

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00109 vom 24. Mai 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-05-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2022.00109](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00109)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00109 du 24 mai 2023

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00109 del 24 maggio 2023

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2015 | [Besteuerung des Kapitalgewinns aus dem Verkauf einer Beteiligung des Pflichtigen an einer Gesellschaft als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.] Bei der Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen wird unterschieden zwischen Wirtschaftsgütern, die ihrer äusseren Beschaffenheit nach eindeutig als Geschäfts- oder Privatvermögen erkennbar sind, und Wirtschaftsgütern, die ihrem Wesen und ihrer Funktion nach alternativ sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen können. Zur letztgenannten Kategorie gehören u. a. auch Unternehmensbeteiligungen (E. 2.3). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt bei Beteiligungsrechten dann Geschäftsvermögen vor, wenn eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft und dem Geschäft des Steuerpflichtigen besteht (E. 2.4). Geschäftliche Beziehungen aus seiner Anwaltstätigkeit ermöglichten dem Pflichtigen überhaupt erst die Beteiligung an der F AG. Die fragliche Beteiligung ist daher zu Recht dem Geschäftsvermögen des Pflichtigen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zugeordnet worden (E. 3.5.4). Mit Blick auf die dargestellte Rechtsprechung mangelt es den Pflichtigen bezüglich der Feststellung, ob die übrigen Beteiligungen dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuweisen sind, an einem aktuellen steuerrechtlichen bzw. schutzwürdigen Interesse. Daraus folgt, dass das Steuerrekursgericht zu Recht nicht auf diesen Feststellungsantrag eingetreten ist (E. 4.6). Abweisung Beschwerde. Eine Minderheitsmeinung des Gerichts vertritt die Auffassung, dass auf die Frage hätte eingetreten werden müssen, ob die weiteren Beteiligungen des Pflichtigen ebenfalls dem Geschäftsvermögen des Pflichtigen zuzuordnen sind. Folglich hätte die Beschwerde nach Ansicht der Kammerminderheit teilweise gutgeheissen werden und die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid ins Einspracheverfahren zurückgewiesen werden müssen.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2022.00109 SB.2022.00110 Urteil der 2. Kammer vom 24. Mai 2023  
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch C KmG, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015 sowie Direkte Bundessteuer 2015, hat sich ergeben: I. A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist mit B (nachfolgend die Pflichtige) verheiratet und als selbständiger Rechtsanwalt tätig, sowohl in einer Kanzlei in D wie auch in einer Kanzlei in E. Er übt zudem Verwaltungsratsmandate in diversen Gesellschaften aus, an denen er

