



9C_454/2023

Urteil vom 11. Dezember 2024

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,
Gerichtsschreiberin Rupf.

Verfahrensbeteiligte

A.A._____ und B.A._____,
vertreten durch Borer Consulting Steuern + Recht KmG,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,
Rechtsdienst, Bändliweg 21, 8090 Zürich.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 24. Mai 2023
(SB.2022.00109, SB.2022.00110).

Sachverhalt:

A.

A.A._____ ist mit B.A._____ verheiratet und als selbständiger Rechtsanwalt tätig, sowohl in einer Kanzlei in U._____/ZH wie auch in einer Kanzlei in V._____/ZH. 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. 180'049.- und ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 152'938.-. Entgegen der Deklaration qualifizierte das Steueramt des Kantons Zürich die Beteiligung von A.A._____ an der C._____ AG als Geschäftsvermögen und erfasste den aus dem Verkauf der Aktien in der Steuerperiode 2015 erzielten Kapitalgewinn von Fr. 1'920'000.- als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Die Bruttodividende der C._____ AG von Fr. 555'000.- wurde nicht als Einkommen aus Vermögenserträgen, sondern ebenfalls als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Auf dieser Grundlage wurden die Ehegatten am 14. Januar 2020 für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 4'045'000.- (satzbestimmend: Fr. 4'060'300.-) eingeschätzt, wovon Fr. 1'796'000.- Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen darstellten. Das steuerbare Vermögen wurde mit Fr. 23'580'000.- (satzbestimmend: Fr. 24'703'000.-) eingeschätzt. Für die direkte Bundessteuer 2015 wurden die Ehegatten mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 2'318'000.- veranlagt.

B.

Im Einspracheentscheid vom 15. September 2021 wies das Steueramt des Kantons Zürich die Beteiligungen von A.A._____ an der D._____ AG, der E._____ AG und der F._____ AG sowie die von den Gesellschaften ausbezahlten Dividenden ebenfalls dem Geschäftsvermögen von

A.A. _____ 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 Ehegatten von Fr. 2'193'900.- (satzbestimmend: Fr. 2'193'900.-) veranlagt.

Die hiergegen geführten kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos (Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 6. September 2022; DB.2021.131 und ST.2021.182; Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 24. Mai 2023; SB.2022.00109 und SB.2022.00110).

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 13. Juli 2023 beantragen die Ehegatten A.A. _____ und B.A. _____ (nachfolgend: die Beschwerdeführer) die Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 24. Mai 2023 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2015 sowie betreffend die direkte Bundessteuer 2015. Es sei festzustellen, dass die Beteiligungen dem Privatvermögen zuzuweisen seien, die Veräusserung der Aktien an der C. _____ AG einen steuerfreien Kapitalgewinn darstelle sowie die privilegierte Dividendenbesteuerung gemäss Art. 20 Abs. 1bis DBG (SR 642.11) Anwendung finde.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, das Steueramt des Kantons Zürich und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragen die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten wird. Die Beschwerdeführer äussern sich mit Eingabe vom 19. September 2023 erneut zum Verfahren.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Angefochten ist der Endentscheid einer letzten kantonalen Instanz. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführer sind zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 lit. a BGG, Art. 73 Abs. 2 StHG [SR 642.14]).

1.2. Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Staats- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (**BGE 135 II 260** E. 1.3.1). Unter diesen Umständen ist den Beschwerdeführern nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (**BGE 135 II 260** E. 1.3.2; Urteil 9C_725/2022 vom 4. Januar 2024 E. 1.2).

1.3. Die Beschwerdeführer stellen erneut, wie bereits im kantonalen Verfahren, zu verschiedenen Beteiligungen (an der C. _____ AG, der D. _____ AG, der E. _____ AG sowie der F. _____ AG) den Antrag, es sei festzustellen, dass sich diese im Privatvermögen befänden. Damit einhergehend stellen sie in Bezug auf die veräusserte Beteiligung an der C. _____ AG den Antrag, dass der Kapitalgewinn als steuerfrei zu qualifizieren sei. Weiter stellen sie in Bezug auf die ihnen zugeflossenen Dividenden aus den Beteiligungen an der C. _____ AG, der D. _____ AG sowie der F. _____ AG jeweils den Antrag, dass diese als Erträge aus beweglichem Vermögen zu besteuern seien. Vorab ist zwischen der veräusserten Beteiligung, d.h. an der C. _____ AG, und den übrigen Beteiligungen, d.h. an der D. _____ AG, der E. _____ AG sowie der F. _____ AG, zu unterscheiden. Klärend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz in Bezug auf die veräusserte Beteiligung an der C. _____ AG auf die Begehren eingetreten ist. Nicht eingetreten ist die Vorinstanz auf die Begehren hinsichtlich der übrigen Beteiligungen, wie zuvor bereits die Unterinstanz (vgl. Sachverhalt A und B).

