

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00014 vom 14. Mai 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-05-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00014

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00014 du 14 mai 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00014 del 14 maggio 2014

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2006 (2. Rechtsgang) | Der Pflichtige war Teammitglied des seit Jahren eingespielten und erfolgreichen Corporate Finance Teams der D AG. Die Teammitglieder gründeten kurzfristig die J AG, firmierten diese um in Bank M, und veräusserten umgehend die Aktienmehrheit der Bank M an die Bank K zum Verkehrswert, welcher den Substanzwert um dreihundert Mal überstieg. Der Wertzuwachs erklärt sich im entschädigten Goodwill. Dieser wurde durch die Tätigkeit des Corporate Finance Teams unter dem Dach der D AG geschaffen und nicht im Laufe der rund einmonatigen Geschäftstätigkeit der J AG bzw. der Bank M aufgebaut. Die Bank K hat sich die weitere Mitarbeit der Mitglieder des Corporate Finance Teams durch entsprechende vertragliche Klauseln gesichert. Der realisierte Goodwill steht damit in engem wirtschaftlichem bzw. kausalem Zusammenhang mit der unselbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen bei der J AG bzw. der Bank M und erscheint als Gegenleistung für die als Arbeitnehmer zukünftig zu erbringende Tätigkeit. Der streitbetroffene Zufluss ist daher als Erwerbseinkommen zu besteuern (E. 4). Daneben wäre auch der Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt. Die vom Pflichtigen und seinen Corporate Finance Teammitgliedern gewählte Vorgehensweise erscheint als unüblich. Die kurzfristig gegründete Betriebsgesellschaft war für eine zeitlich nicht beschränkte Tätigkeit nicht hinreichend kapitalisiert. Üblicherweise erfolgen die Übertritte derartiger Teams direkt in eine Gesellschaft der übernehmenden Gruppe, vorliegend der Bank K. Das gewählte Vorgehen hat eine erhebliche Steuerersparnis mit sich gebracht (E. 5). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2006 Direkte Bundessteuer 2006 (2. Rechtsgang), hat sich ergeben: I. A. Der mit B verheiratete A war bei der D AG als Partner und Leiter des Bereichs Corporate Finance unselbständig erwerbstätig. Gegen Ende 2005 entschloss sich die D AG, den Bereich Corporate Finance im Licht von internationalen Gesetzesänderungen nicht mehr weiterzuführen. Bereits im April 2004 wurde im Hinblick auf eine allfällige strategische Neuausrichtung des Bereichs Corporate Finance von der D AG für diese Einheit ein Business-Plan erstellt. Am 28. Oktober 2004 fand eine Strategiebesprechung statt, in welcher unter anderem die Frage diskutiert wurde, ob und unter welchen Voraussetzungen ein weiteres Wachstum für den Bereich Corporate Finance bei der D AG möglich sei und ob die Zukunft des Teams eher im Alleingang oder allenfalls in enger Zusammenarbeit mit einer Bank zu sehen sei. Strategieüberlegungen der Partner des Corporate Finance Teams finden sich weiter

