

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00033 vom 5. Oktober 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-10-05, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00033

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00033 du 5 octobre 2016

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00033 del 5 ottobre 2016

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2010 Direkte Bundessteuer 2010 | Zuordnung von Beteiligungen zum Geschäftsvermögen. Vereinigung der Verfahren SB.2016.00033 und SB.2016.00034 (E. 1). Begriff des Geschäftsvermögens. Kriterien für die Zuordnung von alternativen Wirtschaftsgütern, namentlich bei Beteiligungen (E. 3.2). Der als selbständiger Anwalt tätige Pflichtige hat in den Jahren 2006 bis 2010 rund 14 % seiner Honorareinnahmen als Entgelt für seine Tätigkeit für eine Gesellschaft erhalten, an der er selber beteiligt ist. Es kann davon ausgegangen werden, dass er diese Aufträge ohne die Beteiligung nicht erhalten hätte. Damit hat er mit seiner Beteiligung seinen Tätigkeitsbereich erweitert, weshalb sie als Geschäftsvermögen zu qualifizieren ist (E. 3.3.2). Die Vorinstanzen gehen davon aus, dass die Beteiligung bereits seit 2001 zum Geschäftsvermögen gehört, obwohl sie für die Jahre 2001-2005 keine Untersuchung durchgeführt haben. Dies haben sie im 2. Rechtsgang nachzuholen (E. 3.3.3). Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2016.00033 SB.2016.00034 Urteil der 2. Kammer vom 5. Oktober 2016
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Martin Businger. In Sachen A, vertreten durch B AG, Beschwerdeführer, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2010 Direkte Bundessteuer 2010, hat sich ergeben: I. A. A (der Pflichtige) ist seit ... als selbständiger Rechtsanwalt tätig. Im Jahr 2001 beteiligte er sich als Gründeraktionär mit einer Minderheitsbeteiligung von 20 % (20 Aktien) an der C AG mit Sitz in D (Kt. ZG). Die Gesellschaft bezweckt ... Hauptaktionär und Geschäftsführer mit einer Beteiligung von 51 % war E. Im Jahr 2004 verlegte die Gesellschaft ihren Sitz in den Kanton Zürich und wurde in der Folge in die F AG unbenannt. Am 14. Januar 2008 wurde von der Aktionärsversammlung eine Kapitalerhöhung auf Fr. ... beschlossen. Der Pflichtige zeichnete 113 Namenaktien, wodurch sich seine Beteiligung auf 26,6 % erhöhte. Am 1. Juli 2010 veräusserte er sämtliche Aktien zum Preis von Fr. ... an E. B. Entgegen der Deklaration des Pflichtigen qualifizierte das kantonale Steueramt die Beteiligung an der F AG als Geschäftsvermögen und erfasste den aus dem Verkauf der Aktien erzielten Gewinn von Fr. ... als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Auf dieser Grundlage wurde der Pflichtige am 12. März 2013 für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... eingeschätzt bzw. für die direkte Bundessteuer 2010 mit einem steuerbaren

Einkommen von Fr. ... veranlagt. C. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 1. Juli 2013 ab. Das Einkommen betreffend die direkte Bundessteuer erhöhte es wegen eines Berechnungsfehlers auf Fr. ... II. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht am 10. Februar 2016 ab. III. Mit Beschwerde vom 16. März 2016 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, er sei für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem – unbestrittenen – steuerbaren Vermögen von Fr. ... einzuschätzen bzw. für die direkte Bundessteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... zu veranlagen. Eventualiter sei die Sache zur Ergänzung des rechtserheblichen Sachverhalts und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen, unter Berücksichtigung der relevanten Verhältnisse über die gesamte Dauer des Aktieneigentums ab dem Erwerbszeitpunkt im Jahr 2001. Subeventualiter sei die Sache zur Ergänzung des rechtlichen Sachverhalts sowie Feststellung eines allfälligen Zeitpunkts der Überführung ins Geschäftsvermögen und des Überführungswerts zurückzuweisen. Ferner verlangte er die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Am 22. April 2016 nahm der Beschwerdeführer zur Beschwerdeantwort Stellung. Die Kammer erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2010 (SB.2016.00033) und direkter Bundessteuer 2010 (SB.2016.00034) betreffen denselben Pflichtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind.

