16 Abs. 1 StG und sei daher mit der Einkommenssteuer zu erfassen. Eine Aufteilung des Betrags für die "Aufgabe von Rechten" auf die Pflichtige im Umfang ihres früheren Aktienbesitzes sei nicht gerechtfertigt, da für eine anteilige Aufgabe von Rechten durch sie im Zusammenhang mit der Beteiligung an der D AG keine Anhaltspunkte ersichtlich seien und von den Pflichtigen eventualiter auch gar nicht behauptet werde. Demnach sei dieser Betrag von umgerechnet Fr. ... vollumfänglich dem Pflichtigen zuzuordnen und von diesem als Einkommen zu versteuern. Zusammen mit dem auf ihn entfallenden Kapitalgewinn aus der Veräusserung seiner Aktien der D AG von Fr. ... (= Fr./ 25%) beliefen sich die steuerbaren Einkünfte der Pflichtigen damit auf Fr. Dies ergebe ein reduziertes steuerbares Einkommen von (abgerundet) Fr.

E. 5.2

Was die Pflichtigen gegen diese schlüssigen Erwägungen im vorliegenden Beschwerdeverfahren vorgetragen haben, vermag keine Rechtsverletzung darzutun. Dem Wortlaut des Treuhandvertrags vom 20. August 2008 zwischen dem Pflichtigen, H und I kann entgegen der Beschwerdebehauptung nicht entnommen werden, dass "der Betrag von € ... [...] ausschliesslich für die Bezahlung des Kaufpreises der Aktien bestimmt war". Im Gegenteil besagt dieser Vertrag nicht einmal, dass es sich beim zu überweisenden "Betrag[es] in der Höhe von insgesamt EUR ..." überhaupt auch nur anteilmässig um einen Kaufpreis handelt, und weder H selber noch die von diesem alternativ "namhaft gemachte Partei" werden etwa als "Käufer" oder dergleichen bezeichnet, sondern lediglich - und ohne Angabe von Rechtsgründen - als Empfänger der Aktien. Wird im Treuhandvertrag ein "Kaufpreis" oder "Kaufvertrag" nicht einmal sinngemäss erwähnt, so können die Pflichtigen auch nichts für ihren Standpunkt daraus ableiten, dass der Treuhandvertrag keinen Hinweis darauf enthalte, die erwähnte Summe sei zur "Abgeltung von weiteren Rechten" des Pflichtigen (nebst dessen Kaufpreisforderung) bestimmt gewesen. Dass die Zahlung von EUR ... hingegen effektiv am 6. September 2004 bzw. am 29. Oktober 2004 (Valuta) in Teilbeträgen von EUR ... bzw. von EUR ... auf das Fremdwährungskonto des Pflichtigen bei der Bank J einbezahlt wurde, und zwar von der "Firma G, M-Strasse 02 in R", laut Gutschriftsanzeigen als "Entgelt für die Aufgabe von Rechten" bzw. unter dem Titel "Kaufpreis für 440.928 Aktien an der D AG", ist zweifelsfrei erwiesen. Von einer rechtswidrigen partiellen "Umdeutung" einer Kaufpreiszahlung in eine Zahlung für die Abgeltung anderer Rechte durch die Vorinstanz kann keine Rede sein. Die Pflichtigen haben vor Vorinstanz selber ausführen lassen, dem Enderwerber der Aktien sei, aus welchen Gründen auch immer, diese Aufteilung wichtig gewesen – offenbar wichtig genug, um zu verschiedenen Zeiten aus verschiedenen, genau umschriebenen Zahlungsgründen zwei Teilzahlungen über anscheinend genau kalkulierte Teilbeträge vorzunehmen. Soweit die Pflichtigen entgegen dieser klaren Aktenlage behaupten, die Gesamtentschädigung EUR ... sei einzig unter dem Rechtstitel Kaufpreiszahlung geflossen, hätten sie hierfür spätestens im Rekursverfahren den (Gegen-)Beweis leisten müssen (vgl.

RB 1984 Nr. 28 = STE 1984 B 11.1 Nr. 2; BGr, 8. Februar 11991, ASA 60 [1991/92] 404 E. 2b m.H.). Indessen haben die Pflichtigen dergleichen nicht einmal substantiiert dargetan. Der Pflichtige war in einen Rechtsstreit verwickelt, weshalb es unter diesem Aspekt naheliegt anzunehmen, die Aufgabe von Rechten sei Bestandteil des Vergleichs gewesen. Folglich ist davon auszugehen, dass mit der Zahlung von EUR ... (im seinerzeitigen Gegenwert von Fr. ...) im Rahmen eines Gesamtvergleichs noch andere Leistungen des Pflichtigen abgegolten wurden und daher nicht die gesamte Entschädigung als Kaufpreis gewürdigt werden kann. Diese sind daher nach § 16 Abs. 1 StG vollumfänglich mit der Einkommenssteuer zu erfassen. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde.

E. 6

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Eine Parteientschädigung steht ihnen als unterliegender Partei nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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