

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00030 vom 24. Februar 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-02-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00030

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00030 du 24 février 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00030 del 24 febbraio 2021

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2011 | [Strittig ist die Aufrechnung zusätzlicher Verwaltungshonorare sowie die Besteuerung eines Kapitalgewinns aus einem Aktien- bzw. Beteiligungsverkauf (bzw. die Qualifikation des Pflichtigen als "Beteiligungshändler") und deren periodengerechte Zuordnung sowie die Neutralisierung eines entsprechenden Zuflusses durch entsprechende Rückstellungen bzw. eine zugleich abgeschlossene Garantieerklärung über einen späteren Rückkauf] Verfahrensvereinigung (E. 1). Da der Einkommenszufluss ein rein faktischer Vorgang ist und die Herkunft sowie der Grund des Zuflusses nicht von Bedeutung sind, ist die Aufrechnung der zusätzlichen Verwaltungshonorare, zumal diese dem Pflichtigen vollumfänglich und uneingeschränkt in der Steuerperiode 2011 zugeflossen sind, korrekt erfolgt (E. 2.3.1). Ferner liegt diesbezüglich auch keine steuerliche Doppelerfassung vor (E. 2.3.3). Unbedeutend ist, wie die zahlenden Personen die Zahlung in ihren Buchhaltungen bezeichnen und rechtlich qualifizieren. Ebenfalls unbedeutend ist, dass die Zuflüsse in anderen Steuerperioden deklariert und/oder versteuert wurden, da die Zuflüsse effektiv in der Steuerperiode 2011 erfolgt sind. Fehlen jeglicher Hinweise für die Entgegennahme des Zahlungsflusses als Darlehen (E. 2.3.4). Kriterien der selbständigen Erwerbstätigkeit (E. 3.2.2). Zu Recht würdigte das Steuerrekursgericht das "Gebaren" des Pflichtigen in einer Gesamtbetrachtung als selbständige Nebenerwerbstätigkeit (E. 3.4). Der vorinstanzliche Entscheid ist sowohl hinsichtlich des Zuflusszeitpunkts der Aktien als auch bezüglich des misslungenen Nachweises einer Neutralisierung (infolge einer behaupteten Garantieerklärung) zu bestätigen. Ferner besteht keine Grundlage für eine gewinnmindernd zu berücksichtigende Rückstellung (E. 3.5). Die Begründungspflicht wurde vorliegend nicht verletzt (E. 4). Eine mit Art. 18b DBG vergleichbare Steuerermässigung kann bei den Staats- und Gemeindesteuern nicht gewährt werden (E. 5). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 6). Abweisung der (vereinigten) Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2011 sowie Direkte Bundessteuer 2011, hat sich ergeben: I. A. A, Partner einer Anwaltskanzlei in D, war im Jahr 2008 Mitglied des Verwaltungsrats der E AG, F, im Kanton G. Die E AG bezweckte ... und führte einen Produktionsbetrieb mit rund 100 Angestellten. Ihr Aktienkapital betrug Fr. -, eingeteilt in 12'000'000 Inhaberaktien zu je Fr. 1.-. A kaufte am 28./31. Oktober 2008 3'960'000 Inhaberaktien (33 % des Aktienkapitals) für Fr.- (Fr.- pro Aktie). 40 % des Kaufpreises (Fr.-) musste er sofort bezahlen, der Restbetrag (Fr.-) wurde von der

Verkäuferin als Darlehen stehen gelassen. Die sofort zu bezahlende Summe finanzierte A mittels eines Kredits der H-Bank. Am 28. Januar 2009 verkaufte er 550'000 Aktien (4,58 % des Nominalkapitals) an eine Liechtensteinische Gesellschaft für Fr.- (Fr.- pro Aktie). Mit Vertrag vom 6. Dezember 2010 veräusserte er die restlichen 3'410'400 Aktien (28,42 % des Nominalkapitals) an die Firma I. bzw. Firma J, beide mit Sitz in Panama, zu einem Preis von Fr.- Mio. (Fr.- pro Aktie). Am 27. November 2013 kaufte er 3'810'000 Aktien (31,75 % des Aktienkapitals) von den beiden Gesellschaften in Panama für Fr.- Mio. zurück. Mit Auflage vom 11. Juni 2014 verlangte die Steuerkommissärin im Veranlagungsverfahren betreffend die Steuerperiode 2011 von A und B u. a. eine Erklärung für die sich aus der Selbstdeklaration ergebende Vermögensvermehrung. A und B machten am 7. und 14. Juli 2014 geltend, dass irrtümlich die Schuld bezüglich des Restkaufpreises E AG von Fr.- nicht mehr aufgeführt worden und nachzutragen sei. Am 11. bzw. 17. November 2014 sowie mit Ergänzung vom 21. November 2014 mahnte die Steuerkommissärin die Auflage und forderte weitere Unterlagen, u. a. einen Nachweis über die Restkaufpreisschuld. A und B reichten am 7. Januar 2015 einen Darlehensvertrag ein. Am 27. April 2015 verlangte die Steuerkommissärin mit einer weiteren Auflage Auskünfte zu den diversen Vertragspartnern im Zusammenhang mit den Transaktionen mit den Aktien der E AG. A antwortete am 5. Juni 2015. Mit Einschätzungsvorschlägen vom 11. August 2015 betreffend die Steuerperiode 2011 veranschlagte die Steuerkommissärin den Gewinn aus dem Verkauf der Aktien der E AG auf Fr.- (Verkauf an Firma K [Fr.-] und Verkauf an Firma I [Fr.-] abzüglich Kaufpreis von Fr.-), wovon sie AHV-Beiträge (10 %) von Fr.- in Abzug brachte, sodass ein Gewinn von Fr.- resultierte. Zudem stellte sie in Aussicht, den Gewinn als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern, da A Wertschriftenhändler sei. Weiter erfasste sie zusätzliche Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. ... in Form nicht deklarerter Verwaltungsratsgehälter, wovon Fr.- (Firma L) ihm direkt zugeflossen und solche von Fr.- über die Anwaltskanzlei abgerechnet worden seien. Beim Vermögen berücksichtigte sie weitere Schulden von Fr.- sowie die erwähnte AHV-Rückstellung. A und B lehnten den Vorschlag am 31. Oktober 2015 mit eingehender Begründung ab. Am 20. Januar 2016 forderte die Steuerkommissärin A und B auf, zu den Transaktionen noch die vollständigen Verträge sowie die gesamte Korrespondenz einzureichen. A und B antworteten am 4. März 2016. Am 21. Juni 2016 fand eine Besprechung u. a. mit A statt und am 28. Juni 2016 eine weitere nur mit dem Vertreter von A. Mit Einschätzungsentscheid und Veranlagungsverfügung vom 9. August 2016 wurden A und B (die Pflichtigen) für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) eingeschätzt und für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem Einkommen von Fr. ... veranlagt. B. Im Einspracheverfahren verlangte die Steuerkommissärin mit Auflagen vom 5. Dezember 2016 und 19. Mai 2017 Nachweise zu diversen von den Pflichtigen vorgebrachten Einwendungen, insb. (am 19. Mai 2017) Angabe und Nachweis des Verkaufszeitpunkts der Aktien der E AG. Die Pflichtigen beantworteten die Auflagen am 15. Februar 2017 und am 23. Juni 2017. Am 2. August 2017 mahnte die Steuerkommissärin die Auflage vom 19. Mai 2017. Die Pflichtigen erklärten am 3. August 2017, die Auflage sei bereits beantwortet. Mit Einspracheentscheid vom 27. Februar 2018 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache in einem Nebenpunkt gut und berechnete den Gewinn aus dem Verkauf der Beteiligung neu auf Fr.-. Demnach veranlagte es die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und schätzte sie für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren

Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. II. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 30. März 2018 beantragten die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht, auf die Aufrechnung der zusätzlichen Einkünfte aus unselbständigem sowie selbständigem Nebenerwerb sei zu verzichten; eventualiter sei auf dem Aktienverkauf eine Rückstellung in der Höhe des Gewinns zu berücksichtigen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Weiter beantragten sie, die diesbezüglichen Schulden als privat zu qualifizieren. Mit Entscheid vom 26. März 2019 hiess das Steuerrekursgericht die Beschwerde und den Rekurs der Pflichtigen teilweise gut. Es veranlagte die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und schätzte sie für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 – mittels Berichtigung vom 2. April 2019 – mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. Das Steuerrekursgericht begründete die teilweise Gutheissung mit der Doppelerfassung dreier Positionen beim unselbständigen Nebenerwerbseinkommen. Es bestätigte indes die Besteuerung des Gewinns von Fr.- aus dem Verkauf der Beteiligung E AG als Ertrag aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit als "Beteiligungshändler" und qualifizierte die damit im Zusammenhang stehenden Schulden als solche geschäftlicher Natur. Es erachtete den Gewinn als in der Steuerperiode 2011 zugeflossen und verneinte dessen Neutralisierung. Schliesslich verneinte es eine nach Art. 18b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) analoge Ermässigung der Staats- und Gemeindesteuern 2011. III. Mit Beschwerde vom 1. Mai 2019 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 26. März 2019 sei aufzuheben und sie seien für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) zu veranlagern und für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) einzuschätzen. Eventualiter sei auf dem E-AG-Verkaufsgewinn eine Rückstellung in der Höhe des Rohgewinns zu berücksichtigen. Zudem ersuchten sie um Zusprechung einer Parteientschädigung. Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerden beantragte und das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, liessen sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und das Steueramt der Gemeinde M nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die 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. 1.2 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 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 (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147). 1.3 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2011 (SB.2019.00030) und direkter Bundessteuer 2011 (SB.2019.00031) betreffen dieselbe Pflichtige und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie vereinigt werden können.

E. 2.1.1

Im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen gilt das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie. Demgemäss unterliegen aufgrund der Generalklausel von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (§ 17–23 StG; Art. 17–23 DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Vorbehalten bleiben nach § 16 Abs. 3 StG und Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (vgl. BGr, 3. April 2015, 2C_618/2014, E. 2; BGE 139 II 363 E. 2.1). Die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne stellt eine systemwidrige Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV]) und des diesen konkretisierenden Reinvermögenszugangsprinzips dar, weshalb im Zweifelsfall nicht von einem steuerfreien privaten Kapitalgewinn auszugehen ist (VGr, 4. Januar 2015, SB.2015.00095, E. 3.4, mit Verweis auf BGE 139 II 363 E. 2.2). Ist ein Vermögenszufluss erwiesen, hat der Steuerpflichtige dessen Steuerfreiheit nachzuweisen (vgl. hinten E. 2.1.4 sowie BGE 143 II 661 E. 7.2, mit Hinweisen).

E. 2.1.2

Zu den wiederkehrenden und einmaligen Einkünften gehören namentlich gemäss § 17 Abs. 1 StG bzw. Art. 17 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile. Gemäss ständiger Rechtsprechung fällt die Tätigkeit als Verwaltungsrat in den Bereich der unselbständigen Erwerbstätigkeit und entsprechende Honorare sind gemäss § 17 Abs. 1 StG bzw. Art. 17 Abs. 1 DBG bei der als Verwaltungsrat tätigen natürlichen Person steuerbar (BGE 121 I 259; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 17 N. 18 mit weiteren Hinweisen). Die Beweislast für die Behauptung, das Verwaltungsratshonorar stehe nicht dem Verwaltungsrat persönlich zu, sondern einer Drittperson, trägt der Verwaltungsrat selbst (RB 1979 Nr. 28).

E. 2.1.3

Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den Einkünften in der Steuerperiode (§ 50 Abs. 1 StG; Art. 210 Abs. 1 in der bis 31.12.2013 gültigen Fassung des DBG; heute Art. 41 Abs. 1 DBG). Die Einkommenssteuerpflicht entsteht dabei mit dem Zufluss von Einkünften (RB 1995 Nr. 34). Dabei ist der Rechtserwerb in jenem Zeitpunkt vollendet, in welchem die steuerpflichtige Person einen festen Rechtsanspruch auf das Vermögensrecht, d. h. eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung auf die einkommensbildende Leistung, erworben hat, es sei denn, die Erfüllung des Anspruchs sei besonders unsicher. Es muss dabei sowohl hinsichtlich des Bestands als auch hinsichtlich des Umfangs der Forderung Gewissheit bestehen, wobei es genügt, wenn die Höhe der Forderung nach objektiven Kriterien bestimmbar ist (BGE 144 II 427 E. 7.2 m.w.H.; BGr, 17. Oktober 2012, 2C_319/2012, E. 2.3.1). Steuerbare Einkünfte sind somit immer Vermögenszugänge, aber nicht jeder Vermögenszufluss stellt steuerbares Einkommen dar. Der Zufluss einer Darlehenssumme beispielsweise verschafft einem zwar Liquidität, bildet aber keinen Nettovermögenszugang, weil ihm eine korrelierende Darlehensverpflichtung gegenübersteht. Bevor ein Vermögenszugang als steuerbares Einkommen qualifiziert werden kann, ist daher zu prüfen, ob ihm nicht ein korrelierender Vermögensabgang gegenübersteht (siehe Markus Reich, Rückerstattung von übersetzten Boni und anderen Lohnzahlungen, ASA 80 [2011/2012] 114; BGr, 29. Februar 2012, 2C_622/2011, E. 4).

E. 2.1.4

In Konkretisierung des allgemeinen Grundsatzes von Art. 8 ZGB, der auch im öffentlichen Recht gilt, herrscht im Steuerrecht die Normentheorie. Danach trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist. Folglich ist es am Steuerpflichtigen, die Neutralisierung eines Vermögenszugangs darzulegen und zu beweisen, wobei an den Nachweis strenge Anforderungen zu stellen sind. Die Glaubwürdigkeit leidet, wenn die Sachdarstellung unklar oder sogar widersprüchlich ist (vgl. Reich, ASA 80 [2011/2012] 114, 135).

E. 2.2

Umstritten ist zunächst die Aufrechnung zusätzlicher Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in Form nicht deklarerter Verwaltungsratshonorare. Das kantonale Steueramt hatte Fr. ... aufgerechnet; das Steuerrekursgericht reduzierte die Aufrechnung um Fr. ... Die Pflichtigen rügen in diesem Zusammenhang eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, eine Verletzung der amtlichen Untersuchungspflicht sowie eine Rechtsverletzung durch falsche Beweislastverteilung. Am 30. Juni 2011 seien sieben Zahlungen von total Fr.- auf dem Konto der Anwaltskanzlei eingegangen. Nicht eine einzige stamme von einer Firma, bei welcher der Pflichtige Verwaltungsrat sei. Vielmehr stammten sämtliche sieben Zahlungen vom Klientengeldkonto. Das Steueramt habe seine Untersuchungspflicht verletzt und ihnen den Rechtsmittelweg verkürzt, indem es die Nachweise, dass sieben Zahlungen vom Klientengeldkonto stammten und somit nicht aufgerechnet werden dürften, nicht gewürdigt habe. Das Steuerrekursgericht habe den Pflichtigen im Umfang von Fr.- Recht gegeben; aber auch die restlichen Fr.- dürften nicht als Einkommen in der Steuerperiode 2011 aufgerechnet werden. Denn im Betrag von Fr.- enthalten seien zum einen einige Klientengeldzahlungen, die schon anderweitig und damit doppelt oder gar dreifach als Einkommen erfasst würden, sowie zum anderen Klientengeldzahlungen, obwohl im Jahr 2011 gar kein Verwaltungsratshonorar ausbezahlt worden sei (im Einzelnen dazu sogleich E. 2.3).