teilweise auch Beteiligungen hält. In der Steuererklärung betreffend die Steuerperiode 2015 deklarierte er ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. ... und ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. ... B. Entgegen der Deklaration der Pflichtigen qualifizierte das kantonale Steueramt die Beteiligung des Pflichtigen an der F AG als Geschäftsvermögen und erfasste den aus dem Verkauf der Aktien in der Steuerperiode 2015 erzielten Kapitalgewinn von Fr. ... als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Die Bruttodividende der F AG von Fr. ... wurde nicht als Einkommen aus Vermögenserträgen, sondern ebenfalls als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Auf dieser Grundlage wurden die Pflichtigen am 14. Januar 2020 für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend: Fr. ...) eingeschätzt, wovon Fr. ... Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen darstellten. Das steuerbare Vermögen wurde mit Fr. ... (satzbestimmend: Fr. ...) eingeschätzt. Für die direkte Bundessteuer 2015 wurden die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt. C. Im Einspracheentscheid vom 15. September 2021 wies das kantonale Steueramt die Beteiligungen des Pflichtigen an der G AG, der H AG und der I AG sowie die von den Gesellschaften ausbezahlten Dividenden ebenfalls dem Geschäftsvermögen des Pflichtigen zu. Die Steuerfaktoren für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 blieben hierdurch unverändert. Für die direkte Bundessteuer 2015 wurde infolge der Teilbesteuerung der Beteiligungserträge im Geschäftsvermögen statt im Privatvermögen neu ein steuerbares Einkommen der Pflichtigen von Fr. ... (satzbestimmend: ...) veranlagt. II. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht am 6. September 2022 ab, soweit es darauf eintrat. III. Mit Beschwerde vom 30. November 2022 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids beantragen. Sie verlangten die Feststellung, dass die Beteiligungen des Pflichtigen an der F AG, der G AG, der H AG sowie der I AG als Privatvermögen gelten. Der Gewinn aus der Veräusserung von Aktien an der F AG sei als steuerfreier Kapitalgewinn zu qualifizieren, wohingegen die Entlastung auf den Dividenden an der F AG, der G AG sowie der I AG als Erträge aus beweglichem Vermögen gemäss Art. 20 Abs. 1 bis des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) zu besteuern seien. Weiter wurde eine Parteientschädigung beantragt. Mit Präsidialverfügung vom 1. Dezember 2022 wurden die Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015 (SB.2022.00109) und direkte Bundessteuer 2015 (SB.2022.00110) vereinigt. Während das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, beantragte das kantonale Steueramt mit Beschwerdeantwort vom 12. Dezember 2022 die Abweisung der Beschwerde. Das Steueramt der Gemeinde V und die eidgenössische Steuerverwaltung liessen sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2015 (SB.2022.00109) und direkte Bundessteuer 2015 (SB.2022.00110) betreffen dieselben Pflichtigen sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 1. Dezember 2022 zu Recht vereinigt wurden. 1.2 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. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der

Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen gilt das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie. 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) unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Steuerpflichtigen der Einkommenssteuer ohne Rücksicht auf ihre Quellen, sofern sie das Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt (VGr, 10. November 2021, SB.2021.00073, E. 3.1; VGr, 24. Februar 2021, SB.2020.00102, E. 2.2.1).

### **E. 2.2**

Gemäss § 18 Abs. 1 StG bzw. Art. 18 Abs. 1 DBG 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 StG, Art. 18 Abs. 2 DBG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 18 Abs. 3 StG, Art. 18 Abs. 3 DBG). Demgegenüber sind die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei (§ 16 Abs. 3 StG, Art. 16 Abs. 3 DBG). In der Praxis wird jedoch unterschieden zwischen Kapitalgewinnen, die im Rahmen schlichter Vermögensverwaltung oder in Ausnützung einer sich zufällig bietenden Gelegenheit erzielt wurden und steuerfrei waren, und Kapitalgewinnen, die aus einer Erwerbstätigkeit resultierten (vgl. BGE 125 II 113, E. 3b; Kreisschreiben Nr. 36 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 27. Juli 2012, Ziff. 4.3.1).

### **E. 2.3**

Bei der Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen wird unterschieden zwischen Wirtschaftsgütern, die ihrer äusseren Beschaffenheit nach eindeutig als Geschäfts- oder Privatvermögen erkennbar sind, und Wirtschaftsgütern, die ihrem Wesen und ihrer Funktion nach alternativ sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen können. Zur letztgenannten Kategorie gehören u. a. auch Unternehmensbeteiligungen (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 18 N. 79, N. 84).

### **E. 2.4**

Bei den Beteiligungen als sogenannt alternativen Vermögenswerten ist, im Gegensatz zu Liegenschaften (oder Teilen davon), eine gemischte (d. h. teils geschäftliche, teils private) Nutzung nicht möglich. Ihre Zuweisung erfolgt – im Einklang mit dem allgemeinen Kriterium der aktuellen technisch-wirtschaftlichen Funktion des Wirtschaftsguts – danach, welche tatsächliche Verwendung der zu beurteilenden Beteiligung konkret zukommt. Es ist in einer Gesamtwürdigung zu bestimmen, ob die Beteiligung aus betrieblichen bzw. geschäftspolitischen Gründen oder als private Kapitalanlage erworben worden ist und gehalten wird (vgl. BGr, 8. November 2011, 2C\_361/2011, E. 2.3). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt bei Beteiligungsrechten 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. Erforderlich ist, dass der Steuerpflichtige die Beteiligungsrechte konkret dazu einsetzt 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. Nicht erforderlich für die Zurechnung zum Geschäftsvermögen ist laut Bundesgericht hingegen eine Mehrheitsbeteiligung (BGr, 25. November 2019, 2C\_102/2019, E. 4.1; BGr, 17. Oktober 2012, 2C\_297/2012, E. 3.2; BGr, 8. November 2011, 2C\_361/2011, E. 2.4.2; Richner et al., § 18 N. 84).

