

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00025 vom 2. Oktober 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-10-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00025

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00025 du 2 octobre 2019

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00025 del 2 ottobre 2019

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2014 | [Der Pflichtige vereinnahmte über sein Einzelunternehmen seit Jahren Beratungshonorare und Verwaltungsratshonorare eines deutschen Konzerns. In der Folge räumte ihm der Konzern eine atypische Unterbeteiligung an einer vom ihm zu 100% gehaltenen GmbH ein. Umstritten ist, ob der aus dieser Unterbeteiligung zugeflossene Ertrag zum Geschäftsvermögen gehört und Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellt.] Der Pflichtige hat einen Teil des Stammkapitals und einen einmaligen Finanzierungsbeitrag an ein Darlehen an die GmbH geleistet (E. 3.1). Die Gleichstellung der auf deutschem Recht gründenden atypischen Unterbeteiligung einer stillen Beteiligung ist nicht zu beanstanden. Der Pflichtige verfügte über Informations- und Mitwirkungsrechte, weshalb nicht bloss ein Darlehen vorliegt (E. 3.2). Der Pflichtige hatte den deutschen Konzern über den Verkaufswillen der vormaligen Eigner der GmbH aufmerksam gemacht und sein Beteiligungsinteresse geäussert. Es liegt eine enge Beziehung zwischen der Beteiligung an der GmbH und seiner selbständigen Erwerbstätigkeit vor, weshalb sein Anteil zu Recht dem Geschäftsvermögen zugeordnet wurde (E. 3.3). Selbst wenn die atypische Unterbeteiligung als Darlehen qualifiziert würde, würde sich am Resultat nichts ändern, wäre er dieses Geschäft doch ebenfalls nur eingegangen, um einen wirtschaftlichen Erfolg als Einzelunternehmen zu erzielen (E. 3.4). Es ist auch nicht von einem weiteren Einzelunternehmen an einem anderen Sitz auszugehen (E. 3.5). Die Zuordnung des Vermögenswerts zum Geschäftsvermögen verletzt auch nicht den Grundsatz von Treu und Glauben, besteht doch keine über einen längeren Zeitraum akzeptierte Qualifikation des Vermögenswertes als Privatvermögen (E. 3.6). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Streitig ist, ob die Unterbeteiligung des Pflichtigen an der K GmbH zum Geschäftsvermögen seine Einzelfirma G-Marketing gehört und – bejahendenfalls – ob der dem Pflichtigen hieraus zugeflossene Ertrag dem Kanton Zürich zu Besteuerung zuzuweisendes Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellt.

E. 2.1

Als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar sind gemäss § 18 Abs. 1 StG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Die Rechtsprechung versteht unter selbständiger Erwerbstätigkeit jede Tätigkeit, bei der eine natürliche Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in

frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (vgl. BGr, 9. Mai 2016, 2C_1131/2015, E. 3.1.1; BGE 125 II 113 E. 5b; BGE 121 I 259 E. 3c; VGr, 4. Juli 2012, SB.2012.00001, E. 2.2). Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Als selbständig Erwerbende gelten neben den Einzelunternehmern auch die Gesellschafter von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die Teilhaber an einfachen Gesellschaften mit gewerblichen Betrieben und die stillen Teilhaber an solchen Betrieben (BGr, 16. Oktober 2015, 2C_894/2013, E. 2.2 mit weiteren Hinweisen). Als Geschäftsvermögen gelten wiederum alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG; § 18 Abs. 2 und 3 StG).

E. 2.2

Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Hierbei ist massgebend auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswerts abzustellen; Geschäftsvermögen wird angenommen, wenn es tatsächlich dem Geschäft dient (BGr, 27. November 2013, 2C_515/2013, E. 2.1 = StE 2014 B 23.2 Nr. 45; BGr, 15. März 2000, 2P.183/1999, E. 3c = StE 2001 B 23.2 Nr. 22). Beteiligungen stellen sogenannte alternative Vermögenswerte dar, die sowohl in Beziehung zur Geschäftstätigkeit stehen als auch einer privaten Verwendung dienen können. Eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem Unternehmen des Steuerpflichtigen und der Aktiengesellschaft, an der er beteiligt ist, genügt noch nicht für eine Zuordnung der Aktien zu seinem Geschäftsvermögen. Von untergeordneter Bedeutung sind das Erwerbsmotiv, die Mittelherkunft oder die buchhalterische Behandlung (BGr, 9. Juli 2013, 2C_2/2013, E. 2.2).