E. 2.3.1

Das Steuerrekursgericht hat die den Aufrechnungen zugrundeliegenden Dokumente, auf welche sich auch das kantonale Steueramt stützte, in E. 1b erwähnt. Diesen Dokumenten, die teilweise von den Pflichtigen selbst eingereicht wurden, können entsprechende Zahlungsflüsse entnommen werden. Das Steuerrekursgericht kam zum Schluss, dass es sich bei den per 30. Juni 2011 verbuchten Fr. 50'500.- (Fr. 44'500.- "Projekt N" sowie Fr. 6'000.- Firma L) effektiv um eine Akontozahlung für eine Honorarforderung des Pflichtigen im Zusammenhang mit dem "Projekt N" handle. Aus steuerrechtlicher Sicht sei dem Pflichtigen der Betrag aber vollumfänglich und uneingeschränkt in der Steuerperiode 2011 zugeflossen. Diese Schlussfolgerung erweist sich angesichts des Umstands, dass dieser Betrag dem Pflichtigen im Jahr 2011 auf seinem eigenen Kapitalkonto ("Partnerkonto A") ohne Rückstellungen oder transitorische Buchungen gutgeschrieben worden ist und der Einkommenszufluss ein rein faktischer Vorgang ist, d. h. im Sinn von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 DBG die Herkunft und der Grund des Zuflusses nicht von Bedeutung sind, als zutreffend (vgl. E. 2.1.1 und 2.1.2; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 16 N 2). Insofern geht der Vorwurf, das Steueramt habe den Rechtsmittelweg verkürzt, indem es die Beweise betreffend die Herkunft der Geldmittel nicht gewürdigt habe, ins Leere. Ebenso wenig kann

der Zufluss beim Pflichtigen mangels entsprechender Hinweise wie etwa einer korrelierenden Darlehensschuld als Darlehen qualifiziert werden (vgl. E. 2.1.3).

E. 2.3.2

Zu Recht hat das Steuerrekursgericht im Anschluss daran die weiteren Beweismittel gewürdigt, um allfällige Doppelerfassungen festzustellen. Es trifft also nicht zu, dass die Vorinstanzen aus dem Gewinnverteilungsblatt der Anwaltskanzlei gefolgert hätten, der Pflichtige habe Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielt und müsse nun das Gegenteil nachweisen. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen besteht jedoch unabhängig von der objektiven Beweislast. Der Steuerpflichtige hat nicht nur an der Feststellung von Tatsachen mitzuwirken, für die er beweibelastet ist, sondern auch und gerade an der Ermittlung von Tatsachen, für welche die Veranlagungsbehörde die Beweislast trägt. Denn die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gründet im Umstand, dass er die für die Veranlagung massgebenden Tatsachen am besten kennt. Ausserdem spricht eine natürliche Vermutung dafür, er bringe sämtliche Tatsachen, die zu seinen Gunsten sprechen, von sich aus vor und mache unaufgefordert Abzüge und dergleichen geltend (Martin Zweifel/Hugo Casanova/Michael Beusch/Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich 2018, § 5 N 12).

E. 2.3.3

In ihrer Steuererklärung deklarierten die Pflichtigen Fr.- als Nebenerwerbseinkünfte des Pflichtigen. Darin sind die Zahlungen der O AG (Fr.-), P AG (Fr.-), Q AG (Fr.-) und R AG (Fr.-) laut den bei den Akten liegenden Lohnausweisen enthalten. Mit Einschätzungsentscheid und Veranlagungsverfügung vom 9. August 2016 wurde die Position "VR Honorar, welche über Kanzlei abgerechnet wurden" in der Höhe von Fr. 78'062.- aufgerechnet. Letzterer Betrag setzt sich aus "Projekt N/VR" (Fr.-), "Firma L/VR" (Fr.-), "Q AG Produkte" (Fr.-), "P AG VR 2011" (Fr.-) und "Projekt N/VR" (Fr.-) zusammen. Dass das VR-Honorar der P AG (Fr.-) sowie der Q AG (Fr. 14'062.-) somit doppelt erfasst wurden, liegt auf der Hand. Zutreffend eliminierte das Steuerrekursgericht diese doppelten Erfassungen. Das Steuerrekursgericht erachtete es sodann als plausibel, dass das VR-Honorar der O AG (Fr.-) dem Betrag "Projekt N" entspricht, weshalb es auch diese doppelte Erfassung berücksichtigte. Die Pflichtigen sind der Auffassung, die Zahlungen von O AG (Fr.-) und P AG (Fr.-) würden nun nicht mehr dreifach, aber nach wie vor doppelt erfasst. Denn sie seien in den Lohnausweisen, in der Klientengeldzahlung (Bestandteil der Fr.-) und in der jeweiligen Zahlung enthalten. Nach den Aufstellungen der Pflichtigen wären die Zahlungen von O AG (Fr.-) und P AG (Fr.-) im Betrag von Fr.-, der fälschlicherweise als "Projekt N/VR" bezeichnet worden sei, enthalten und damit nach wie vor zweimal vorhanden. Allerdings spricht diese angebliche, überhaupt nicht offensichtliche doppelte Verbuchung dafür, dass diese Zahlungen dem Pflichtigen auch je zweimal zugeflossen, einmal seinem Kapitalkonto gutgeschrieben und einmal direkt ausbezahlt sind, zumal nicht belegt ist, dass diese Zahlungen tatsächlich in der Position "Projekt N/VR" enthalten sein sollen. Es liegt somit keine steuerliche Doppelerfassung vor. Desgleichen ist nicht ersichtlich, dass das VR-Honorar der R AG (Fr.-) oder die Position "Firma L" (Fr.-) in der Position "Projekt N/VR" (Fr.-) enthalten oder bereits anderweitig aufgerechnet worden sein soll.

E. 2.3.4

Weiter machen die Pflichtigen geltend, die S AG, die T AG und die Firma L hätten 2011 keine Honorare (Fr.-; Fr.-; Fr.-) bezahlt. Die S AG habe erst 2013 Fr.- an Verwaltungsratshonoraren bezahlt, was von den Pflichtigen in der Steuerperiode 2013 versteuert werde. Die T AG habe 2012 Fr.- bezahlt, was der Pflichtige 2012 deklariert habe. Ebenso habe die Firma L erst im Jahr 2012 Fr.- bezahlt. Die U AG hätte überhaupt nie ein Verwaltungsratshonorar gezahlt, dieses sei nur transitorisch gebucht worden, 2013 wieder aufgelöst worden. Wie ausgeführt (E. 2.3.1) ist dem Pflichtigen aus steuerrechtlicher Sicht der Betrag von Fr. 50'500.- vollumfänglich und uneingeschränkt in der Steuerperiode 2011 zugeflossen. Da der Einkommenszufluss ein rein faktischer Vorgang ist, d. h. im Sinn von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 DBG die Herkunft und der Grund des Zuflusses nicht von Bedeutung sind, ist es irrelevant, wie die zahlenden Personen diese Zahlung in ihren Buchhaltungen bezeichnen und rechtlich qualifizieren. Dafür dass der Pflichtige diese Zahlungen als Darlehen entgegennahm, fehlen jegliche Hinweise. Ebenso wenig spielt im vorliegenden Verfahren eine Rolle, dass diese Zuflüsse angeblich in anderen Steuerperioden deklariert und/oder versteuert worden seien, führt dies doch nicht dazu, dass die Zuflüsse nicht in der Steuerperiode 2011 erfolgt sind.