### **E. 3.1**

Unbestritten ist, dass der Pflichtige durch seine anwaltliche Tätigkeit selbständig erwerbstätig ist. Streitig ist hingegen zunächst, ob die durch ihn gehaltenen Aktien der F AG seinem Privat- oder Geschäftsvermögen zuzuordnen sind.

#### **E. 3.2.1**

Um eine Zuweisung der fraglichen Aktien des Pflichtigen vornehmen zu können, muss zunächst näher auf deren Erwerb und die damit zusammenhängenden Umstände eingegangen werden.

#### **E. 3.2.2**

Der Pflichtige war im Steuerjahr 2015 im Verwaltungsrat mehrerer Gesellschaften, wobei er an den nachfolgenden Unternehmen Beteiligungsrechte innehatte: G AG (27 %), F AG (30 %), J AG (30 %), H AG (10 %) und I AG (17 %). Die G AG stand ursprünglich im Alleineigentum von K, welcher insgesamt ein Firmenkonglomerat mit 21 Gesellschaften besass. Für K war und ist der Pflichtige bereits seit vielen Jahren als Rechtsanwalt tätig. So stammten in der Steuerperiode 2015 denn auch nahezu 50 % der Honorareinnahmen des Pflichtigen von Unternehmen in den Branchen ... und ..., wobei er eigenen Angaben zufolge die Mehrheit der Mandate von K erhielt.

#### **E. 3.2.3**

Im März 1991 wurde der Pflichtige Mitglied des Verwaltungsrats der von K gehaltenen G AG mit Sitz in D. Als der G AG und sämtlichen weiteren Gesellschaften der K-Gruppe im Jahr 1995 der Konkurs drohte, übernahm der Pflichtige im Rahmen eines Management Buyouts gemeinsam mit L, dem späteren Geschäftsführer der Gesellschaft, M sowie N sämtliche Aktien der G AG. Der Pflichtige, L und M erwarben je 30 % der Aktien, N die restlichen 10 %. Im Anschluss an diese "Rettung" der G AG wurde der Pflichtige im Januar 1996 als Verwaltungsratspräsident eingesetzt. Die Gesellschaft entwickelte sich in der Folge positiv.

### **E. 3.3**

In Schwierigkeiten geriet hingegen die Einzelfirma O von W. Letzterer wandte sich mit der Bitte um Übernahme seines Unternehmens an den ihm bekannten Verwaltungsrat der G AG. M. Beabsichtigt war, dass die G AG oder deren Aktionariat die den Eltern von W gehörige, praktisch inaktive P AG übernehmen sollte um damit die Geschäfte der Einzelfirma von W weiterzuführen. Am 4. Mai 2012 erwarb der Pflichtige zusammen mit den übrigen

Mitaktionären der G AG (L, M und Q) sämtliche Aktien der P AG für Fr. ..., was dem Substanzwert der Gesellschaft per 30. April 2012 entsprach. 30 % des Kaufpreises bzw. Fr. ...fielen auf den Pflichtigen. Die P AG übernahm sämtliche Mitarbeiter der Einzelfirma von W und wurde anschliessend in F AG umfirmiert. Da die F AG nach ihrer Übernahme über unzureichend liquide Mittel verfügte und gemäss Angaben des Pflichtigen ursprünglich eine Übernahme der Gesellschaft durch die G AG vorgesehen war, gewährte Letztere der F AG ein Darlehen im Umfang von Fr. ... Letztlich unterblieb die Übernahme durch die G AG jedoch und die Aktionäre der F AG lösten das (Rest-)Darlehen in Höhe von Fr. ... am 1. März 2013 ab. Der Pflichtige als Inhaber von 30 % der Aktien der F AG übernahm das Darlehen im Umfang von Fr. ...