E. 2.3

In Übereinstimmung mit diesen Grundsätzen sind Beteiligungen gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dann als Geschäftsvermögen zu qualifizieren, wenn sie in enger Beziehung zur beruflichen Tätigkeit stehen. Diese von der Rechtsprechung geforderte enge Beziehung kann aber gegebenenfalls auch ohne einen massgeblichen bzw. beherrschenden Einfluss bestehen. Namentlich ist für die Zurechnung zum Geschäftsvermögen eine Mehrheitsbeteiligung nicht zwingend notwendig. Einzig eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen einer (Einzel-)Unternehmung und der Aktiengesellschaft, an welcher der Unternehmer beteiligt ist, bewirkt für sich allein noch keine Zuordnung zum Geschäftsvermögen. Erforderlich ist vielmehr zusätzlich der – in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebrachte und verwirklichte – Wille, die Beteiligungsrechte konkret dafür zu nutzen, das Geschäftsergebnis des eigenen Unternehmens bzw. dessen Gewinnchancen zu verbessern (BGr, 8. Januar 2013, 2C_802/2012, E. 2.4.2, mit weiteren Hinweisen).

E. 2.4

Die Beteiligten an einer einfachen Gesellschaft können ein Interesse haben, nach aussen nicht als Personenverbindung in Erscheinung zu treten und am Rechtsverkehr nicht teilzunehmen. Das Gesetz anerkennt ein solches Verhältnis, indem es für diesen Fall bestimmt, dass ein Gesellschafter, der für Rechnung der Gesellschaft, aber in eigenem Namen mit einem Dritten Geschäfte abschliesst, allein gegenüber diesem Dritten berechtigt und verpflichtet wird (Art. 543 Abs. 1 OR). Für das Verhältnis unter den Gesellschaftern, d.

h. im Innenverhältnis, gelten dann die Regeln über die einfache Gesellschaft. Nach aussen tritt nur der handelnde Gesellschafter in Erscheinung (BGr, 3. November 2015, 2C_325/2015, E. 2.2). Das Steuerrecht knüpft an die zivilrechtlichen Gegebenheiten an, es schliesst aber eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht aus, wenn die Steuernormen wirtschaftliche Anknüpfungspunkte aufweisen (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, Vorbem. zu StG N. 115 ff.). Aufgrund ihrer zivilrechtlichen Ausgestaltung unterliegen einfache Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften nicht selbst der Steuer (§ 1 lit. a StG e contrario); ihr Einkommen wird den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet. Das gilt auch für die stille Gesellschaft als eine Sonderform der einfachen Gesellschaft. Für die Besteuerung stiller Gesellschaften ist daher stets auf das Innenverhältnis abzustellen (Richner et al., a. a. O., § 4 N. 10). Dabei liegt eine Erwerbstätigkeit auch vor, wenn mehrere Personen sich an einer einfachen Gesellschaft beteiligen. Es ist nicht notwendig, dass jeder Gesellschafter persönlich eine auf Verdienst gerichtete Tätigkeit für gemeinsame Rechnung ausführt. Es genügt, dass eine solche Betätigung auf der Stufe der Gesellschaft vorliegt (BGE 125 II 113 E. 3c; 122 II 446 E. 3b; BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 3.1.1 mit weiteren Hinweisen). Das gilt gleichermassen für die Gesellschafter einer stillen Gesellschaft, die nach aussen nicht in Erscheinung treten (vgl. zum Ganzen BGr, 3. November 2015, 2C_325/2015, E. 2.3. f.).