E. 3.1

Umstritten ist weiter die Besteuerung des Gewinns von Fr.- aus dem Verkauf der Beteiligung E AG als Ertrag aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit.

E. 3.2.1

Steuerbar sind gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG und § 18 Abs. 1 StG 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 sodann auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG und § 18 Abs. 2 StG).

E. 3.2.2

Selbständig erwerbstätig ist im Allgemeinen, wer als Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Eine solche Tätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden (statt vieler BGr, 30. Oktober 2020, 2C_1021/2019, E. 5.2 m.w.H.). Bei steuerpflichtigen Personen, die hauptberuflich unselbständig erwerbstätig sind, hat das Bundesgericht bisher einen nebenberuflichen "Beteiligungshandel" nur vereinzelt und bei besonders gelagerten Sachverhalten angenommen. Wurde eine solche selbständige Nebenerwerbstätigkeit bejaht, obschon im Extremfall nur gerade eine Beteiligung zum Verkauf gelangt war, spielten Indizien der Berufsnähe und der eingesetzten Spezialkenntnisse eine gewisse Rolle, vor allem aber die allfällige Fremdfinanzierung, das eingegangene (Unternehmer-)Risiko oder das besonders systematische und planmässige Vorgehen (BGr, 9. Mai 2016, 2C_1131/2015, E. 3.1.2; BGr, 25. September 2012, 2C_115/2012, E. 2.2.1; BGr, 12. September 2011, 2C_385/2011, E. 2.2; Markus Reich/Julia von Ah, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 18 DBG N. 16c). Hingegen kommt der Höhe des erzielten Gewinns nur eine untergeordnete Bedeutung zu. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach

den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen; die einzelnen Begriffsmerkmale dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können in unterschiedlicher Intensität auftreten (BGr, 30.10.2020, 2C_1021/2019, E. 5.2; Julia von Ah, Gewerbmässige Tätigkeit – Entwicklungen und Konsequenzen in: Laurence Uttinger/Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi [Hrsg.], Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Zürich etc. 2014, S. 68).

E. 3.2.3

Als steuerfreie private Kapitalgewinne im Sinn von Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 3 StG gelten hingegen die ausserhalb einer gesamthaft auf Erwerb gerichteten Tätigkeit entstandenen Gewinne, wie sie sich im Rahmen der schlichten Verwaltung privaten Vermögens oder bei einer sich zufällig bietenden Gelegenheit ergeben. Die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne stellt eine systemwidrige Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und des diesen konkretisierenden Reinvermögenszugangsprinzips dar, weshalb im Zweifelsfall nicht von einem steuerfreien privaten Kapitalgewinn auszugehen ist (vgl. E. 2.1.1; BGE 139 II 363 E. 2.2).

E. 3.3

Das Steuerrekursgericht qualifizierte das "Gebaren" des Pflichtigen wegen der weitgehenden Verflechtung der Transaktionen der E AG mit den anderen geschäftlichen Aktivitäten des Pflichtigen, der Komplexität der Vertragsbeziehungen sowie insbesondere der vollständigen Fremdfinanzierung, als selbständige Erwerbstätigkeit. Bezüglich des Zeitpunkts der Aktienübertragung sah das Steuerrekursgericht mangels Angaben über den Zeitpunkt und die Modalitäten der Übergabe der Aktien keinen Anlass, von der vorinstanzlichen Festlegung des Zuflusses in der Steuerperiode 2011 abzurücken. Eine Neutralisierung des Zuflusses durch eine Garantieerklärung sei von den Pflichtigen nicht nachgewiesen worden. Die Pflichtigen rügen eine offensichtlich unrichtige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie Methodendualismus im Zusammenhang mit einem Aktienkauf und -verkauf. Der Kauf der E-AG-Aktien sei aus der damaligen Optik kein Hochrisikogeschäft gewesen. Der Pflichtige habe nicht alleine gehandelt, vielmehr sei die Gesamttransaktion ein Management-Buyout gewesen. Die Risikolage sei schon aufgrund der moderaten Kaufpreisermittlung und dem vorhandenen hohen Substanzwert moderat gewesen. Um den Kredit zu bedienen und Zinskosten zu decken, seien erhebliche Mittel aus der Investition zur Verfügung gestanden. Das Steuerrekursgericht habe dies nicht berücksichtigt und sei fälschlicherweise davon ausgegangen, dass der Pflichtige den Erwerb der E-AG-Aktien vollständig fremdfinanziert habe. Wirtschaftlich betrachtet liege nur im Umfang von 33 % eine Fremdfinanzierung vor. Was die Verkaufsverträge betreffe, seien, wenn man die Wirkung in die Steuerperiode 2011 ziehe, auch die Garantieerklärungen vom Dezember 2010 beachtlich. Darin habe der Pflichtige den Aktienkäuferinnen das befristete Recht eingeräumt, bei Nichterreichen gewisser Schwellenwerte die E-AG-Aktien zum Verkaufspreis zurückzugeben. Der grosse Aktienverkauf von Ende 2010 hätte ohne Garantieerklärungen nicht getätigt werden können.

E. 3.4

Wie erwähnt, sind die einzelnen Kriterien der selbständigen Erwerbstätigkeit (vgl. E. 3.2.2) nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht isoliert ausschlaggebend. Dass einzelne typische Elemente nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen. Daher ist anhand einer Würdigung sämtlicher

Umstände zu beurteilen, ob im vorliegenden Fall eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt oder nicht (vgl. E. 3.2.2).

E. 3.4.1

Zu beurteilen ist folgende Situation: Der Pflichtige war seit 2001 Mitglied des Verwaltungsrats der E AG, als Vertreter einer beteiligten Gesellschaft. Auf Vermittlung des Pflichtigen verkaufte diese Gesellschaft ihre Anteile an die Firma V. Die Firma V verkaufte dem Pflichtigen am 28./30. Oktober 2008 3'960'000 Inhaberaktien der E AG zu einem Kaufpreis von total Fr.-. Der Kaufpreis von Fr.- wurde mit einem Darlehen der H-Bank (Fr.-), wofür der Pflichtige die erworbenen Aktien sowie eine Todesfallversicherung als Sicherheit leistete, und mit einem stehen gelassenen Darlehen der Verkäuferin V (Fr.-) finanziert. Mit Vertrag vom 28. Januar 2009 verkaufte der Pflichtige 550'000 Aktien der E AG zum Preis von Fr.- an die Firma K, einer Anstalt nach liechtensteinischem Recht, vertreten durch die W AG, X. Die Firma K ist mit der Firma I, Panama, verbunden, der sie am 17. November 2010 549'600 Aktien der E AG übertrug. Der Kaufpreis wurde auf Anweisung des Pflichtigen auf ein Kapitaleinzahlungskonto einer neu gegründeten Gesellschaft überwiesen. Am 7. Dezember 2010 verkaufte der Pflichtige die verbliebenen 3'410'400 Aktien an die Firma I, Panama, sowie an die Firma J, Panama, zu einem Kaufpreis von Fr.-. Die Bezahlung des Kaufpreises erfolgte "by an assignment of CHF.- in favor of the seller. The assignment refers to a loan that W AG, [...] X, Liechtenstein, granted to Y [...]". Laut Angaben der Pflichtigen habe Z von der W AG 2010 eine kurzfristige Finanzierung des Anteils des Pflichtigen an der neu gegründeten AX AG auf die Beine gestellt und die jeweiligen Zahlungen geleistet. Dieses Darlehen sei bei Verkauf der E AG an den Pflichtigen übertragen und im April 2011 mit einer Kapitalerhöhung bei der AX AG verrechnet worden. Z sei für die Firma I. aufgetreten. Die Aktien der AX AG seien daraufhin bei der Firma V als Sicherheit für das ursprüngliche Darlehen hinterlegt worden. Mit Vertrag vom 27. November 2013 kaufte der Pflichtige von den beiden Gesellschaften in Panama 31,75 % des Aktienkapitals zu einem Preis von Fr.- zurück, bezahlt mittels einer Banküberweisung in der Höhe von Fr.- zugunsten der W AG, ihrerseits finanziert durch Verkauf der Aktien der AX AG.