ausformuliert in einem undatierten "Term Sheet" mit der Bezeichnung "E": Dieses Szenario sah die Integration des Corporate Finance Teams von der D AG per Jahresende 2005 in eine von den Partnern zu gründende "F" und Übernahme dieser Gesellschaft durch die G AG vor. Neben dem Zusammengehen mit der G AG prüften die Partner der Corporate Finance von der D AG auch andere Optionen auf der Basis eines Business Plans "H", welcher ein Zusammengehen mit der I-Bank vorsah. B. Am 28. September 2005 gründeten die Partner des Corporate Finance Teams der D AG die J AG mit einem Aktienkapital von Fr. ... Anlässlich der Gründung dieser Gesellschaft zeichnete A 25'000 der insgesamt 100'000 Aktien à nominell Fr. ... und liberierte sie mit Mitteln aus seinem Privatvermögen. C. Am 14. Oktober 2005 schloss die D AG mit dem Pflichtigen und den weiteren sechs Partnern bzw. Poolmitgliedern des Teams Corporate Finance eine Austrittsvereinbarung ab. In dieser hielten die Parteien als Präambel fest, dass die Corporate-Finance-Partner bzw. Poolmitglieder von der D AG mit der Bank K eine Abmachung treffen würden mit dem Ziel, das "gesamte Corporate Finance Team in L zu einer neu gegründeten Tochtergesellschaft der Bank I" zu überführen. Gestützt auf diese Austrittsvereinbarung übernahm die von den Poolmitgliedern gegründete J AG per 1. Dezember 2005 die laufenden Geschäfte der früheren Corporate-Finance-Abteilung der D AG. Für die Überlassung der Kunden Real Estate verpflichteten sich "die Poolmitglieder[n] bzw. der Bank I" Fr. ... zuzügl. Mehrwertsteuer an die D AG zu bezahlen. Die Austrittsvereinbarung sah weiter vor, dass die D AG den "Poolmitglieder bzw. Bank I" das vom Corporate Finance Team benutzte Büromobilien ebenfalls für Fr. ... zuzüglich Mehrwertsteuer verkaufe. Sodann gaben die Poolmitglieder in der Austrittsvereinbarung die Erklärung ab, sich darum zu bemühen, dass auch die weiteren Teammitglieder des Bereichs Corporate Finance per 30. November 2005 bei der D AG austreten und per 1. Dezember 2005 zu der "Bank I" übertreten würden. Am 7. Dezember 2005 wurde die J AG in "Bank M" umfirmiert. D. Am 3. Januar 2006 verkauften die Aktionäre der Bank M 51 % ihrer Aktien an die Bank K. A verkaufte 12'750 Aktien zu einem Preis von Fr. ..., wobei per Vertragsabschluss Fr. ... zu bezahlen waren; für den Restkaufpreis wurde eine tranchenweise Bezahlung per Anfang 2007, 2008 und 2009 vereinbart. Gleichentags, unmittelbar nach dem Vollzug des Kaufgeschäfts, erfolgte eine Kapitalerhöhung der Bank M um Fr. ... auf Fr. ... wobei sämtliche Aktionäre neue Aktien im Verhältnis ihrer Beteiligung zeichneten. E. In ihrer Steuererklärung 2006 gingen die pflichtigen A und seine Ehefrau B in Bezug auf diesen Aktienverkauf von einem steuerfreien privaten Kapitalgewinn aus. Nach durchgeführtem Auflageverfahren schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtigen hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern 2006 am 12. November 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. Betreffend die direkte Bundessteuer 2006 wurden die Pflichtigen gleichentags mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt. Dabei wurde de n Pflichtigen der Gewinn aus dem Aktienverkauf (Fr./ Fr. ... = Fr. ...) als steuerbares Einkommen im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis au fgerechnet und ausserdem ein überwiegend er Teil der geltend gemachte n Unterhaltskosten an einem Ferienhaus in N nicht zum Abzug zu gelassen. F. Die hiergegen erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 8. März 2011 in Bezug auf die abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten teilweise gut, hielt indessen an der Steuerbarkeit des Gewinns aus dem Aktienverkauf fest. Es schätzte die Pflichtigen hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...)