E. 3.1

Mit Vereinbarung vom 29.11/8.12.2008 hat die I AG in J, Deutschland, dem Pflichtigen eine "atypische Unterbeteiligung" im Ausmass von 5 % des Grundkapitals der K GmbH eingeräumt, wobei die restlichen 95 % des Kapitals der K GmbH offenbar vollumfänglich im Eigentum der I AG verblieben sind. Neben der Übernahme des Stammkapitals im Ausmass von € ... hatte sich der Pflichtige im Ausmass seiner Beteiligung auch mit einem einmaligen Finanzierungsbeitrag an einem Darlehen der I AG an die K GmbH zu beteiligen. Als Gegenleistung partizipierte er anteilmässig an den Gewinnausschüttungen, Darlehensrückzahlungen und Zinszahlungen. Dabei war die Unterbeteiligung als reine Innengesellschaft zwischen der I AG und dem Pflichtigen ausgestaltet – sachenrechtlich blieben die Stammanteile und die Mitwirkungsrechte gegenüber der K GmbH vollumfänglich der I AG. Ebenso oblag die Geschäftsführung der Unterbeteiligungsgesellschaft ausschliesslich der I AG, welche sich verpflichtete, ihre Rechte als Gesellschafter "auch im Interesse des Unterbeteiligten wahrzunehmen" und den Pflichtigen an den Auskunfts- und Einsichtsrechten teilhaben zu lassen.

E. 3.2

Diese auf deutschem Recht gründende vertragliche Ausgestaltung der Beteiligung des Pflichtigen an der K GmbH hat die Vorinstanz im Resultat einer stillen Beteiligung nach schweizerischem Recht gleichgestellt. Dies ist nicht zu beanstanden: Entgegen seinen Vorbringen hat der Pflichtige durchaus über Informations- und Mitwirkungsrechte verfügt, wenn diese auch indirekt über die Hauptbeteiligte I AG auszuüben waren: Gemäss Ziff. 4.2 der Vereinbarung vom 29.11/8.12.2008 hat sich die Hauptbeteiligte verpflichtet, ihre Rechte als Gesellschafterin der Hauptgesellschaft "auch im Interesse der Unterbeteiligten" wahrzunehmen und hatte vor der Beschlussfassung in der Hauptgesellschaft eine Abstimmung mit den Unterbeteiligten durchzuführen. Sodann haben gemäss Ziff. 4.3 der Vereinbarung vom 29.11/8.12.2008 dem Pflichtigen gegenüber dem Hauptbeteiligten die Auskunfts- und Einsichtsrechte zugestanden, welche die Hauptbeteiligte gegenüber der

Hauptgesellschaft hatte. Damit liegt entgegen der Auffassung des Pflichtigen nicht ein blosses Darlehen vor, sondern der Pflichtige hat sich Rechte einräumen lassen, welche sich nur mit einem eigentlichen Gesellschaftswillen und mit der Solidarität der Interessen erklären (Walter Fehlmann/Karin Müller, Berner Kommentar, 2006, Art. 530 OR N. 70 f. mit Hinweisen). Diese Auffassung steht nicht im Widerspruch zu einem Entscheid des Bundesgerichts vom 22. Februar 2008 (2C_333/2007): Im zitierten Entscheid hat das Bundesgericht sich zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer an eine inländische Betriebsstätte einer ausländischen Unternehmung geäussert und keine weitergehende Beurteilung für die direkten Steuern vorgenommen. Eine Stellungnahme der eidgenössischen Steuerverwaltung zu diesem Entscheid (Schreiben vom 28. April 2015) vermag das Verwaltungsgericht nicht zu binden.