E. 3.4.2

Dass der Pflichtige die E-AG-Aktien 2008 als Privatvermögen deklarierte, ist irrelevant. Praxisgemäss spielt der Umstand, dass die fraglichen Aktien von der steuerpflichtigen Person als Privatvermögen eingestuft wurden und die Steuerbehörden diese Qualifikation nicht beanstandet hatten, keine Rolle (vgl. BGr, 17. Oktober 2012, 2C_297/2012, E. 4.2 m.w.H.). Denn nach ständiger Praxis des Bundesgerichts kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum durchaus anders gewürdigt werden (BGr, 8. November 2011, 2C_361/2011, E. 3.3 m.w.H.). Es trifft zwar zu, dass es in der strittigen Steuerperiode 2011 nur um eine Transaktion geht. Dies wird jedoch durch die Ausführungen in E. 3.4.1 relativiert, wonach der Pflichtige die Beteiligung an der E AG tranchenweise – in zwei Transaktionen an verschiedene Käufer – veräusserte sowie Aktien der AX AG erwarb, die er später zwecks Rückkaufs der E-AG-Aktien in Zahlung gab. Hinzu kommt das ausserordentlich hohe Transaktionsvolumen, allein in der Steuerperiode 2011 von über Fr.-. Dies fällt noch mehr ins Gewicht in Relation zum verwalteten Gesamtvermögen der Pflichtigen (vgl. BGr, 12. November 2002, 2A.425/2001, E. 4): Während ihr steuerbares Nettovermögen in der

Steuerperiode 2011 nicht einmal Fr.- betrug und zur Hauptsache aus Immobilien bestand, erwarb der Pflichtige die E-AG-Aktien für knapp Fr.-, veräusserte sie tranchenweise für insgesamt Fr.- und kaufte sie anschliessend für Fr.- wieder zurück. Auch dies spricht gegen eine schlichte Vermögensverwaltung. Denn angesichts des für die Verwaltung verfügbaren Vermögens bedurfte der Pflichtige zur Finanzierung des Kaufs erheblicher fremder Mittel. Zu Recht ging das Steuerrekursgericht von einer vollständigen Fremdfinanzierung aus, die in der privaten Vermögensverwaltung eher atypisch ist. Wie der Kaufpreis ermittelt wurde, welches Kreditrisiko bestand, wie die Zinsen laut Finanzplan finanziert werden sollten etc. machen fremde Mittel nicht zu eigenen Mitteln. Ansonsten hätten die Pflichtigen diese Mittel nicht als Darlehen, sondern als Schenkungen deklarieren müssen, mit den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen. Mit ihrer Argumentation versuchen die Pflichtigen vielmehr aufzuzeigen, weshalb das Kreditrisiko trotz erheblicher fremder Mittel gering gewesen sein soll. Ihre Argumentation vermag indes nicht zu überzeugen: Ein moderater Kaufpreis reduziert das Risiko im Vergleich zum Normalfall nicht, geht man im Normalfall doch von einer korrekten Kaufpreisermittlung und nicht von einem Non-Valeurs aus. Laut eigenen Angaben der Pflichtigen soll die Finanzplanung zur Kaufpreisfinanzierung einkommenssteuerfreie Nennwertrückführungen und reduziert steuerpflichtige Dividendenausschüttungen vorgesehen haben; ferner sei auf dem Darlehen der Firma V Zinsfreiheit sowie eine Gewinn- und Verlustbeteiligung vereinbart worden. Dabei lassen die Pflichtigen selbst offen, ob dieser Finanzplanung nachgelebt wurde. Im Übrigen spricht eine Risikominimierung überhaupt nicht gegen eine selbständige Erwerbstätigkeit. Selbst wenn man vorliegend zugunsten der Pflichtigen von einem niedrigeren Kreditrisiko ausginge, so offenbart sich gerade in der Art und Weise, wie der Pflichtige zwecks Kaufpreisfinanzierung vorgegangen ist, eine planmässige und systematische Vorgehensweise zur Gewinnerzielung. Dazu gehört auch die längere, wenn auch mit zwei bis drei Jahren nicht allzu lange Besitzesdauer. Eine kurze Besitzesdauer stellt zwar, wie die Pflichtigen zu Recht anführen, oft ein deutliches Indiz für Geschäftsvermögen und selbständige Erwerbstätigkeit dar; das Gegenteil – also eine lange Besitzesdauer – spricht aber nicht zwingend für die blossе Verwaltung von Privatvermögen. Sodann wurden – wie das Steuerrekursgericht zutreffend ausführt – die aus Aktienverkäufen erzielten Erlöse nicht für die Schuldentilgung verwendet, sondern gleich wieder in eine jeweils neu gegründete Gesellschaft investiert. Eine derartige Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände ist wiederum als Teil des planmässigen Vorgehens ein Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit (vgl. BGr, 12. November 2002, 2A.425/2001, E. 4). Für ein systematisches Vorgehen spricht auch, dass die Pflichtigen selbst die Wiederanlage als eine "taugliche Ersatzinvestition" bezeichnen. Selbst wenn das Kriterium der Berufsnähe und der speziellen Fachkenntnisse für den vorliegenden Fall nur von untergeordneter Bedeutung sein sollte, so ist es doch ein Kriterium, das zu beleuchten ist. Dass das Management im Fall eines Management-Buyouts per se immer Berufsnähe hat, wie die Pflichtigen rügen, trifft zu. Nichtsdestotrotz zeigt sich gerade im Vorgehen des Pflichtigen in Bezug auf den Verkauf der Beteiligung, in den zwecks Finanzierung abgeschlossenen Verträgen und in den personellen Verflechtungen, dass der Pflichtige (bzw. seine Hilfspersonen, deren Verhalten ihm zuzurechnen ist) über das bei einem Management-Buyout üblicherweise vorhandene, hinausgehende Spezialkenntnisse hatte. Auch dies ist ein – gegebenenfalls untergeordnetes – Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit. Aus dem Urteil des Verwaltungsgerichts vom 2. April 2014 (SB.2013.00141) können die Pflichtigen nichts zu ihren Gunsten ableiten. Zum einen geht