#### **E. 3.4**

Am 11. September 2014 unterbreitete die R AG den Aktionären der F AG ein Kaufangebot zur Übernahme sämtlicher Aktien der F AG, woraufhin die Aktionäre ihre Aktien am 22. Januar 2015 für Fr. ... (inkl. Earn-Out und Garantierückbehalt) verkauften. Am Tag des Vollzugs des Kaufvertrags wurde eine fixe Kaufpreiskomponente von Fr. ... zur Zahlung fällig, wovon Fr. ... (entsprechend 30 %) auf den Pflichtigen fielen. Eine variable Kaufpreiskomponente konnte im Steuerjahr 2015 noch nicht ausbezahlt werden.

#### **E. 3.5.1**

Eine Zuweisung des Erlöses von netto Fr. ... aus dem Verkauf der Aktien der F AG zum Geschäftsvermögen des Pflichtigen setzt eine enge wirtschaftliche Verbundenheit zwischen der Beteiligung an der Gesellschaft und seiner selbständigen Erwerbstätigkeit voraus. Unstreitig ist diesbezüglich, dass der Pflichtige in den Geschäftsjahren 2012 und 2013 als Anwalt einen Gesamtumsatz von durchschnittlich Fr. ... erwirtschaftete, wovon Fr. ... Honorareinnahmen der F AG darstellten, entsprechend rund 5,9 %. In den Steuerperioden 2014 ■ 2016 vereinnahmte der Pflichtige von der F AG im Durchschnitt ein Jahreshonorar von Fr. ... (Fr. ... im Steuerjahr 2014, Fr. ... im Steuerjahr 2015 sowie Fr. ... im Steuerjahr 2016). Sowohl die Vorinstanz wie auch der Beschwerdegegner erachteten diese Einnahmen gemessen am Gesamtumsatz aus der Anwaltschaftigkeit zu Recht als nicht wesentlich für das Geschäftsergebnis des Pflichtigen (vgl. dazu BGr, 8. November 2011, 2C\_361/2011, E. 3.1; VGr, 5. Oktober 2016, SB.2016.00033/00034, E. 3.3.2 .

#### **E. 3.5.2**

Die Vorinstanz erachtete die Honorareinnahmen allerdings als bedeutsam im Vergleich zur Investition des Pflichtigen von Fr. ... anlässlich des Kaufs der F AG. Dabei liess sie jedoch ausser Acht, dass der Pflichtige der F AG im März 2013 nebst seiner anfänglichen Investition auch ein Darlehen im Umfang von Fr. ... aus seinem Privatvermögen gewährt bzw. dieses in entsprechender Höhe von der G AG abgelöst hat. Somit tätigte er insgesamt eine Einlage von Fr. ... in die F AG. Diese Gesamteinlage mag die aus dem Verkauf der Gesellschaft erwirtschaftete Rendite zwar als geringer erscheinen lassen, jedoch lassen die Höhe des Darlehens sowie die Tatsache, dass dieses aus dem Privatvermögen des Pflichtigen an eine unzureichend liquide Gesellschaft gewährt wurde, auf eine Investition mit einem nicht zu unterschätzenden Risiko schliessen. Dies spricht gegen das Vorliegen einer Anlage von Privatvermögen im Rahmen der schlichten Vermögensverwaltung.