1.3.1. Feststellungsanträge sind nur zulässig, wenn an der Feststellung ein schutzwürdiges Interesse besteht (vgl. Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG). An der Feststellung, ob Privat- oder Geschäftsvermögen vorliegt, besteht kein Rechtsschutzinteresse, wenn damit nicht konkrete steuerliche Folgen verbunden sind (vgl. Urteil 2C_298/2019 vom 18. August 2020 E. 4.1, in: ASA 89 461). Auch fehlt es, wenn die Interessen des Antragstellers ebenso gut durch einen auf Leistung oder Gestaltung lautenden Entscheid gewahrt werden können. In diesem Sinne sind Feststellungsanträge subsidiär zu Leistungs- und Gestaltungsbegehren (vgl. **BGE 141 II 113** E. 1.7 m.w.H.; **137 II 199** E. 6.5; Urteil 9C_595/2023 vom 23. September 2024 E. 1.4.1). Dem Privatrecht entnommen ist den Leistungsbegehren inhärent, dass eine Partei ein bestimmtes Tun, Unterlassen oder Dulden verlangt. In Bezug auf Geldbeträge sind Leistungsbegehren zu beziffern (vgl. Art. 84 Abs. 1 und 2 ZPO; vgl. **BGE 140 III 409** E. 4.3.2 m.w.H.), wobei auch unbezifferte Forderungsklagen möglich sind (vgl. Art. 85 Abs. 1 ZPO). Auch im öffentlichen Recht sind Leistungsbegehren in Bezug auf Geldbeträge grundsätzlich zu beziffern.

1.3.2. Betreffend der aus der C. _____ AG fliessenden Dividende sowie des erzielten Kapitalgewinns wäre ein beziffertes Leistungsbegehren zu stellen gewesen. Die entsprechenden Beträge wurden infolge der Umqualifizierung vom Privat- ins Geschäftsvermögen nicht als steuerfreier Kapitalgewinn und nicht als

Ertrag aus beweglichem Vermögen, sondern jeweils als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit behandelt. Aus der Begründung der Beschwerde, welche zur Auslegung der Begehren heranzuziehen ist (statt vieler: **BGE 137 II 3.1.5 E. 1.3**), wird genügend klar, worum es den Beschwerdeführern geht, weshalb auf die Begehren hinsichtlich der Beteiligung an der C. _____ AG einzutreten ist.

1.3.3. Damit bleibt zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht das schutzwürdige Interesse an der Umqualifikation von Privat- zu Geschäftsvermögen betreffend die übrigen Beteiligungen (an der D. _____ AG, der E. _____ AG sowie der F. _____ AG) verneint hat und in dieser Konsequenz nicht auf die diesbezüglichen Begehren eingetreten ist.

1.3.3.1. Das Bundesgericht hat zu den konkreten steuerlichen Folgen ausgeführt, dass von einem schutzwürdigen Interesse an der Aufhebung oder Änderung einer Veranlagungsverfügung grundsätzlich auszugehen ist, wenn hinsichtlich der streitbetroffenen Steuerperiode um tiefere Steuerfaktoren bzw. insgesamt um eine niedrigere Steuerbelastung nachgesucht wird (Urteil 9C_416/2023 vom 16. Mai 2024 E. 2.3.1, zur Publikation vorgesehen). Dabei kann es sich unter Umständen auch erst um eine künftige Steuerperiode handeln. Denkbar ist ferner, dass das Rechtsmittel zwar ohne abgaberechtliche Wirkung bleibt, es aber insofern bedeutsam ist, als andere Rechtsgebiete auf die abgaberechtliche Beurteilung abstellen; dies kann ein hinreichendes schutzwürdiges Interesse begründen (Urteil 9C_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3.2.2, in: StE 2023 B 92.7 Nr. 13). Wie das Bundesgericht unter dem Titel der Reflexwirkung des (steuerrechtlichen) Verfahrens auf ein anderes Rechtsgebiet jedoch jüngst erkannt hat, ist nur zurückhaltend von einem Rechtsschutzinteresse auszugehen, wenn mit dem Rechtsmittel ausschliesslich Interessen im Hinblick auf ein anderes Rechtsgebiet verfolgt werden. Zu verlangen ist, dass im betreffenden Rechtsgebiet zwingend auf die steuerrechtliche Beurteilung abgestellt wird, sodass die betroffene Person auf den steuerrechtlichen Prozess angewiesen ist, um ihre Rechte wahren zu können (Urteil 9C_492/2023 vom 4. März 2024 E. 2.4.1 mit Hinweisen).