schon aus jenem Urteil selbst hervor, dass das Verwaltungsgericht verlangte, dass die in E. 3.2 (des Urteils) genannten Kriterien kumulativ vorliegen mussten, damit eine selbständige Erwerbstätigkeit bejaht werden konnte (vgl. E. 3.3 i.f. des Urteils). Zum anderen ging es um ein Beteiligungsprogramm für Konzernleitungsmitglieder, das in sehr engem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis des Beschwerdeführers stand. So gab es etwa ein Kaufsrecht bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses mit der Gesellschaft, Konkurrenzklauseln und Klauseln betreffend Verwertungsrechte an Erfindungen, Entwicklungen etc. Sodann konnte der Pflichtige den Veräusserungszeitpunkt der Aktien faktisch nicht selbst bestimmen. Aus diesen und weiteren Gründen kam das Verwaltungsgericht in Würdigung der speziellen Umstände des Einzelfalls zum Schluss, die charakteristischen Merkmale der "planmässigen und anhaltenden Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr" und der "frei bestimmten Selbstorganisation" seien nicht erfüllt, und qualifizierte den "Gewinn" als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (E. 6.1 f.). Zum einen machen die Pflichtigen derartige Umstände nicht geltend. Im Gegenteil besass der Pflichtige die volle Verfügungsmacht und -freiheit über seine E-AG-Aktien und konnte so in frei bestimmter Selbstorganisation darüber entscheiden, ob, wann und an wen er diese verkaufen wollte. Zum anderen würde der Gewinn, wenn man der Argumentation der Pflichtigen in diesem Punkt folgen würde, nicht als steuerfreier Kapitalgewinn betrachtet, sondern als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Nach dem Gesagten überwiegen die Indizien für eine selbständige Nebenerwerbstätigkeit, weshalb die Gesamtwürdigung des Steuerrekursgerichts zu bestätigen ist.

E. 3.5

Umstritten sind sodann der Zuflusszeitpunkt und die Neutralisierung des Zuflusses. Die Pflichtigen machen geltend, sie wendeten sich nicht dagegen, die Wirkung der E-AG-Aktienverkäufe – also sowohl den Verkauf an die Firma K (Vertrag vom 28. Januar 2009) als auch die Verkäufe an die Firma I, Panama, sowie an die Firma J, Panama (Vertrag vom 7. Dezember 2010) – in der Periode 2011 anzusiedeln. Sie verlangten jedoch, dass dies willkürfrei geschehe. Namentlich seien die Garantieerklärungen von Dezember 2010 beachtlich. Zuzufolge der darin enthaltenen Rückgabeverpflichtung sei der Gewinn aus dem Verkauf der E-AG-Aktien angesichts der Unsicherheit null gewesen. Zweitens müsste auch aus Haftpflichtüberlegungen eine Rückstellung gewährt werden.

E. 3.5.1

Für den Zuflusszeitpunkt und die Neutralisierung gelten dieselben Grundsätze, wie sie in E. 2.1.3 (vorn) ausgeführt wurden. Ein Methodendualismus, wie ihn die Pflichtigen rügen, ist damit nicht ersichtlich. Präzisierend für Kapitalgewinne i.S.v. § 18 Abs. 2 StG bzw. Art. 18 Abs. 2 DBG ist anzufügen, dass sie in zeitlicher Hinsicht dann als realisiert gelten, wenn der Verkäufer die vertraglich versprochene Leistung erbracht und damit einen festen Anspruch auf die Gegenleistung des Käufers erworben hat (BGE 122 II 221 E. 4b). Der Zufluss erfolgt mithin, wenn der Anspruch auf die Gegenleistung entstanden ist, nicht erst bei dessen Erfüllung; die Erfüllung ist nur dann Anknüpfungspunkt, wenn sie unsicher ist, wie etwa bei suspensiv bedingten Forderungen oder blossen Anwartschaften (BGr, 18. Dezember 2003, 2A.157/2003, E. 2.2; vgl. BGr, 10. August 2018, 2C_705/2017, E. 2.2.2 f.). Ein Zufluss ist dann nicht einkommensbildend, wenn er mit einem korrelierenden Vermögensabgang einhergeht (BGr, 24. März 2014, 2C_692/2013, E. 4.2 m.w.H.). Dagegen lässt ein unbelasteter Vermögenszufluss die

(Einkommens-)Steuerforderung entstehen (vgl. allgemein BGE 122 II 221 E. 4a). Diese ist grundsätzlich unabänderlich und lässt sich nicht durch Rückabwicklung des Sachverhalts, der die Steuer ausgelöst hat, aus der Welt schaffen (BGr, 24. März 2014, 2C_692/2013, E. 4.2; BGr, 21. Juni 2010, 2C_116/2010, E. 2.2; Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 71 ff.). Ausschlaggebend ist folglich, ob der Vermögenszugang bereits im Zeitpunkt des Zugangs mit einem hinreichend damit verbundenen möglichen Vermögensabgang belastet ist und daher als unsicher erscheint (BGr, 3. November 2016, 2C_616/2016, E. 2.2.4).

E. 3.5.2

Das Steuerrekursgericht hat begründet, weshalb der Gewinn aus dem Verkauf der E-AG-Aktien an die Firma K bereits 2010 zugeflossen ist und daher in der Steuerperiode 2011 nicht besteuert werden dürfe. Die Pflichtigen äussern sich hierzu nicht ausdrücklich. Sie scheinen davon auszugehen, dass beide Gewinne in derselben Steuerperiode zugeflossen und zu besteuern sind, führen aber keine Umstände oder Belege dafür an. Die Würdigung der vorhandenen Akten durch das Steuerrekursgericht (E. 3b/aa des angefochtenen Urteils) ist nachvollziehbar und hiermit zu bestätigen.

E. 3.5.3

In Bezug auf den Verkauf an die Firma I, Panama, sowie an die Firma J, Panama ging das Steuerrekursgericht gestützt auf die Akten davon aus, dass die Pflichtigen als Verkäufer ihre Aktien erst im 2011 übertrugen und ihnen der Gewinn somit in der Steuerperiode 2011 zugeflossen ist. Die Pflichtigen bestreiten diese Feststellung vor Verwaltungsgericht nicht mehr. Auch diesbezüglich ist der vorinstanzliche Entscheid anhand der Akten nachvollziehbar und zu bestätigen, womit sich die Frage nach der Neutralisierung dieses Zuflusses stellt.

E. 3.5.4

Das Steuerrekursgericht kam in seiner Beweiswürdigung der Erklärung des Pflichtigen von Dezember 2010 zum Schluss, beim Gericht sei nicht die Überzeugung entstanden, dass 2010 tatsächlich eine solche förmliche Garantieerklärung abgegeben worden sei. Damit sei den Pflichtigen der Nachweis der Neutralisierung misslungen, weshalb der Gewinn zu besteuern sei. Die Veranlagungs- oder Gerichtsbehörde hat die gesammelten rechtserheblichen Tatsachen einer (freien) Beweiswürdigung zu unterziehen. Grundlage der Würdigung ist neben den Beweismitteln und dem eigenen Wissen um Tatsachen und Erfahrungssätze auch das Verhalten des Steuerpflichtigen im gegenwärtigen, allenfalls auch in früheren Verfahren, so z. B. der Umstand, dass der Steuerpflichtige im Laufe des Verfahrens widersprüchliche Sachdarstellungen gegeben hat. Die Behörde darf und muss aufgrund ihrer frei gebildeten Überzeugung ohne Bindung an formale Beweisregeln darüber befinden, ob eine Tatsache als verwirklicht oder nichtverwirklicht zu betrachten ist. Die Überzeugung der Behörde braucht nicht in einer absoluten Gewissheit zu bestehen, die jede andere Möglichkeit ausschliesst. Es genügt, wenn sie von der Lebenserfahrung und Vernunft getragen und auf sachliche Gründe abgestützt ist (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., Basel 2017, Art. 46 StHG N. 22). Unbestrittenermassen bildet die Garantieerklärung nicht Bestandteil des Verkaufsvertrags vom 6. Dezember 2010. Die Pflichtigen machen geltend, es sei unerheblich, ob eine Rückgabeverpflichtung separat eingeräumt oder integral