E. 2.1

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 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 (RB 1999 Nr. 147).

E. 2.2

In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (vgl. BGE 131 II 548).

E. 3.1

Gemäss § 18 Abs. 1 StG steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (§ 18 Abs. 2 Satz 1 StG). Demgegenüber sind laut § 16 Abs. 3 Satz 1 StG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei. Die wortgleiche Regelung findet sich in Art. 18 Abs. 1 und 2

sowie Art. 16 Abs. 3 DBG.

E. 3.2

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 18 Abs. 3 Satz 1 StG und Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG). Ist die Zuordnung zu Privat- oder Geschäftsvermögen nicht von vornherein klar, so ist bei den vorzunehmenden Abgrenzungen dieser alternativen Wirtschaftsgüter unter Würdigung der gesamten Umstände und der tatsächlichen Verhältnisse im Einzelfall vorab auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des betreffenden Aktivums, also auf seine Zweckbestimmung, abzustellen (RB 2003 Nr. 83; 1999 Nr. 137 E. 2). Bei Beteiligungsrechten liegt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dann Geschäftsvermögen vor, wenn eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft und dem Geschäft des Steuerpflichtigen besteht. Eine solche ist insbesondere anzunehmen, wenn die Beteiligung für Geschäftszwecke erworben wurde oder sie dem Inhaber einen massgeblichen Einfluss auf eine Gesellschaft verschafft, deren geschäftliche Tätigkeit seiner eigenen entspricht oder diese sinnvoll ergänzt, was ihm erlaubt, seine ursprüngliche Geschäftstätigkeit auszudehnen. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige die Beteiligungsrechte konkret dazu einsetzt, um das Geschäftsergebnis seines eigenen Unternehmens bzw. dessen Gewinnchancen zu verbessern, bzw. einen entsprechenden Willen aufweist, seine Beteiligungsrechte für die Verbesserung des wirtschaftlichen Gewinns seines Unternehmens auszunutzen (BGr, 9. April 2001, StE 2001 B 23.2 Nr. 23 = 2A.431/2000, E. 4; vgl. auch Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. A., Zürich etc. 2011, S. 53 ff.). Nicht erforderlich für die Zurechnung zum Geschäftsvermögen ist laut Bundesgericht eine Mehrheitsbeteiligung (BGr, 22. April 2005, StE 2006 B 23.2 Nr. 31 = 2A.547/2004, E. 2.3).

E. 3.3

Unbestritten ist, dass der Pflichtige durch seine anwaltliche Tätigkeit selbständig erwerbstätig ist. Streitig ist lediglich die Frage, ob sich die streitbetroffenen Aktien im Privat- oder Geschäftsvermögen des Pflichtigen befinden.