ein. Betreffend die direkte Bundessteuer erfolgte die Veranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. II. Das Steuerrekursgericht wies die hiergegen gerichteten Rechtsmittel der Pflichtigen mit Entscheid vom 12. Juli 2011 ab. Es bestätigte die Auffassung des Steueramts, der vom Pflichtigen beim Aktienverkauf erzielte Gewinn stelle keinen steuerfreien Kapitalgewinn, sondern steuerbares Einkommen dar. III. Mit Urteilen vom 6. Juni 2012 hiess das Verwaltungsgericht Beschwerden der Pflichtigen teilweise gut und wies die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an das Steuerrekursgericht zurück. Das Verwaltungsgericht erachtete es als nicht hinreichend geklärt, ob der Gewinn aus dem Aktienverkauf allein im Wertzuwachs der Aktien gründe oder ob ein Teil davon auf nicht marktkonforme Übernahmebedingungen des Corporate-Finance-Betriebs mit der D AG zurückzuführen sei. Unklar sei weiter, ob der Gewinn in einem Kausalzusammenhang zum Arbeitsverhältnis mit der Bank M stehe bzw. ob allenfalls eine Kombination der vorgenannten Elemente vorliege. IV. Mit Urteil vom 30. Januar 2014 wies das Steuerrekursgericht nach Einholung eines Gutachtens zu den offenen Fragen die Rechtsmittel der Pflichtigen erneut ab. Es erwog dabei insbesondere, die Kaufpreiszahlung für die Aktien stehe in massgeblichem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis bei der D AG und bei der Bank M. Sie sei zwischen Abgangsentschädigung und Antrittsgeld einzuordnen und qualifiziere damit als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. V. Mit Beschwerde vom 28. Februar 2014 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht, sie seien hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem gleichbleibenden steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) einzuschätzen. Betreffend die direkte Bundessteuer beantragten die Pflichtigen, sie seien mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... zu veranlagern. Ausserdem verlangten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Mit Eingabe vom 22. April 2014 nahmen die Pflichtigen zur Beschwerdeantwort des kantonalen Steueramts Stellung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerde n gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts betreffend Staats- und Gemeindesteuern (SB.2014.00014) und betreffend direkte Bundesteuer (SB.2014.00015) betreffen dieselben Pflichtigen, den nämlichen Sachverhalt und dieselbe Rechtslage, weshalb es sich rechtfertigt, die beiden Verfahren zu vereinigen. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs.

E. 2.1

Weist das Verwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren die Streitsache zu neuer Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurück, so ist diese an die rechtlichen Erwägungen des Rückweisungsentscheids gebunden. Wegen der Bindungswirkung ist es den Parteien verwehrt, im Fall einer erneuten Anrufung des Verwaltungsgerichts der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zu unterstellen oder die Sache unter rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder gar nicht in Erwägung gezogen worden sind (vgl. BGE 101 II 142 E. 3; 90 II 302 E. 2a). Die bisherige Rechtsprechung, wonach die Erwägungen des Rückweisungsentscheids für das Verwaltungsgericht bei erneuter Befassung mit der Sache im zweiten Rechtsgang nicht verbindlich seien (VGr, 6. Mai 2009, SB.2008.00093, E. 2.1; RB 1994 Nr. 46), hat das Gericht zunächst in anderen Rechtsgebieten (RB 2000 Nr. 13 E. 3b/dd) und mit Präjudiz vom 25. August 2010

(SB.2010.00055) auch in Steuersachen aufgegeben.

E. 2.2

Immerhin steht die Selbstbindung des Verwaltungsgerichts unter dem Vorbehalt, dass die Entscheidungsgrundlagen dieselben geblieben sind. Liegt etwa aufgrund der durch den Rückweisungsentscheid geforderten Erhebungen oder weil neue Tatsachen oder Beweismittel zulässigerweise in das Verfahren eingebracht worden sind, ein veränderter Sachverhalt vor oder ist in der Zwischenzeit eine Rechts- oder Praxisänderung erfolgt, so kann dies zu einer abweichenden Beurteilung führen (vgl. zum Ganzen VGr, 25. August 2010, SB.2010.00056, E. 1.3.1).

E. 2.3

Vorliegend konnte das Verwaltungsgericht im ersten Rechtsgang keine umfassende rechtliche Würdigung des Sachverhalts vornehmen, da der rechtserhebliche Sachverhalt nicht hinreichend abgeklärt war. Das Gericht ist daher nur insoweit an seine in den Rückweisungsentscheidungen vom

E. 3

des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147). 2.

E. 3.1

Nach § 16 Abs. 1 StG sind alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte steuerbar; Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind dagegen steuerfrei (§ 16 Abs. 3 StG). Der Zürcher Steuergesetzgeber hat damit die Konzeption des Steuerharmonisierungsgesetzes (Art.