im Vertrag geregelt werde. Das Dokument sei zeitlich und sachlich mit dem Verkaufsvertrag verknüpft, wie der Titel ("Confirmation/Guarantee to Share Purchase Agreement") deutlich mache. Grundsätzlich wäre dies schon vorstellbar. Zu Recht hat aber das Steuerrekursgericht darauf hingewiesen, dass der – immerhin 32 Seiten umfassende – Verkaufsvertrag den Rückkaufsfall selbst regelt und ausserdem festhält, dass keine weiteren Vereinbarungen und Garantien zwischen den Parteien bestünden. Diese Umstände sowie die Tatsache, dass die Garantieerklärung lediglich die Unterschrift des Pflichtigen trägt, schmälern ihre Glaubwürdigkeit erheblich. Nur schon vor diesem Hintergrund kommt der Bestätigung von Z vom 30. August 2016 keine grosse Überzeugungskraft zu. Ferner rügen die Pflichtigen, es sei willkürlich, wenn das Steuerrekursgericht nicht berücksichtige, dass der grosse Aktienverkauf von Ende 2010 ohne Garantieerklärungen nicht hätte getätigt werden können. Es gehe an den wirtschaftlichen Verhältnissen vorbei, wenn die Rückgabeverpflichtung negiert werde. Damit verkennen die Pflichtigen, dass in erster Linie die Umstände des konkreten Einzelfalls und nicht die allgemeine Weltwirtschaftslage für die Beweiswürdigung massgebend sind. Selbst wenn es – was nicht erwiesen ist – Ende 2010 tatsächlich üblich gewesen sein sollte, derartige Verträge grundsätzlich mit einer Garantieerklärung zu verknüpfen, so sprechen die Klauseln im vorliegenden Verkaufsvertrag dennoch gegen das Vorliegen einer zusätzlichen Garantieerklärung. Daran nichts zu ändern vermag schliesslich die Tatsache, dass mit Vertrag vom 27. November 2013 tatsächlich ein Rückkauf erfolgte, zumal dieser Rückkaufsvertrag die Garantieerklärung mit keinem Wort erwähnt, geschweige denn von einer Verpflichtung des Pflichtigen zu einem Rückkauf spricht. Vielmehr hält er im Gegenteil ausdrücklich fest, dass die Verkäuferinnen die Beteiligung verkaufen wollen und der Pflichtige diese zu erwerben wünscht. Nach dem Gesagten erweist sich die Beweiswürdigung des Steuerrekursgerichts, wonach bei Verkauf keine solche Garantieerklärung abgegeben wurde, auch aus Sicht des Verwaltungsgerichts als überzeugend.

E. 3.5.5

Die Pflichtigen machen weiter geltend, eine entsprechende Rückstellung wäre auch aus Haftpflichtüberlegungen und angesichts der Rückgabe der E-AG-Aktien im Jahr 2013 zuzulassen. Für die Beurteilung und Höhe einer Rückstellung kämen nicht nur Tatsachen in Betracht, die am 31. Dezember 2011 bekannt gewesen seien, sondern auch solche, welche am Ende des Geschäftsjahrs 2011 bestanden, aber erst später geklärt und verbucht worden seien. Nachträgliche wertaufhellende Tatsachen, welche Schlüsse auf den Bilanzstichtag zulassen, seien zu berücksichtigen. Wie die Pflichtigen zutreffend ausführen, sind Rückstellungen zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, oder für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken (BGr, 19.9.2019, 2C_1107/2018, E. 3.1 m.w.H.). Mit der Rückstellung wird also dem laufenden Geschäftsjahr ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust, der sich erst in einer späteren Periode geldmässig verwirklicht, gewinnmindernd angerechnet (BGE 141 II 83 E. 5.1 m.w.H.). Eine andere Frage ist, ob und in welchem Umfang Tatsachen, welche nicht nur erst nach dem Stichtag bekannt werden, sondern sich auch erst danach ereignen, unter dem Stichtagsprinzip zu beachten sind. Die Praxis unterscheidet insoweit zwischen einerseits sog. wertaufhellenden Tatsachen, d. h. Umständen, die, obwohl sie sich erst nach dem Bilanzstichtag ereignen, lediglich anzeigen, wie sich die Verhältnisse am Bilanzstichtag objektiv darstellten, und andererseits sog. wertbeeinflussenden oder wertverändernden Tatsachen. Während Erstere nur Aufschluss darüber geben, wie sich die Lage am Stichtag

darstellte, weshalb sie bereits im betreffenden Geschäftsjahr zu berücksichtigen sind, werden durch Letztere neue Geschäftsvorfälle geschaffen, die erst in neuer Rechnung ihren Niederschlag finden dürfen (BGr, 15.11.2018, 2C_102/2018, E. 5.3 m.w.H.). Aus dem Wesen der Rückstellung sowie der nachträglichen wertaufhellenden Tatsachen folgt, dass ein Zusammenhang existieren muss zwischen dem drohenden Verlust bzw. dem später tatsächlich eingetretenen Verlust und dem Geschäftsjahr, in welchem dieser Verlust gewinnmindernd berücksichtigt werden soll. Die Pflichtigen begründen den Zusammenhang damit, dass in den Folgejahren nach dem Verkauf das tatsächliche Ergebnis der E AG erheblich von Budgetergebnis abgewichen sei und der Cashflow die garantieauslösende Schwelle deutlich unterschritten habe. Nachdem jedoch – wie gezeigt (E. 3.5.4) – keine Garantierklärung abgegeben worden war, kann gestützt darauf keine Rückstellung gewinnmindernd geltend gemacht werden. So stellt sich die Frage, ob sich im Rückkauf der E-AG-Aktien im Jahr 2013 tatsächlich eine bereits im Jahr 2011 bestehende Verpflichtung verwirklicht hat. Allein aus dem Umstand, dass jemand etwas, das er verkauft hat, zu einem späteren Zeitpunkt mit Gewinn oder Verlust wieder zurückkauft, kann nicht abgeleitet werden, dass hierzu auch eine Verpflichtung bestand. Vielmehr können auch andere Motive zu einem Rückkauf veranlassen. Dem Rückkaufsvertrag vom 27. November 2013 lässt sich jedenfalls nicht entnehmen, dass die Verkäuferinnen eine "Rückgabegarantie" oder eine irgendwie begründete Rückkaufverpflichtung in Anspruch genommen hätten. Es fehlt jegliche Bezugnahme zum Verkaufsvertrag vom 6. Dezember 2010, obschon dieser Verkaufsvertrag eine Regelung über die teilweise Rückzahlung des Kaufpreises für den Fall enthält, dass die Zahl der Kunden bestimmte Werte nicht erreicht. Weder aus der Beschwerdeschrift der Pflichtigen noch aus dem Rückkaufsvertrag vom 27. November 2013 ist jedoch ersichtlich, dass der Rückkauf darauf beruhte. Die Würdigung der vorhandenen Akten legt somit den Schluss nahe, dass der Pflichtige nicht zum Rückkauf verpflichtet war, sondern die E-AG-Aktien aus anderen Gründen zurückkaufte. Anzuführen ist, dass laut Rückkaufsvertrag die Aktien für Fr.- zurückgekauft worden seien. In den Akten liegt indes nur ein Beleg über eine Banküberweisung des Pflichtigen von Fr.- an die W AG. In der Beschwerde wird nicht erwähnt, welchen Betrag der Pflichtige tatsächlich bezahlt hat, es ist lediglich die Rede davon, dass er seinen Verkaufsgewinn wieder habe hergeben müssen.