E. 3.3

Der Pflichtige ist ausgebildeter Betriebswirtschafter (Dr. oec. HSG) und hat im streitbetroffenen Kalenderjahr u. a. eine selbständige Erwerbstätigkeit im Rahmen der Einzelunternehmung G-Marketing mit Sitz in E ausgeübt. Diese Einzelunternehmung hat Unternehmens- und Marketingberatung bezweckt, Marketingleitern in der Form eines Coachings Unterstützung angeboten und im Rahmen eines Outsourcings gar sämtliche Funktionen eines Marketingleiters übernommen. Die Kontakte des Pflichtigen zur I AG gründen offenbar auf einer persönlichen Beziehung des Pflichtigen zum Leiter des "I-Konzerns". Indessen hat diese persönliche Beziehung gemäss Darstellung des Pflichtigen zu keinen weiteren Vorteilseinräumungen zu seinen Gunsten geführt. Die Geschäfte zwischen dem Pflichtigen und dem I-Konzern seien zu Drittbedingungen abgewickelt worden. Unter anderem hat der Pflichtige verschiedene VR-Mandate im Umfeld des I-Konzerns ausgeübt, so bei der L AG, der M AG sowie einer weiteren Gruppengesellschaft der I-Gruppe im Land N. Daneben erledigte der Pflichtige für die I-Gruppe weitere Marketingberatungen. Sämtliche diese Aktivitäten hat der Pflichtige jeweils über seine Einzelunternehmung in Rechnung gestellt, sowohl die Verwaltungsratsmandate wie auch weitere Spesen und Honorare. Zum konkret streitbetroffenen Geschäft hat die Vorinstanz festgehalten, die I AG sei vom Pflichtigen auf die K-GmbH aufmerksam gemacht worden: Er habe diese Transaktion für die I "sichtbar" gemacht, indem er diese über Gerüchte zu einem Verkaufswillen der vormaligen Eigner informiert habe. Der Pflichtige habe dann "den Wunsch formuliert, sich bei einem allfälligen Engagement ebenfalls zu beteiligen". Diesen tatsächlichen Feststellungen tritt der Pflichtige in der Beschwerde nicht substantiiert entgegen. Tatsächlich legen es diese Umstände damit nahe, dass das Engagement des Pflichtigen bei der K-GmbH im engsten Zusammenhang mit der (Beratungs-)Tätigkeit für die I-Gruppe und damit auch mit der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen über die G-Marketing zu sehen ist. Ohne diese über die G-Marketing für die I-Gruppe ausgeübte Tätigkeit wäre es nicht zu diesem finanziellen Engagement des Pflichtigen in der vorliegenden Form gekommen. Damit ist eine enge Beziehung zwischen der Beteiligung des Pflichtigen an der K-GmbH und seiner selbständigen Erwerbstätigkeit unter dem Dach der G-Marketing gegeben (vgl. E. 2.3 vorstehend). Für das Verwaltungsgericht steht fest, dass der Pflichtige mit dem Kauf der (Unter-)Beteiligung eine sich ihm bietende Gelegenheit erkannte und nutzte, um – gemeinsam mit seinem Kunden – für sein Einzelunternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil zu erreichen. Damit ist die atypische Unterbeteiligung des Pflichtigen an der K-GmbH bzw. sein Anteil an der entsprechenden einfachen Gesellschaft mit der I AG durch die Vorinstanz zu Recht als selbständige Erwerbstätigkeit im Rahmen einer stillen Beteiligung der Geschäftstätigkeit und damit dem

Geschäftsvermögen der G-Marketing zugeordnet worden. Dies führt, da der Sitz der G-Marketing im fraglichen Steuerjahr in E lag, zur Besteuerung der Einkünfte aus der Beteiligung im Kanton Zürich. Der blosser Hinweis auf ein auch am Wohnort eingerichtetes Büro vermag keine Ausscheidung an den Wohnort zu bewirken. Ebenso ist der Anteil des Pflichtigen als stiller Gesellschafter als Geschäftsvermögen der G-Marketing auch betreffend der Vermögenssteuer dem Kanton Zürich zuzuweisen.