1.3.3.2. Die Vorinstanz begründet das Nichteintreten damit, dass einzig das Dispositiv in Rechtskraft erwachse. Da der Beteiligungsabzug bei der direkten Bundessteuer für Geschäftsvermögen 50 % statt bloss 40 % für Privatvermögen betrage, seien die Pflichtigen durch die Zuweisung der übrigen Beteiligungen zum Geschäftsvermögen nicht beschwert, zumal die Umqualifizierung für spätere Steuerperioden keine bindende Wirkung entfalte.

1.3.3.3. In Bezug auf die direkte Bundessteuer erweisen sich diese vorinstanzlichen Ausführungen als zutreffend. Der formellen und materiellen Rechtskraft eines Entscheids zugänglich ist zwar die Entscheidformel (das Dispositiv), nicht aber die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (die Motive). Aus diesem Grund kann nur das Dispositiv Bindungswirkung entfalten, sodass auch nur dieses anfechtbar ist (**BGE 140 I 114 E. 2.4.2**; siehe auch **BGE 147 II 227 E. 5.4.8.2**). Betreffend die direkte Bundessteuer ist die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Begehren eingetreten.

1.3.3.4. In Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern sind die Argumente der Beschwerdeführer zu analysieren. Mit der Zuweisung der Beteiligungen vom Privat- zum Geschäftsvermögen erfolge eine interkommunale Neuzuteilung, indem das Steuersubstrat von der Wohnortgemeinde W. _____ /ZH (Steuerfuss 2015 bei 87 %) zur Stadt X. _____ /ZH als Geschäftsort (Steuerfuss 2015 bei 119 %) verschoben werde. Durch den höheren Steuerfuss resultiere insgesamt eine höhere Steuerbelastung. Zwar würden sie auf verschobenem Einkommenssubstrat von Fr. 1'241'000.- (Dividenden der D. _____ AG von Fr. 1'200'000.-, der E. _____ AG von Fr. 1'000.- und der F. _____ AG von Fr. 40'000.-) bei der direkten Bundessteuer Fr. 14'271.50 einsparen, jedoch bei den Gemeindesteuern Fr. 23'462.- zusätzlich bezahlen müssen. Insgesamt entstünde eine Mehrbelastung von Fr. 9'190.50 bei der Einkommenssteuer und Fr. 12'457.- bei der Vermögenssteuer. Ferner rügen die Beschwerdeführer, dass auf der Dividende des Geschäftsvermögens eine AHV-Abgabe von 10 % anfalle, womit jegliche vermeintliche Steuerersparnis kompensiert werde.

1.3.4. Wie die Kammerminderheit der Vorinstanz zu Recht festhält, hätte auf die Frage der Umqualifikation der weiteren Beteiligungen vom Privat- in das Geschäftsvermögen - zumindest was die kantonalen Staats- und Gemeindesteuern anbelangt - eingetreten werden müssen. In der beantragten tieferen Steuerbelastung sind die konkreten steuerlichen Folgen (betreffend die direkten Steuern, nicht die zusätzliche AHV-Abgabe, vgl. hierzu E. 1.3.3.1 sowie Urteil 9C_416/2023 vom 16. Mai 2024 E. 2.4.3 m.w.H., zur Publikation vorgesehen) ersichtlich und damit ist auch das schutzwürdige Interesse zu bejahen, auch wenn sich die Steuerbelastung nicht im Dispositiv niederschlägt.