E. 3.5.6

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Gewinn den Pflichtigen in vollem Umfang in der Steuerperiode 2011 zugeflossen ist, dass kein korrelierender bzw. neutralisierender Abfluss ersichtlich ist sowie keine Grundlage für eine gewinnmindernd zu berücksichtigende Rückstellung besteht.

E. 4.1

Die Pflichtigen bemängeln, die Höhe des Gewinns aus dem E-AG-Aktienverkauf werde in der Veranlagungsverfügung bzw. im Einschätzungsentscheid und in den Einspracheentscheiden nicht hinreichend begründet. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb der Gewinn Fr.- sein soll und wie sich das geschäftliche Vermögen zusammensetze.

E. 4.2

Als Ausfluss des in Art. 29 Abs. 2 BV verfassungsmässig garantierten Anspruchs auf rechtliches Gehör sind Einspracheentscheide zu begründen (Art. 135 Abs. 2 DBG; § 142 StG und Art. 18 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 [KV]).

Als "begründet" gilt eine Veranlagungsverfügung oder ein Einspracheentscheid von Steuerrechts wegen, wenn die Abweichungen von der Steuererklärung bekannt gegeben werden (Art. 131 Abs. 2 DBG, was analog auch für Art. 135 Abs.2 DBG gilt; vgl. BGr, 18.6.2020, 2C_152/2020, E. 4.1.3). Eine weitergehende Begründungspflicht sieht das DBG weder für die Veranlagungsverfügung noch für die Einsprache vor (BGr, 19.3.2013, 2C_596/2012, E. 4.1 m.w.H.).

E. 4.3

In der Veranlagungsverfügung bzw. im Einschätzungsentscheid nahm das Steueramt die Berechnung des Gewinns genauso wie die Pflichtigen vor: Fr.- (Verkaufserlös) abzgl. Fr.- (Kaufpreis) = Fr.- abzgl. Fr.- (AHV-Rückstellung) = Fr.-. Im Einspracheentscheid wurde der Gewinn neu auf Fr.- berechnet. Das Steuerrekursgericht bestätigte diesen Betrag ohne weitere Begründung. Der Einspracheentscheid ist zwar ausführlich begründet, erläutert indes die konkrete Berechnung des Gewinns nicht. Es wird jedoch festgehalten, dass die an die H-Bank geleisteten Schuldzinsen als Geschäftsaufwand zu berücksichtigen und die privaten Schuldzinsen in diesem Umfang zu kürzen seien. Die daraufhin im Einspracheentscheid bei den privaten Schuldzinsen vorgenommene Kürzung entspricht – unter Berücksichtigung einer AHV-Rückstellung – der beim Gewinn in Abzug gebrachten Schuldzinsen. Damit erweist sich die Berechnung nachvollziehbar und ist keine Verletzung der Begründungspflicht nach E. 4.2 ersichtlich.

E. 5.1

Weiter beantragen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht wie schon dem Steuerrekursgericht, es sei zu prüfen, ob auf dem Weg der Rechtsanwendung für die Staats- und Gemeindesteuern eine mit Art. 18b DBG vergleichbare Steuerermässigung gewährt werden könne. Zahlreiche andere Kantone sähen in ihren Gesetzen eine solche Ermässigung vor.

E. 5.2

Wie das Steuerrekursgericht zutreffend festgehalten hat und von den Pflichtigen auch nicht bestritten wird, sieht das Zürcher Steuergesetz keine entsprechende Ermässigung vor. Gemäss Art. 7 Abs. 1 Satz 2 der auf die Steuerperiode 2011 anwendbaren Fassung des StHG (aStHG) können die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilsinhabern bei "Dividenden, Gewinnanteilen, Liquidationsüberschüssen und geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen aller Art, die mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausmachen", mildern. Satz 2 (heute Satz 3) steht in engem Zusammenhang mit Art. 7 Abs. 1 Satz 1 aStHG, wonach alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer unterliegen. Damit folgt der erste Satz als Einkommensgeneralklausel der Reinvermögenszugangstheorie (vgl. BGr, 15. Februar 2019, 2C_687/2018, E. 4.2; vgl. auch BGE 143 II 402 E. 5.1). Art. 7 Abs. 1 Satz 2 aStHG sieht für die Erträge aus Beteiligungen keine Ausnahme von der objektiven Steuerpflicht vor, sondern räumt den Kantonen die Möglichkeit ein, diese Einkünfte milder zu besteuern. In systematischer Hinsicht handelt es sich beim zweiten Satz daher nicht um eine Abweichung von der Generalklausel des ersten Satzes, nach der sämtliche Einkünfte gleichermassen von der Einkommenssteuer erfasst werden. Vielmehr zeichnet sich die Teilbesteuerungsmöglichkeit dadurch aus, dass sie sich auf eine spezielle Art von Erträgen aus beweglichem Vermögen bezieht. Diese Einkünfte stellen ein Entgelt für das von einer

natürlichen Person zur Verfügung gestellte Kapital dar. Folglich spricht Art. 7 Abs. 1 Satz 2 aStHG lediglich Erträge aus beweglichem Vermögen an, die aus einer finanziellen Beteiligung stammen (BGr, 20.8.2019, 2C_812/2018, E. 4.2 m.w.H.). Das Steuerharmonisierungsgesetz legt damit u. a. das Objekt der Teilbesteuerung verbindlich fest (BGr, 20.8.2019, 2C_812/2018, E. 3.1), d. h. machen die Kantone von der Möglichkeit der Milderung der Doppelbelastung Gebrauch, so schreibt das Harmonisierungsrecht ihnen vor, hinsichtlich welcher Beteiligungserträge sie die Doppelbelastung mildern müssen (BGr, 6. November 2015, 2C_429/2014, E. 2.6.1). Nachdem Kapitalgewinne aus Veräusserung von Geschäftsvermögen von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 aStHG nicht erfasst sind, würde eine entsprechende Ermässigung der Besteuerung über Art. 7 Abs. 1 Satz 2 aStHG hinausgehen. Es kann indessen offenbleiben, ob eine derartige Milderung harmonisierungswidrig wäre. Jedenfalls ist dem Steuerrekursgericht beizupflichten, dass es keine Annahme gibt, dass die volle Besteuerung nicht dem Willen des Zürcher Gesetzgebers entspricht. In der Abstimmungszeitung wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Vorlage zeitlich verfrüht sei, da eine Regelung auf Bundesebene zu erwarten sei (Seite 5). Nichtsdestotrotz wurde die Vorlage in der Volksabstimmung vom 25. November 2007 angenommen. Eine dagegen erhobene Beschwerde wies das Bundesgericht ab (BGr, 25.9.2009, 2C_30/2008). Folglich ist auch das Vorliegen einer Gesetzeslücke zu verneinen und steht es dem Gericht in Achtung des Gewaltenteilungsprinzips nicht zu, eine Milderung wie beantragt einzuführen, zumal dies zu einer erheblichen Ungleichbehandlung sämtlicher Steuerpflichtigen seit der Steuerperiode 2011 führen würde.

E. 6

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten des vorliegenden Verfahrens den überwiegend unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung bleibt ihnen versagt (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Mangels entsprechenden Antrags – und da die Erhebung und Begründung von Rechtsmitteln sich vorliegend noch im Rahmen der normalen Amtstätigkeit bewegt – steht eine solche ferner auch dem überwiegend obsiegenden kantonalen Steueramt nicht zu.

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