#### **E. 3.5.3**

Entscheidend für die Zuweisung der Beteiligung des Pflichtigen zu dessen Geschäftsvermögen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erscheint allerdings was folgt: Die

Parallelen zwischen dem Erwerb der Aktien der F AG und dem Management Buyout zwecks Rettung der G AG durch den Pflichtigen und seine Mitaktionäre liegen auf der Hand. Bereits 1995 kauften der Pflichtige, L und M sämtliche Aktien einer konkursbedrohten Gesellschaft auf und brachten diese wieder auf Erfolgskurs. In den Folgejahren erzielten sie Verwaltungsrats honorare sowie Dividenden in Millionenhöhe. Der Pflichtige verbuchte überdies regelmässig Honorareinnahmen aus seiner anwaltlichen Tätigkeit für die Gesellschaft. Nebst der G AG nahm er gemeinsam mit L und M auch im Verwaltungsrat der J AG, der S AG und der I AG Einsitz. Mit M amtierte der Pflichtige ferner als Verwaltungsrat der T AG und der U AG. Bei der ebenfalls in der ...- und ...branche angesiedelten F AG beabsichtigten die langjährigen Geschäftspartner A, L und M ein analoges Vorgehen wie bei der Rettung der G AG. Zunächst übernahmen sie sämtliche Aktien der Gesellschaft. Anschliessend gewährten sie der F AG mittels der durch sie beherrschten G AG ein Darlehen, welches sie zu einem späteren Zeitpunkt als private Darlehensgeber ablösten. In gemeinsamem Zusammenwirken wurde auch diese Gesellschaft wieder in ein erfolgreiches Unternehmen umgewandelt, dessen Aktien letztlich gewinnbringend verkauft wurden. Unter diesen Umständen ist der aus dem Verkauf der Aktien der F AG resultierende Gewinn nicht auf eine schlichte Vermögensverwaltung des Pflichtigen oder auf die Ausnützung einer sich zufällig bietenden Gelegenheit zurückzuführen. Vielmehr handelte es sich um eine Investition in ein gemeinsames Geschäftsmodell mit den langjährigen Geschäftspartnern L und M.

#### **E. 3.5.4**

Die Einwände des Pflichtigen, dass er mit dem operativen Tagesgeschäft der Gesellschaft nichts zu tun gehabt habe und bei keiner Bank unterschreibungsberechtigt gewesen sei, vermögen hieran nichts zu ändern. Die Funktion des Pflichtigen lag stattdessen namentlich in der privaten Darlehensgewährung an die F AG, der Ausübung seines Mandats als Verwaltungsratspräsident und in der anwaltlichen Beratung. Eine von seiner Veranlagung bzw. Einschätzung in der Steuerperiode 2015 abweichende Besteuerung der Verwaltungsräte L und M führt vorliegend ebenfalls zu keinem anderen Resultat, da diese – sofern in den Akten ersichtlich – nicht als selbständige Rechtsanwälte tätig sind. Es liegen somit unterschiedliche Sachverhalte vor. Wenn der Pflichtige weiter einwendet, der Erwerb seiner Beteiligung an der F AG habe sich aus seinem Engagement als Verwaltungsrat bei der G AG ergeben und nicht aus seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt, lässt er ausser Acht, dass die geschäftlichen Beziehungen zu seinen späteren Verwaltungsratskollegen und Geschäftspartnern L und M ursprünglich durch seine anwaltliche Tätigkeit für K begründet wurden. Geschäftliche Beziehungen aus seiner Anwaltstätigkeit ermöglichten ihm folglich überhaupt erst die Beteiligung an der F AG. Die fragliche Beteiligung ist daher zu Recht dem Geschäftsvermögen des Pflichtigen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zugeordnet worden.

#### **E. 3.5.5**

Die Zuweisung der Beteiligung des Pflichtigen an der F AG zu seinem Geschäftsvermögen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hat zur Folge, dass auch die daraus fliessende Dividende in Höhe von Fr. ... Einkommen des Pflichtigen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellt. Die Dividende ist in Anwendung von § 18b StG und Art. 18b DBG richtigerweise bloss im Umfang von 50 % besteuert worden.