1.4. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42, Art. 100 Abs. 1 BGG) ist unter Vorbehalt von E. 1.3.3.3 einzutreten.

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts

gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (**BGE 143 II 459** E. 2.1; **134 II 207** E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in **BGE 143 II 33**). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (**BGE 149 I 105** E. 2.1; **142 I 99** E. 1.7.2).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Hauptaufgabe des Bundesgerichts ist die Rechtskontrolle (Art. 189 BV). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 148 II 392** E. 1.4.1). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (**BGE 149 IV 57** E. 2.2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substanziieren (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 149 II 43**; **147 I 73** E. 2.2; **137 II 353** E. 5.1; **133 II 249** E. 1.4.3). Auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung geht das Gericht nicht ein (**BGE 147 IV 73** E. 4.1.2; Urteil 9C_731/2022 vom 25. September 2023 E. 1.3).

II. Direkte Bundessteuer

3.

Strittig und zu prüfen ist, ob der Verkauf der Beteiligung an der C. _____ AG in der Steuerperiode 2015 aus Privat- oder aus Geschäftsvermögen erfolgt ist.

3.1. Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Von der Besteuerung ausgenommen sind die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG). Die Steuerfreiheit der Kapitalgewinne stellt eine Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 3 BV) und von der daraus abgeleiteten Reinvermögenszugangstheorie dar. Sie ist eng zu verstehen (**BGE 148 II 378** E. 3.3; **146 II 6** E. 4.1; **143 II 402** E. 5.3; **142 II 197** E. 5.6).

3.2. Nach Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels- und Gewerbebetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit ist dabei praxisgemäss weit zu verstehen: Gewinne aus einer Tätigkeit, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgeht, stellen steuerbares Einkommen dar (**BGE 125 II 113** E. 5d und 5e; Urteil 9C_606/2022 vom 6. Juni 2023 E. 4.2). Dazu zählen nach Art. 18 Abs. 2 DBG auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist unter anderem die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen (**BGE 133 II 420** E. 3.1 m.w.H.).

3.3. Seit **BGE 70 I 257** unterscheiden Doktrin und Praxis zwischen notwendigem Geschäftsvermögen, notwendigem Privatvermögen und den Alternativgütern bzw. dem gewillkürten Geschäftsvermögen (MARKUS REICH/JULIA VON AH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [nachfolgend: Komm. DBG], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, N. 47 zu Art. 18 DBG).

3.3.1. Damit eine natürliche Person über Geschäftsvermögen verfügen kann, muss sie grundsätzlich einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen (**BGE 125 II 113** E. 5b [DBG]; **138 II 251** E. 2.4.2 [MWSTG]; **143 V 177** E. 3.3 [AHVG]; **147 V 114** E. 3.3.1.2 [AHVG]). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht bei den von der steuerpflichtigen Person als Geschäftsvermögen qualifizierten Beteiligungen (gewillkürtes Geschäftsvermögen; Art. 18 Abs. 2 Satz 3 Teilsatz 2 DBG; **BGE 147 V 114** E. 3.3.1.3). Alles weitere Vermögen der betreffenden natürlichen Person gehört zwangsläufig deren Privatvermögen an. Über die Zuweisung eines Vermögenswertes zum Privat- oder Geschäftsvermögen entscheidet die Gesamtheit der individuell-konkreten Umstände, wobei die technisch-wirtschaftliche Funktion am stärksten zu gewichten ist (Art. 8 Abs. 1 StHG; **BGE 134 V 250** E. 4.2; **133 II 420** E. 3.2; **120 Ia 349** E. 4c/aa). Als Vermögenswerte in diesem Sinne gelten die Aktiven ebenso wie die Verbindlichkeiten (Urteil 2C_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.2.1, in: ASA 90 189 E. 2.2).