E. 3.4

Selbst wenn im Sinn der Ausführungen des Pflichtigen die atypische Unterbeteiligung als Darlehen qualifiziert würde, würde sich im Resultat keine Veränderung ergeben: Auch das Darlehen wäre unter Hinweis auf die vorstehenden Ausführungen als Geschäftsvermögen der G-Marketing zu qualifizieren: Die Darlehenseinräumung stünde in engstem Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen und wäre ebenfalls deswegen eingegangen worden, um einen wirtschaftlichen Erfolg für die Einzelunternehmung zu erreichen. Auch diesfalls wäre die Ausscheidung nach E vorzunehmen.

E. 3.5

Was der Pflichtige weiter hiergegen vorbringt, sticht nicht. So ist es für die Frage der Zuordnung zum Geschäftsvermögen zunächst unerheblich, welche Bedeutung der G-Marketing für die Einkommenserzielung des Pflichtigen zukommt. Nachdem die enge Verbindung des Erwerbs der Unterbeteiligung mit der Geschäftstätigkeit der G-Marketing erstellt ist, fehlt es weiter an Gründen, um nochmals eine (weitere) Einzelunternehmung am Wohnsitz des Pflichtigen, in Deutschland oder gar (im Sinn einer Betriebsstätte) am Sitz der K-GmbH anzunehmen. Der Pflichtige begründet diese denn auch nicht weiter. Letztlich spricht auch das geringe Ausmass (von 5 %) der Beteiligung an der Hauptgesellschaft nicht gegen die Zuordnung zum Geschäftsvermögen (vgl. E. 2.3 vorstehend).

E. 3.6

Sodann entfalten die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Taxationen grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Vielmehr kann die Steuerbehörde im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend würdigen. In Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet (BGr, 25. April 2017, 2C_41/2016 und 2C_42/2016, E. 4.2). Allerdings können sich aus dem vom Grundsatz von Treu und Glauben abgeleiteten Gebot der Rechtssicherheit bzw. dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens bei der – hier vorliegenden – Zuteilung alternativer Wirtschaftsgüter zum Geschäfts- oder Privatvermögen gewisse Einschränkungen für die veranlagende Steuerbehörde ergeben. Die Steuerbehörde ist bei gleichbleibenden Verhältnissen an eine über längere Zeit akzeptierte Qualifikation gebunden (vgl. BGr, 25. April 2017, 2C_41/2016 und 2C_42/2016, E. 4.3 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Vorliegend erfolgte der Erwerb der Unterbeteiligung 2008 und bereits in der Einschätzung des Jahres 2014 erfolgt die vorliegend umstrittene Qualifikation durch das Steueramt zum Geschäftsvermögen. Damit besteht jedenfalls noch keine über einen längeren Zeitraum akzeptierte Qualifikation des Vermögenswertes als Privatvermögen. Hinzu kommt, dass in den Vorperioden soweit ersichtlich nie eine eingehende Untersuchung durch die Veranlagungsbehörde stattgefunden hat. Vielmehr

erfolgte die diesbezügliche Einschätzung bzw. Veranlagung anhand der Selbstdeklaration, welche ohnehin nur eine beschränkte Bindungswirkung entfalten könnte. Weiter hat bereits die Vorinstanz darauf hingewiesen, dass der Pflichtige die Unterbeteiligung nie bilanziert hat und daher tatsächlich keine Abschreibung auf einem höheren Wert erfolgen kann – vielmehr hätte die Unterbeteiligung ab Anbeginn mit den ursprünglichen Gestehungskosten bilanziert werden müssen. Diesfalls wäre eine Abschreibung im Sinn der Ausführungen des Pflichtigen gar nicht möglich. Auf diese zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz ist zu verweisen (E. 3 des angefochtenen Entscheids).

E. 3.7

Stellt die Unterbeteiligung aber der Einzelunternehmung G-Marketing zuzuordnendes Geschäftsvermögen dar, hat der Beschwerdegegner die daraus erfolgenden Zuflüsse zu Recht der Besteuerung im Kanton Zürich als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit unterworfen. Betragsmässig ist die Aufrechnung nicht umstritten. Ebenso zu Recht erfolgte die vermögensseitige Behandlung der Unterbeteiligung. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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