#### **E. 3.6**

Das vom Pflichtigen angerufene Prinzip von Treu und Glauben steht der Zuweisung seiner Beteiligung an der F AG zu seinem Geschäftsvermögen nicht entgegen. Der Grundsatz von Treu und Glauben hat im Steuerrecht nur eine beschränkte Tragweite, vor allem, wenn er im Widerspruch zum Legalitätsprinzip steht (vgl. BGr, 12. Juni 2018, 2C\_199/2017, E. 3.3 mit Hinweisen). Bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen hindert die Beurteilung durch die Steuerbehörden in früheren Einschätzungen eine Neubeurteilung insbesondere zum Transaktionszeitpunkt nicht. Die Steuerbehörde ist bei gleichbleibenden Verhältnissen allerdings an eine über längere Zeit akzeptierte Qualifikation gebunden ( Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 18 DBG N. 114; Richner et al., § 18 N 84b). Vorliegend erwarb der Pflichtige seine Beteiligung an der F AG im Mai des Steuerjahres 2012. Im Zeitpunkt der Veräusserung der Beteiligung im Januar 2015 hielt er diese folglich noch keine drei Jahre. Diese Haltedauer ist zu kurz, als dass ein schützenswertes Vertrauen im vorgenannten Sinn begründet worden ist. Eine von den vorangegangenen Steuerveranlagungen abweichende Beurteilung erscheint mit Blick auf die kurze Haltedauer der Beurteilung daher ohne Weiteres zulässig.

#### **E. 4.1**

Zu beurteilen bleibt, ob die übrigen Beteiligungen des Pflichtigen an der G AG, der H AG sowie der I AG (nachfolgend übrige Beteiligungen) ebenfalls seinem Geschäftsvermögen oder seinem Privatvermögen zuzuordnen sind.

#### **E. 4.2**

Wie bereits vor der Vorinstanz beantragen die Pflichtigen vor dem Verwaltungsgericht die Feststellung, dass die fraglichen Beteiligungen als Privatvermögen gelten. Diesem Feststellungsbegehren zugrunde lag der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts, in welchem die übrigen Beteiligungen des Pflichtigen nicht wie bis anhin seinem Privatvermögen, sondern seinem Geschäftsvermögen zugewiesen wurden. Mit dieser Zuweisung erklärten sich die Pflichtigen aus mehreren Gründen nicht einverstanden. Die Vorinstanz trat auf das Feststellungsbegehren jedoch mangels schutzwürdigen Interesses nicht ein, weil einzig das Dispositiv eines Entscheids in Rechtskraft erwachse, nicht hingegen die diesem zugrunde liegende Begründung. Da der Beteiligungsabzug bei der direkten Bundessteuer für Geschäftsvermögen 50 % statt bloss 40 % für Privatvermögen betrage, seien die Pflichtigen durch die Zuweisung der Beteiligungen zum Geschäftsvermögen nicht beschwert, zumal die Umqualifizierung für spätere Steuerperioden keine präjudizielle Wirkung entfalte. Mit Beschwerde entgegneten die Pflichtigen, dass mit der Zuweisung der Beteiligungen zum Geschäftsvermögen das Steuersubstrat von der Wohnortgemeinde V zur Stadt D verschoben werde. Damit einher gehe ein höherer Steuerfuss und damit eine höhere Steuerbelastung. Ferner fiele auf jeder Dividende eine AHV-Abgabe von rund 10 % an. Damit würde die Steuerersparnis des höheren Beteiligungsabzugs "bei Weitem überkompensiert".

#### **E. 4.3**

Vorab ist festzuhalten, dass die Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015 und betreffend direkte Bundessteuer 2015 im vorliegenden Urteil zwar vereinigt wurden, aber die beiden zu fällenden Entscheide grundsätzlich auseinanderzuhalten sind (Martin Zweifel/Michael Beusch/Hugo Casanova/Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, direkte Steuern, 2. A., Zürich 2018, § 24 N. 56 m. w. H.). Vor diesem Hintergrund kann – ungeachtet der Formulierung der Anträge in der Beschwerde –

hinsichtlich der Beschwer festgehalten werden, dass bei der direkten Bundessteuer 2015 eine Höherveranlagung zufolge des niedrigeren Beteiligungsabzuges, während bei den Staats- und Gemeindesteuern 2015 keine Änderung des Dispositivs der Vorinstanzen beantragt wird. Denn die unterschiedlichen Gemeindesteuerfüsse schlagen sich nicht im Dispositiv nieder. Anfechtbar und bei unterlassener Anfechtung der formellen Rechtskraft zugänglich sind demnach nur die im Dispositiv festgelegten Steuerfaktoren (BGE 140 I 114 E. 2.4.2 und E. 2.4.3).