3.3.2. Nach ständiger bundesgerichtlicher Praxis gilt für die Zuweisung einer Beteiligung zum Geschäftsvermögen, dass diese ganz oder überwiegend in enger Beziehung zur selbständigen Erwerbstätigkeit des Inhabers der Beteiligung steht. Andernfalls ist sie dem Privatvermögen zuzurechnen. Eine hinreichend enge Beziehung ist namentlich anzunehmen, wenn die Beteiligung dem Investor einen massgeblichen oder sogar beherrschenden Einfluss auf die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verschafft, deren geschäftliche Aktivitäten seiner eigenen selbständigen Erwerbstätigkeit entsprechen oder diese sinnvoll ergänzen, was ihm erlaubt, die angestammte Geschäftstätigkeit auszuweiten. Die von der Rechtsprechung geforderte enge Beziehung kann gegebenenfalls auch ohne einen massgeblichen bzw. beherrschenden Einfluss eintreten. Entscheidend ist der - in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck

gebrachte und verwirklichte - Wille, die Beteiligung konkret dafür zu nutzen, das operative Ergebnis des eigenen Unternehmens bzw. dessen Chancen auf dem Markt zu verbessern (vgl. **BGE 147 V 114** E. 3.3.1.2; **120 Ia 349** E. 4c/aa; Urteile 9C_209/2024 vom 18. Juli 2024 E. 2.2.2; 9C_700/2022 vom 28. August 2023 E. 2.4.3; 2C_939/2019 vom 25. Mai 2020 E. 2.2.4; 2C_102/2019 vom 25. November 2019 E. 4.1; 2C_423/2019 vom 25. November 2019 E. 4.1).

3.4. Ob eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit vorliegt, ist unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Als Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit fallen nach konstanter Praxis des Bundesgerichts in Betracht: Systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens, Häufigkeit der Transaktionen, kurze Besitzdauer, enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, spezielle Fachkenntnisse, Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte und Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, unter Umständen jedoch auch allein zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 DBG ausreichen. Dass einzelne typische Elemente einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die besonders ausgeprägt vorliegen. Die Prüfung ist von Fall zu Fall aufgrund einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände vorzunehmen. Die einzelnen Gesichtspunkte dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten. Entscheidend ist, dass die Tätigkeit in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet ist (**BGE 138 II 251** E. 2.4.2; **125 II 113** E. 3c; Urteile 9C_541/2023 vom 20. August 2024 E. 2.2; 9C_416/2023 vom 16. Mai 2024 E. 4.3, nicht publiziert in **BGE 150 II 409**; 9C_613/2023 vom 22. Januar 2024 E. 4.3; 2C_702/2020 vom 21. April 2022 E. 2.2; 2C_827/2021 / 2C_850/2021 vom 28. September 2022 E. 4.2; 2C_918/2021 vom 18. Februar 2022 E. 3.2; 2C_1021/2019 vom 30. Oktober 2020 E. 5.3 [je zum Liegenschaftenhandel]; 2C_317/2021 vom 8. April 2022 E. 3.1.4; 2C_758/2020 vom 29. Juli 2021 E. 5 [je zum Wertschriftenhandel]; 9C_606/2022 vom 6. Juni 2023 E. 4.3; 2C_766/2010 / 2C_767/2010 vom 29. Juli 2011 E. 2.3; 2C_893/2008 vom 10. August 2009 E. 2.2 [je zum Kunsthandel]).

4.

4.1. Die Vorinstanz hat die Beteiligung an der C. _____ AG dem Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zugewiesen und den Kapitalgewinn von Fr. 1'920'000.- aus dem Verkauf und die aus der Beteiligung fliessende Dividende von Fr. 555'000.- als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. In diesem Zusammenhang ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2015 als Anwalt selbständig erwerbstätig war.

4.2. Nachfolgend ist in Anwendung von Art. 105 Abs. 1 BGG auf den vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt abzustellen. Den Beschwerdeführern gelingt es nicht, diesen als qualifiziert unrichtig darzustellen, da sie bloss ihre Sicht der Dinge darlegen, losgelöst von den bestehenden Sachverhaltsfeststellungen.

In Bezug auf die strittige Zuweisung der Beteiligung zum Geschäftsvermögen führt die Vorinstanz aus, die geschäftlichen Beziehungen aus seiner Anwaltstätigkeit hätten dem Beschwerdeführer überhaupt erst ermöglicht, eine Beteiligung an der C. _____ AG aufzubauen. Zum Erwerb der Beteiligung und zu den zusammenhängenden Umständen führt die Vorinstanz was folgt aus:

4.2.1. Der Beschwerdeführer sei im Steuerjahr 2015 Verwaltungsrat mehrerer Gesellschaften gewesen. Zugleich habe er an verschiedenen Unternehmen Beteiligungsrechte besessen (D. _____ AG [27 %], C. _____ AG [30 %], M. _____ AG [30 %], E. _____ AG [10 %] und F. _____ AG [17 %]). Die D. _____ AG sei ursprünglich im Alleineigentum von G. _____ gestanden, welcher insgesamt ein Firmenkonglomerat mit 21 Gesellschaften besessen habe. Für G. _____ sei der Beschwerdeführer bereits seit vielen Jahren als Rechtsanwalt tätig gewesen. In der Steuerperiode 2015 stammten nahezu 50 % der Honorareinnahmen des Beschwerdeführers von Unternehmen in der Bau- und Baunebenbranche aus Mandaten von G. _____.