E. 3.2

Ein steuerfreier Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Privatvermögen im Sinn von § 16 Abs. 3 StG liegt vor, wenn der Mehrwert eines Vermögensrechts des beweglichen Privatvermögens dadurch realisiert worden ist, dass dieses Recht veräussert worden, das heisst aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist. Steuerfrei sind daher all jene Wertzuflüsse, die als Gegenwert (Erlös) für das durch Veräusserung realisierte Vermögensrecht erscheinen (VGr, 7. Dezember 1994, ZStP 1995, 51 ff., E. 1a; RB 1987 Nr. 20 = StE 1988 B 24.4 Nr. 11). Der Kapitalgewinn ist damit in erster Linie ein Wertzuwachsge Gewinn. Der Begriff des privaten Kapitalgewinns (als Ausnahme von der Besteuerung) ist dabei nicht ausdehnend zu interpretieren (Richner et al., § 16 N. 111 mit weiteren Hinweisen). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind steuerfreie private Kapitalgewinne in Abgrenzung zur selbständigen Erwerbstätigkeit nur diejenigen Gewinne, die im Rahmen der schlichten Verwaltung privaten Vermögens entstehen, also

ohne besondere, in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtete Tätigkeit des Steuerpflichtigen, oder bei einer sich zufällig bietenden Gelegenheit (BGE 125 II 113 E. 5e S. 123; BGr, 1. März 2010, 2C_403/2009 E. 2.4, StE 2011 B 23.1 Nr. 69, BGr, 29. Juli 2011, 2C_766/2010, 2C_767/2010, E. 2.2). Nichts spricht dagegen, diese Definition des steuerfreien Kapitalgewinns auch in der Abgrenzung zum unselbständigen Erwerb zu verwenden. 4. Unstreitig ist, dass der Pflichtige am 3. Januar 2006 12'750 Aktien der Bank M zum Preis von Fr. ... an die Bank K verkauft hat, wobei ihm per Vertragsabschluss Fr. ... zustanden. Fraglich ist, ob dies ausreicht, um den Zufluss steuerrechtlich als privaten Kapitalgewinn zu qualifizieren. 4.1 Das Steuerrekursgericht kommt im Licht der ergänzten Untersuchung zunächst und in Übereinstimmung mit den Parteien zum Schluss, dass aus Sicht der D AG dem Team der Corporate-Finance-Abteilung gegen Ende 2005 kein veräusserbarer Wert zugekommen sei. Dem ist beizupflichten, hatten doch die Poolmitglieder wie auch die weiteren Mitarbeiter des Corporate Finance Teams im Fall einer Kündigung der Arbeitsverhältnisse grundsätzlich keine Verpflichtungen mehr gegenüber der D AG. Dementsprechend hatte die D AG auch keine verwertbaren Anrechte mehr auf eine Beteiligung an allfälligen künftigen Erfolgserwartungen des Beraterpools und der weiteren Mitarbeiter. Festzuhalten ist allerdings, dass der Pflichtige gemeinsam mit den weiteren Poolmitgliedern und den übrigen Mitarbeitern des Teams Corporate Finance im Rahmen der unselbständigen Tätigkeit bei der D AG einen, wie nachstehend zu zeigen sein wird, erheblichen Goodwill geschaffen hat. Mit der zwischen der D AG und den Poolmitgliedern abgeschlossenen Austrittsvereinbarung hat die D AG zudem einerseits den Übertritt der gesamten Corporate-Finance-Einheit ohne Einhaltung von arbeitsvertraglichen Kündigungsfristen und hier massgeblichen Konkurrenzverboten in die J AG bzw. die Bank M erst ermöglicht. Andererseits konnte die D AG durch diese Vorgehensweise aber auch allfällige Abgangsentschädigungen abwenden und von einer weiteren Zusammenarbeit im Sinn von gegenseitigen Empfehlungen profitieren. 4.2 Fest steht weiter, dass die Bank K am 3. Januar 2006 für die 51-Prozent-Beteiligung an der Bank M, welche damals insgesamt einen Substanzwert von Fr. ... auswies, gut Fr. ... bezahlt hat. Wiederum gestützt auf die ergänzte Untersuchung (Gutachten sowie neu aktenkundiger Businessplan "H") hat das Steuerrekursgericht diesen Kaufpreis ebenfalls als marktkonform gewürdigt. Der Wert basiert auf den zukunftsgerichteten Erfolgserwartungen der Bank M und deckt sich mit den Annahmen etwa im Businessplan "E". Die Differenz zwischen dem Substanzwert der Bank M in der Höhe des einbezahlten Aktienkapitals und dem rund dreihundert Mal höheren Verkehrswert der Aktien der Bank M per 3. Januar 2006 erklärt sich damit, dass das gesamte seit Jahren eingespielte und erfolgreiche Coporate Finance Team von der D AG mit bestehenden Mandaten (über welche mit der D AG abzurechnen war) per 1. Dezember 2005 zur J AG, welche ihre Firma bereits am 7. Dezember 2005 in Bank M gewechselt hat, übergetreten ist. Auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz hierzu (insbesondere Ziff. 4 c) des angefochtenen Urteils), welchen das Verwaltungsgericht vollumfänglich beitrifft, ist zu verweisen. Auch die Pflichtigen halten, letztmals etwa in ihrer Stellungnahme vom 22. April 2014, ausdrücklich fest, dass das Coporate Finance Team über 30 Personen zählte und über eine bewährte Organisation verfügt habe. Der Businessplan und der seitens Bank K bezahlte Goodwill habe auf der Gesamtleistung der Betriebsorganisation basiert. Zentral sei gewesen, dass das Führungsteam alle Mitarbeitenden zur Weiterführung des Betriebs habe motivieren können. Damit gehen auch die Pflichtigen klarerweise davon aus, dass der entschädigte Goodwill in der Bank M nicht im Laufe der rund einmonatigen Geschäftstätigkeit aufgebaut worden ist,