E. 3.3.1

Die Vorinstanz hat unwidersprochen festgestellt, dass der Pflichtige in den Jahren 2006 bis 2010 im Rahmen seiner anwaltlichen Tätigkeit insgesamt Fr. ..., was 14 % der gesamten Honorareinnahmen entspricht, als Entgelt für Honorare und Provisionen von der F AG eingenommen hatte und ihm in späteren Steuerperioden aufgrund der Kreditverträge weitere Provisionen im Umfang von rund Fr. ... zufließen würden. Es kann diesbezüglich auf die Zusammenstellung der Vorinstanz verwiesen werden. Das Steuerrekursgericht erwog dazu, dass diese Erträge keineswegs eine zu vernachlässigende Verbesserung des eigenen Geschäftsergebnisses darstelle. Im Weiteren habe der Pflichtige die erwähnten Provisionen stets in seiner Erfolgsrechnung verbucht und damit kundgetan, dass es sich hierbei um eine mit der Anwaltstätigkeit zusammenhängende Angelegenheit handle. Da im Übrigen die Provisionen von Fr. ..., Fr. ... und Fr. ... im Verhältnis zum erbrachten Aufwand ausserordentlich hoch seien, liege die Vermutung nahe, dass diese vorteilhaften Konditionen massgeblich vom Beteiligungsverhältnis abhingen. Ein solcher Vorteil wäre von einem unbeteiligten Dritten nicht gewährt worden. Die Vermutung liege somit nahe, dass sich der Pflichtige mit der im Zeitpunkt der Gründung risikobehafteten Beteiligung an einer Gesellschaft auch Aufträge für sein eigenes Unternehmen erhofft habe. Schliesslich

habe der Pflichtige von Ende März 2007 bis August 2009 die Kollektivprokura zu zweien innegehabt, was den Rahmen einer blossen Vermögensverwaltung sprengt.

E. 3.3.2

In dem vom Pflichtigen zu seinen Gunsten erwähnten Entscheid des Bundesgerichts vom 25. September 2012 (2C_115/2012 und 2C_116/2012) erhielt der Betroffene im Unterschied zum vorliegenden Fall neben seinen Bezügen als Verwaltungsrat keine Entschädigung für seine Leistungen im Zusammenhang mit der Unternehmensberatung, weshalb das Bundesgericht feststellte, der Pflichtige habe durch seine Tätigkeit für die Unternehmung das Geschäftsergebnis seines Einzelunternehmens nicht konkret verbessert. Abgesehen davon lag im Zeitpunkt des Verkaufs der Aktien keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr vor. Lediglich in einem obiter dictum hielt das Bundesgericht fest, dass man selbst bei einer Entschädigung nicht sagen könne, Unternehmensberatung und Verpackungsindustrie seien "verwandte Gebiete". Im vorliegenden Fall wurden die Einnahmen aus anwaltlicher Tätigkeit und die vereinnahmten Provisionen ab dem Jahr 2006 als Geschäftseinnahmen verbucht. Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass die Einnahmen aus anwaltlicher Beratung und der Handel mit ... keine verwandten Gebiete sind, so hat der Pflichtige mit den vereinnahmten Provisionen sein anwaltliches Tätigkeitsfeld erweitern können. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Anwaltskanzlei ohne den Kauf und das Halten der Aktien nicht in den Vorteil der Vermittlung diverser Darlehen gekommen wäre. Auch wenn der Pflichtige vorbringt, nie von seinen Rechten als Prokurist Gebrauch gemacht zu haben, so hätte er zumindest die theoretische Möglichkeit gehabt, Handlungen für die F AG vorzunehmen. Ausserdem zeugt dies auch für ein Vertrauensverhältnis zwischen dem Hauptaktionär und dem Pflichtigen. Indem dem Pflichtigen im Weiteren in den Jahren 2006 bis 2010 im Rahmen seiner anwaltlichen Tätigkeit insgesamt Fr. ..., was 14 % der gesamten Honorareinnahmen entspricht, als Entgelt für Honorare und Provisionen von der F AG zugeflossen sind und er in späteren Steuerperioden aufgrund der Kreditverträge weitere Provisionen im Umfang von rund Fr. ... eingenommen hat, kann von einer nachhaltigen und nicht unerheblichen Verbesserung des Geschäftsergebnisses ausgegangen werden. In diesem Sinn kann durchaus gesagt werden, dass die Tätigkeit der Gesellschaft die unselbständige Tätigkeit als Anwalt in dem Sinn sinnvoll ergänzte, als die Anwaltskanzlei ihr Tätigkeitsgebiet erweitern konnte und damit die Gewinnchancen nachhaltig verbessert wurden. Somit ist der Sachzusammenhang zwischen der anwaltlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers und dem Aktienbesitz an der F AG gegeben. Unerheblich ist, dass die Aktien nicht in der Buchhaltung als Geschäftsaktivum aufgenommen wurden. Der Wille des Steuerpflichtigen äussert sich zwar vor allem in der buchmässigen Behandlung eines Vermögenswertes. Jedoch verliert diese ihre Kraft als Indiz, wenn sie wie vorliegend nicht mit den tatsächlichen Vorkommnissen in Einklang steht (RB 1982 Nr. 61). Der aus dem Verkauf der Aktien erzielte Erlös stellt demzufolge steuerbares Einkommen dar. Entgegen der Auffassung des Pflichtigen ist auch unerheblich, dass die Aktien vor dem Verkauf im Jahr 2010 in früheren Perioden im Wertschriftenverzeichnis als Privatvermögen eingestuft wurden und die Steuerbehörden dies nicht beanstandet hatten. Nach bundesgerichtlicher Praxis kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu. Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden (vgl. BGer, 8. November 2011, 2C_361/2011, 2C_364/2011, E. 3.3 mit Hinweisen). Der Pflichtige macht nicht geltend, die Steuerbehörden hätten in früheren Steuerperioden im Sinn eines Vorentscheids die Aktien