4.2.2. Der Beschwerdeführer sei im März 1991 Mitglied des Verwaltungsrates der von G. _____ gehaltenen D. _____ AG geworden. Als der D. _____ AG und sämtlichen weiteren Gesellschaften des Konglomerats im Jahr 1995 der Konkurs gedroht habe, habe der Beschwerdeführer im Rahmen eines Management Buyouts gemeinsam mit weiteren Personen (wie H. _____, I. _____ sowie J. _____) sämtliche Aktien der D. _____ AG übernommen. Der Beschwerdeführer habe damals 30 % der Aktien an der D. _____ AG erworben. Im Anschluss an diese "Rettung" sei der Beschwerdeführer im Jahr 1996 als Verwaltungsratspräsident eingesetzt worden.

4.2.3. Im Jahr 2012 habe der Beschwerdeführer sodann zusammen mit weiteren Mitaktionären der D. _____ AG sämtliche Aktien an der K. _____ AG für Fr. 20'000.- zum Substanzwert - wiederum zur Abwendung von Schwierigkeiten - erworben. 30 % (entsprechend Fr. 6'000.-) des Kaufpreises seien auf den Beschwerdeführer entfallen. Die Gesellschaft sei später in einer weiteren Transaktion in die C. _____ AG umfirmiert worden. Der umfirmierten Gesellschaft habe die D. _____ AG ein Darlehen im Umfang von Fr. 2'328'226.50 gewährt. Später hätten die Aktionäre das Darlehen abgelöst. Der Beschwerdeführer habe am Darlehen insgesamt einen Anteil von Fr. 480'000.- übernommen. Im Jahr 2014 sei den Aktionären ein Kaufangebot durch die L. _____ AG unterbreitet worden, woraufhin die Aktionäre ihre Aktien am 22.

Januar 2015 für Fr. 10'000'000.- (inkl. Earn-Out und Garantierückbehalt) verkauft hätten. Am Tag des Vollzugs des Kaufvertrages sei eine fixe Kaufpreiskomponente von Fr. 6'500'000.- zur Zahlung fällig geworden, wovon Fr. 1'950'000.- (entsprechend 30 %) auf den Beschwerdeführer entfallen seien. Eine variable Kaufpreiskomponente hätte im Steuerjahr 2015 noch nicht ausbezahlt werden können.

5.

Entscheidend für die Zuteilung der Beteiligung an der C. _____ AG zum Privat- oder zum Geschäftsvermögen sind die technisch-wirtschaftliche Funktion und die individuell-konkreten Gesamtumstände. Bei Zuweisung zur Geschäftstätigkeit bedarf es einer hinreichend engen Beziehung zu eben dieser Geschäftstätigkeit (vgl. vorne E. 3.3).

5.1. Gemäss Vorinstanz besteht die Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers in der Anwaltstätigkeit. Aus dem Vergleich verschiedener Zahlen wie der Höhe der Honorareinnahmen aus der Anwaltstätigkeit, der Investitionssumme und der Rendite ergibt sich was folgt:

5.1.1. Wie die Beschwerdeführer vorbringen und auch durch die Vorinstanz aufgeschlüsselt wird, hat der Beschwerdeführer in den Geschäftsjahren 2012 und 2013 als Anwalt einen Gesamtumsatz von durchschnittlich Fr. 460'000.- erwirtschaftet. Davon sind Fr. 27'000.- (entsprechend rund 5,9 %) als Honorareinnahmen auf die C. _____ AG entfallen. In den Steuerperioden 2014 bis 2016 erwirtschaftete der Beschwerdeführer von der C. _____ AG im Durchschnitt ein Jahreshonorar von Fr. 7'000.-. Zu Recht anerkannte die Vorinstanz, dass diese Honorareinnahmen gemessen am Gesamtumsatz nicht wesentlich für das Geschäftsergebnis des Beschwerdeführers sind. Eine hinreichend enge Beziehung der Beteiligung zur selbständigen Erwerbstätigkeit des Anwalts kann aus diesen Verhältniszahlen nicht abgelesen werden (vgl. vorne E. 3.3). Der Beschwerdeführer hat insbesondere auch Honorareinnahmen von anderen Mandanten eingenommen und sich finanziell nicht nur auf die eine Beteiligung abgestützt.