#### **E. 4.4**

Die Befugnis zur Einsprache-, Rekurs- und Beschwerdeerhebung in Steuersachen setzt, einem allgemeinen prozessualen Grundsatz entsprechend, ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids voraus (sog. Beschwer). Fehlt dieses, ist auf ein hiergegen erhobenes Rechtsmittel nicht einzutreten (VGr, 5. Dezember 2018, SB.2018.00073, E. 2; VGr, 25. Juni 2014, SB.2014.00035, E. 2; VGr, 27. Juni 2012, SB.2012.00019/SB.2012.00020, E. 2.1; RB 2001 Nr. 106, E. 2). Gemäss verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung besitzt eine steuerpflichtige Person grundsätzlich kein schutzwürdiges Interesse an einer Erhöhung ihrer Steuerfaktoren bzw. einer sogenannten *reformatio in peius* (vgl. VGr, 30. August 2022, SB.2022.00037, E. 2.2; VGr, 22. Oktober 2020, SB.2020.00082, E. 2.2; VGr, 19. April 2000, ZStP 2000, 245 f; RB 1980 Nr. 86; RB 1972 Nr. 36; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 140 StG N. 15; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 132 DBG N. 14). Insbesondere begründet das allgemeine Interesse an einer gesetzmässigen Besteuerung noch kein schutzwürdiges Interesse für die Aufhebung oder Änderung eines steuerrechtlichen Entscheids (vgl. BGr, 20. Februar 1973, ASA 43 [1974/75], 342 f, E. 6; VGr AG, 14. Mai 2004, StE 2005 B 96.21 Nr. 13 = AGVE 2004 Nr. 68, E. 2a). Unzureichend ist sodann ein rein virtuelles oder nicht aktuelles Interesse (Richner et al., § 140 StG N. 14; Richner et al., Art. 132 DBG N. 13). Ein schutzwürdiges Interesse liegt jedoch vor, wenn die tatsächliche oder rechtliche Situation der rechtsmittelerhebenden Partei durch den Ausgang des Verfahrens beeinflusst werden kann. Anders ausgedrückt besteht das schutzwürdige Interesse im praktischen Nutzen, den das erfolgreiche Rechtsmittel der betroffenen Partei in Bezug auf die im Streit liegende Steuerperiode eintragen würde, das heisst in der Abwendung eines materiellen oder ideellen Nachteils, den der angefochtene Entscheid für sie zur Folge hätte (vgl. BGE 131 II 587 E. 2.1; VGr, 5. Dezember 2018, SB.2018.00073, E. 2).

#### **E. 4.5**

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung besteht grundsätzlich kein Rechtsschutzinteresse an der Feststellung, ob es sich um Privat- oder Geschäftsvermögen handelt, wenn damit nicht konkrete steuerliche Folgen verbunden sind (BGr, 18. August 2020, 2C\_298/2019, E. 4.1). Dabei hat das Bundesgericht – soweit ersichtlich – unterschiedlich hohe Steuerbelastungen, die aus einer Umqualifikation resultierten, nie als solche "konkrete steuerliche Folge" betrachtet. Fraglich ist sodann, wie es sich damit verhält, wenn der Rechtsmittelentscheid zwar ohne steuerrechtliche Wirkung bleiben wird, andere Rechtsgebiete aber auf die steuerrechtliche Beurteilung abstellen, so z. B. die AHV-Behörden. Die kantonalen Steuerbehörden ermitteln das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und melden dieses den Ausgleichskassen (Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVG]). Die Angaben der kantonalen Steuerbehörden sind für die Ausgleichskassen