ausdrücklich als Privatvermögen anerkannt, weshalb er sich auch nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen kann.

E. 3.3.3

Das Steuerrekursgericht geht von der Annahme aus, die Aktien seien von Anfang an als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Die vom Steuerrekursgericht vom kantonalen Steueramt übernommenen Zahlen für die Zuflüsse an die Anwaltskanzlei decken lediglich den Zeitraum von 2006 bis 2010 ab. Eine Untersuchung für die Jahre 2001 bis 2005 wurde weder vom kantonalen Steueramt, noch vom Steuerrekursgericht vorgenommen. Wie das Steuerrekursgericht zu Recht festgestellt hat, sind die Steuerbehörden beweibelastet, wenn sie einen Kapitalgewinn als steuerbar qualifizieren, weil der Steuerpflichtige eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübe und der Kapitalgewinn auf einem zu dessen Geschäftsvermögen gehörenden Aktivum erzielt worden sei. Damit fehlt es zum Vornherein an einer genügenden Untersuchung für den Zeitraum zwischen 2001 bis 2005. Ferner hat sich das Steuerrekursgericht für diese Zeitperiode nicht genügend mit den Vorbringen des Pflichtigen auseinandergesetzt. Insbesondere stellt es für diese Jahre lediglich fest, dass der Pflichtige dem Hauptaktionär der F AG Darlehen zur Verfügung gestellt habe und sich dadurch Aufträge für seine Anwaltskanzlei erhofft habe. Ob der Pflichtige in den Jahren 2001 bis 2005 Erträge von der F AG eingenommen hat, wird nicht erwogen. Ebenfalls hat die Vorinstanz die als Beweismittel angebotenen Zeugen nicht gewürdigt. Damit hat es den aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) abgeleiteten Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.

E. 3.4

Die Sache ist nach dem Gesagten an die Vorinstanz zurückzuweisen. Diese hat über die Jahre 2001–2005 eine gleichwertige Untersuchung wie über die Jahre 2006–2010 zu führen und gestützt auf das Untersuchungsergebnis neu zu entscheiden. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang unterliegt der Beschwerdeführer insoweit, als dass die Aktien für den Zeitraum 2006–2010 als Geschäftsvermögen zu qualifizieren sind, und obsiegt wegen der den Zeitraum 2001–2005 betreffenden Gehörsverletzung. Es rechtfertigt sich deshalb, die Gerichtskosten den Parteien hälftig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG). Mangels überwiegenden Obsiegens ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG sowie Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 153 Abs. 3 DBG).

E. 5

Der vorliegende Rückweisungsentscheid kann nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) angefochten werden, soweit er einen nicht wiedergutmachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 BGG).

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