sondern in den Jahren zuvor. Diese Feststellungen, wie auch der von der Bank K bezahlte Betrag für die Aktien der Bank M, decken sich weiter mit den gutachterlichen Feststellungen zur Ursache der Wertsteigerung der Aktien der Bank M und dem Verkehrswert der Aktien der Bank M per 3. Januar 2006.

4.3 Dem Vertrag zwischen den Gründern der Bank M und der Bank K vom 3. Januar 2006 über den Kauf der Aktien der Bank M ist weiter zu entnehmen, dass dem Pflichtigen per Vertragsschluss lediglich ein Teilbetrag von Fr. ... ausbezahlt worden ist. Die Restzahlung sollte in drei Tranchen à Fr. ... je auf 3. Januar 2007, 3. Januar 2008 und 3. Januar 2009 erfolgen, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass der Pflichtige nicht die Kündigung seines Arbeitsverhältnisses mit der Bank M erklärt oder die Bank M ihrerseits das Arbeitsverhältnis mit dem Pflichtigen wegen wichtigen Gründen im Sinn von Art. 337 OR aufgelöst hätte. Die Auszahlung der dritten Kaufpreistranche ist zudem vom Erreichen eines Umsatzziels abhängig gemacht worden.

4.4 Der Pflichtige hat formal Aktien der Bank M verkauft. Der ihm zugeflossene Kaufpreis stellt das Entgelt für die Überlassung der im Privatvermögen des Pflichtigen stehenden Aktien dar. Indessen reicht dies für sich allein nicht aus, um den Zufluss als steuerfreien Kapitalgewinn zu qualifizieren. Zu prüfen ist vielmehr, ob der streitbetroffene Zufluss tatsächlich Wertzuwachs darstellt, der im Rahmen der schlichten Verwaltung privaten Vermögens entstanden ist, also ohne besondere, in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtete Tätigkeit des Steuerpflichtigen, oder ob der Zufluss nicht vielmehr als unmittelbare Folge der Arbeitsverhältnisse des Pflichtigen zu betrachten ist und in einem engen, wirtschaftlichen bzw. kausalen Zusammenhang zur unselbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen steht (vgl. E. 3.1 und 3.2 vorstehend).

4.4.1 Der in der Bank M entstandene Wertzuwachs geht auf eine Kombination von Umständen zurück: Der seitens der Bank K entschädigte Goodwill wurde durch die langjährige und erfolgreiche Tätigkeit des Corporate Finance Teams unter dem Dach der D AG geschaffen – mithin in der Zeit, in welcher der Pflichtige bei der D AG unselbständig erwerbstätig war. Der Goodwill steht damit zunächst in engem wirtschaftlichem bzw. kausalem Zusammenhang mit der auf Erwerb ausgerichteten Tätigkeit des Pflichtigen (und seines Teams) bei der D AG. Für die Realisierung des Goodwills war ebenso entscheidend, dass der Pflichtige gemeinsam mit seinen Poolmitgliedern die vorstehend angeführte Austrittsvereinbarung abschliessen konnte. Nur auf diese Weise hat er sicherstellen können, seine Tätigkeit mit laufenden Mandaten unter einem neuen Dach nahtlos weiterführen zu können und den Goodwill zu erhalten. Die Austrittsvereinbarung mag damit aus Sicht der D AG marktgerecht abgeschlossen sein, hat jedoch beim Pflichtigen und seinen Poolmitgliedern die Basis zur Erhaltung und nachfolgenden Realisierung des Goodwills erst bereitet.