verbindlich (Art. 23 Abs. 4 der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVV]). Kommt es zu einer Veräusserung von Vermögen und ist umstritten, ob es als Privatvermögen oder als Geschäftsvermögen zu qualifizieren ist, ist grundsätzlich die steuerrechtliche Unterscheidung von Geschäfts- und Privatvermögen massgebend, weshalb sich die AHV-Behörden in der Regel auf die Steuermeldung verlassen können und eigene nähere Abklärungen nur dann vornehmen müssen, wenn sich ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Steuermeldung ergeben. Aufgrund des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung und dem Verweis im Sozialversicherungsrecht auf die steuerrechtlichen Regelungen ist die von der Steuerbehörde gemeldete – im Steuerverfahren rechtskräftig gewordene – Qualifikation für die Ausgleichskassen diesfalls als verbindlich zu erachten (BGE 147 V 114 E. 3.4.2). Im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Zuweisung von Liegenschaften zum Privat- oder Geschäftsvermögen unabhängig von einem Realisationstatbestand, welche im Fall einer künftigen Liquidation der Einzelunternehmung zu einer AHV-Beitragspflicht führen könnte, gelangte das Bundesgericht zum Schluss, es sei nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz der Beschwerdeführerin das schutzwürdige Interesse an der blossen Umqualifikation der Liegenschaften zum Privatvermögen abgesprochen habe, da das steuerbare Einkommen nach dem gestellten Antrag unverändert bleibe. Auch dass die Mietzinse aufgrund der steuerlichen Qualifikation als Geschäftsvermögen neu der AHV-Beitragspflicht unterliegen würden, erachtete es als unbeachtlich (BGr, 1. Juli 2020, 2C\_392/2020). Gleichsam trat es auf eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit Urteil vom 25. Januar 2010 (2C\_307/2009) nicht ein, mit welcher die Beschwerdeführerin um Klärung der Frage ersuchte, ob es sich bei den fraglichen Liegenschaften um Geschäfts- oder Privatvermögen handle: Das Interesse der Beschwerdeführerin mit dem Rechtsmittel zukünftige steuer- bzw. abgaberechtliche Nachteile (insbesondere AHV-rechtlicher Natur) von sich abzuwenden, sei weder aktuell noch praktisch im Sinn der Rechtsprechung.

#### **E. 4.6**

Mit Blick auf die dargestellte Rechtsprechung mangelt es den Pflichtigen bezüglich der Feststellung, ob die übrigen Beteiligungen dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuweisen sind, an einem aktuellen steuerrechtlichen bzw. schutzwürdigen Interesse: Weder wird mit der abstrakten Klärung der steuerrechtlichen Qualifikation der Beteiligungen ein Nachsteuer- oder ein Steuerhinterziehungsverfahren abgewendet, noch steht eine Veräusserung der Beteiligungen infrage, in deren Folge die Steuerbehörde eine (grundsätzlich) auch für die AHV-Behörde verbindliche steuerrechtliche Zuweisung zum Privat- oder Geschäftsvermögen vornimmt. Schliesslich ist ein Rechtsschutzinteresse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids auch nicht darin zu erblicken, dass die Zuweisung eine AHV-Beitragspflicht auf Erträgen aus Geschäftsvermögen auslöst (BGr, 1. Juli 2020, 2C\_392/2020, E. 2.5.2). Daraus folgt, dass das Steuerrekursgericht zu Recht nicht auf diesen Feststellungsantrag eingetreten ist. Die vereinigten Beschwerden sind folglich abzuweisen.

#### **E. 5.1**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen je zur Hälfte, unter solidarischer Haftung für die gesamten Kosten, aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG sowie Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG) und es steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und

§ 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

### **E. 5.2**

Dem kantonalen Steueramt steht trotz Obsiegen keine Parteienschädigung zu, gehört doch die Erhebung und Beantwortung von Rechtsmitteln zu dessen angestammter bzw. üblicher Amtstätigkeit. Der angefallene Aufwand rechtfertigt deshalb keine Entschädigung (vgl. Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 17 N. 51).

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