4.4.2 Bank K war nur bereit, den Goodwill an die Aktionäre der Bank M im festgestellten Umfang zu entschädigen, wenn sich diese bis 3. Januar 2009, mithin für die Dauer von drei Jahren ab Vertragsschluss, zur Weiterarbeit in der Bank M verpflichteten. Bank K hat sich denn auch die weitere Mitarbeit der Poolmitglieder durch entsprechende vertragliche Klauseln gesichert (E. 4.3). Weitere Voraussetzung für die Realisierung des Goodwills war damit die Einbringung und Erhaltung der Poolmitglieder als Schlüsselangestellte des Teams Corporate Finance in der neu gegründeten Gesellschaft und damit unter dem Dach der I-Bank. Der realisierte Goodwill ist damit ebenso in engem wirtschaftlichem und kausalem Zusammenhang mit der unselbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen bei der Bank M und erscheint durchaus als Gegenleistung für die als Arbeitnehmer zukünftig zu erbringende Tätigkeit.

4.4.3 Die besonderen zeitlichen Verhältnisse bestätigen diese Würdigung: Die Gründung der Bank M ist am 28. September 2005 erfolgt. Am 14. Oktober

2005 ist die bereits mehrfach zitierte Austrittsvereinbarung abgeschlossen worden. Ab 1. Dezember 2005 hat die ab 7. Dezember 2005 als Bank M firmierende Betriebsgesellschaft das Corporate Finance Team der D AG übernommen. Bereits am 3. Januar 2006, mithin lediglich gut einen Monat später, hat der Pflichtige durch Verkauf eines Teils seiner Aktien der Bank M an die Bank K den vor gut einem Monat von der D AG übernommenen und in die Bank M eingebrachten Goodwill bereits teilweise realisiert. Diese zeitlichen Verhältnisse legen damit ebenfalls nahe, dass die Realisierung des Goodwills in engstem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit des Pflichtigen bei der D AG einerseits und vor allem bei Bank M andererseits steht. 4.4.4 Umgekehrt hat das geschilderte Vorgehen des Pflichtigen nichts mehr mit der gewöhnlichen Verwaltung des Privatvermögens oder der blossen Wahrnehmung einer sich bietenden günstigen Gelegenheit zu tun, sondern geht jedenfalls mit dem unmittelbar auf die Einbringung des Teams in die Bank M erfolgten Verkauf eines Teils der Aktien an die Bank K deutlich darüber hinaus. Die Feststellung der Vorinstanz, die Goodwillverwertung sei damit "im Bereich zwischen Abgangsentschädigungen und Antrittsgeldern" einzuordnen ist zutreffend und zu bestätigen. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen ist der genaue Zeitpunkt des definitiven Entscheids der Bank K, die Mehrheit der Bank M zu übernehmen, nicht von entscheidungswesentlicher Bedeutung: Vielmehr ist entscheidend, dass die Bank K annähernd zeitverzugslos nach Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Bank M deren Aktienmehrheit tatsächlich zum Betrag von rund Fr. ... übernommen hat. Offenbleiben kann damit letztlich auch, welcher Wert dem von der Bank M übernommenen Betrieb per 1. Dezember 2005 zuzuweisen ist, da unbestritten ist, dass der von der Bank K am 3. Januar 2006 bezahlte Preis für die übernommenen Aktien im damaligen Zeitpunkt marktkonform gewesen ist. Allerdings erscheint es unter Hinweis auf die im vorinstanzlichen Entscheid angeführten Indizien (S. 23 bis 25 des angefochtenen Entscheids) durchaus denkbar, dass der Erwerb der Mehrheitsbeteiligung der Bank K an der Bank M per 1. Dezember 2005 zwar nicht in rechtlich verbindlicher Weise vereinbart war, jedoch in Tat und Wahrheit bereits feststand. Für die Bejahung von Erwerbseinkommen kommt es nach dem Gesagten (E. 3.1) weiter auch nicht auf die von den Beteiligten verwendeten Ausdrücke oder privatrechtlichen Formen an. Dass der streitbetroffene Betrag dem Pflichtigen formal als Gegenleistung für die Hingabe von Aktien zugeflossen ist, was unbestritten ist, verhindert eine steuerrechtliche (Um-)Qualifikation desselben zu Erwerbseinkommen nicht. Letztlich war der Zufluss des streitbetroffenen Betrags aktenmässig tatsächlich erst am 3. Januar 2006 mit Unterzeichnung des Kaufvertrags zwischen der Bank K und dem Pflichtigen bzw. den Poolmitgliedern auch durchsetzbar und damit steuerrechtlich realisiert. Die Zurechnung des Zuflusses in die Steuerperiode 2006 ist damit nicht zu beanstanden, auch wenn gewisse Voraussetzungen für die Realisierung des Goodwills, insbesondere der Abschluss der Austrittsvereinbarung mit der D AG wie auch die Übernahme des Corporate Finance Teams durch die Bank M, im Kalenderjahr 2005 erfolgt sind. 5. Bereits der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts hält fest, dass auch unter dem Aspekt der Steuerumgehung der Verkaufserlös nicht als steuerfreier Kapitalgewinn qualifizieren könne, wozu sich die Pflichtigen in der Eingabe an das Rekursgericht im ersten Rechtsgang wie auch in ihrer Beschwerde an das Verwaltungsgericht im ersten Rechtsgang geäußert haben. Nachdem erst die ergänzenden Untersuchungen der Vorinstanz den Sachverhalt hinreichend erhellt haben, steht es dem Verwaltungsgericht frei, das Vorliegen einer Steuerumgehung oder eines rechtsmissbräuchlichen Verhaltens auch im zweiten Rechtsgang ergänzend zu prüfen (E. 2). Nachdem die Steuerumgehung im bisherigen Verfahren bereits thematisiert war und

sich die Parteien, insbesondere die Pflichtigen, hierzu in ihren Rechtsschriften auch bereits geäußert haben, ist eine erneute Anhörung der Parteien hierzu nicht erforderlich (BGr, 25. November 2013, 2C_124/2013, E. 3.3).

5.1 Das Bundesgericht nimmt in konstanter Rechtsprechung eine Steuerumgehung dann an, wenn das gewählte Vorgehen ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten unangemessen erscheint, wenn zudem anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung nur aus Gründen der Steuerersparnis gewählt worden ist, und wenn das entsprechende Vorgehen tatsächlich eine erhebliche Steuerersparnis bewirkt (BGr, 28. Januar 2005 = StE 2005 B 25.2 Nr. 7 E. 4; BGr, 9. November 2001 = StE 2002 B 24.4 Nr. 66 E. 6, mit Hinweisen). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, führt dies gemäss Bundesgericht zu einer Sachverhaltsfiktion, indem anstelle des konkreten Sachverhalts ein bezüglich der formalen privatrechtlichen Ausgestaltung anderer Sachverhalt der Besteuerung zugrunde gelegt wird, welcher einem mit Blick auf das vom Steuerpflichtigen angestrebte wirtschaftliche Ziel sachgemässen Vorgehen entspricht (BGr, 2. April 1993 = StE 1995 A 12 Nr. 5 E. 1). Sodann liegt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Rechtsmissbrauch vor, wenn ein Rechtsinstitut zweckwidrig zur Verwirklichung von Interessen verwendet wird, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will (vgl. BGE 128 II 145 E. 2.2; 121 I 367 E. 3b; 121 II 97 E. 4).

5.2 Die vom Pflichtigen und seinen Poolmitgliedern gewählte Vorgehensweise mit Übertritt des Teams Corporate Finance der D AG in eine kurzfristig gegründete Betriebsgesellschaft und umgehende Veräusserung der Aktienmehrheit derselben an die I-Bank erscheint als unüblich, den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht angepasst. Hinzu kommt, dass die Betriebsgesellschaft für eine zeitlich nicht beschränkte Tätigkeit nicht hinreichend kapitalisiert war: Allein die seitens der D AG am 23. Januar 2006 gestützt auf die Austrittsvereinbarung an die Bank M gestellten Rechnungen für das Büromobil und die Kunden Real Estate haben sich auf mehr als das Doppelte des ursprünglichen Aktienkapitals belaufen. Dem Business Plan "E" ist hierzu zu entnehmen, dass eine "angemessene" Kapitalisierung der Betriebsgesellschaft bei Eigenmitteln von Fr. ... bis Fr. ... und einer zusätzlichen Kreditlinie von Fr. ... bis Fr. ... liege. Diese angemessene Finanzierung der Betriebsgesellschaft ist durch die Poolmitglieder nach Aufnahme von deren Geschäftstätigkeit offensichtlich nicht erfolgt, sondern erst nach der Übernahme der Aktienmehrheit durch die Bank K und über den erzielten Verkaufserlös. Dies legt ebenfalls ein den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht angepasstes Verhalten nahe. Üblicherweise und damit auch sachgerecht erfolgen die Übertritte derartiger Teams direkt in eine Gesellschaft der übernehmenden Gruppe, vorliegend der I-Bank, begleitet von der Zahlung von Vorausschädigungen und allenfalls Ausgabe von Mitarbeiteraktien. Auf diese Weise wäre durchaus auch eine Beteiligung der Poolmitglieder an den unternehmerischen Chancen und Risiken ermöglicht worden. Ob beim gegebenen Sachverhalt die Poolmitglieder tatsächlich jemals die unternehmerische Verantwortung für die Bank M über einen längeren Zeitraum alleine tragen wollten, ist eher fraglich und kann offenbleiben. Das hier gewählte Vorgehen hat gegenüber dem vorstehend geschilderten Vorgehen eine erhebliche Steuerersparnis mit sich gebracht, da die ansonsten als Erwerbseinkommen steuerbaren Vorausschädigungen in steuerfreie Kapitalgewinne umqualifiziert werden sollten. Im Verhalten des Pflichtigen liegt damit (auch) eine Steuerumgehung bzw. ein rechtsmissbräuchliches Verhalten und wäre die streitbetreffende Zahlung gestützt hierauf ebenfalls als Erwerbseinkommen der Besteuerung zuzuführen. Ob die Tätigkeit des Pflichtigen mit den weiteren Poolmitgliedern auch als selbständige Erwerbstätigkeit gewürdigt werden könnte, wie die Vorinstanz dies anmerkungsweise

ausführt, kann unter diesen Umständen offenbleiben. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde. 6. Direkte Bundessteuer Art. 17 Abs. 1 und Abs. 3 DBG stimmen - mit Ausnahme des hier unbeachtlichen Vorbehalts hinsichtlich der Grundstückgewinnsteuer - mit § 16 Abs. 1 und Abs. 3 StG wörtlich überein und sind im Licht der vertikalen Steuerharmonisierung analog auszulegen. Ebenso kennen die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern keine Unterschiede im Bereich der Steuerumgehung und des Rechtsmissbrauchs. Demnach gelten die Erwägungen zu den kantonalen Steuern auch für die direkte Bundessteuer. Damit ist auch die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer abzuweisen.

E. 6

. Juni 201 2 (SB.2011.001 04/105) vorgenommene rechtliche und tatsächliche Würdigung gebunden, als diese überhaupt vorgenommen werden konnte und nicht die ergänzten Sachverhaltsabklärungen der Vorinstanz, insbesondere das neu eingeholte Gutachten und die neu beigezogenen Akten, zu neuen Entscheidungsgrundlagen führen. 3. Staats- und Gemeindesteuern Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens bildet wie bereits im ersten Rechtsgang einzig die Frage der Steuerbarkeit des Gewinns aus dem Aktienverkauf an die Bank K . Die rechtliche Grundlage ist gegenüber den Rückweisungsentscheiden unverändert und nachstehend lediglich zu präzisieren:

E. 7

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens den Beschwerdeführenden je zur Hälfte unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und muss ihnen die Zuspreehung einer Parteientschädigung versagt bleiben (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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