5.1.2. Auch unter Berücksichtigung der Gesamtumstände lässt eine Investitionssumme von Fr. 6'000.- nicht auf einen massgeblichen Einfluss des Investors auf die Beteiligung schliessen. Ebenso wenig vermögen sich die Honorareinnahmen von Fr. 7'000.- aus der Beteiligung auf die Geschäftstätigkeit als Anwalt auszuwirken (vgl. vorne E. 3.3).

5.1.3. Die Vorinstanz erwägt sodann, dass der Beschwerdeführer nebst seiner anfänglichen Investition auch ein Darlehen im Umfang von Fr. 480'000.- aus seinem Privatvermögen gewährt bzw. dieses in entsprechender Höhe von der D. _____ AG abgelöst habe. Somit habe er insgesamt eine Einlage von Fr. 486'000.- in die C. _____ AG getätigt. Diese Gesamteinlage möge die aus dem Verkauf der Gesellschaft erwirtschaftete Rendite zwar als geringer erscheinen lassen, jedoch lasse die Höhe des Darlehens sowie die Tatsache, dass dieses aus dem Privatvermögen des Pflichtigen an eine unzureichend liquide Gesellschaft gewährt worden sei, auf eine Investition mit einem nicht zu unterschätzenden Risiko schliessen, was gegen eine schlichte Vermögensverwaltung des Privatvermögens spreche. Systematisch ist vorliegend zu unterscheiden, ob die Beteiligung der Anwaltstätigkeit oder einer weiteren vom Beschwerdeführer aufgebauten selbständigen Erwerbstätigkeit - welche die in der Rechtsprechung entwickelten Indizien erfüllt (vorne E. 3.4) - zuzuordnen ist. Zwar klingen im Entscheid der Vorinstanz Elemente an, welche auf Letztere hinweisen könnten (wie ein "gemeinsames Geschäftsmodell", vgl. Vorinstanz E. 3.5.3). Diese werden aber nicht weiter ausgeführt, so dass die Vorinstanz selbst von keiner weiteren selbständigen Erwerbstätigkeit, wie etwa einem nebenberuflichen Handel mit Beteiligungen, ausgegangen ist. Eine private Investition mit einem nicht zu unterschätzenden Risiko und/oder eine Darlehensvergabe implizieren keine hinreichend enge Beziehung der Beteiligung zur anwaltlichen Geschäftstätigkeit. Aus dem eingegangenen Risiko und der daraus resultierenden Rendite kann auch nicht abgeleitet werden, dass die Beteiligung einen konkreten Nutzen für die Verbesserung der anwaltlichen Geschäftstätigkeit mit sich brachte.

5.2. Als entscheidend für die Zuweisung erachtet die Vorinstanz letztlich die Parallelen zwischen dem Erwerb der Aktien an der C. _____ AG und dem Management Buyout zwecks Rettung der D. _____ AG durch den Beschwerdeführer und seine Mitaktionäre. Bereits 1995 hätten der Beschwerdeführer, H. _____ und I. _____ sämtliche Aktien einer konkursbedrohten Gesellschaft aufgekauft und diese wieder auf Erfolgskurs gebracht. In den Folgejahren hätten die Investoren Verwaltungsratshonorare und Dividenden erzielt. Der Beschwerdeführer habe überdies regelmässig Honorareinnahmen aus seiner anwaltlichen Tätigkeit für die Gesellschaft verbucht. Neben der D. _____ AG habe er gemeinsam mit H. _____ und I. _____ auch im Verwaltungsrat der M. _____ AG, der N. _____ AG und der F. _____ AG Einsitz genommen. Mit I. _____ sei er ferner im Verwaltungsrat der O. _____ AG und der P. _____ AG gewesen. Bei der ebenfalls in der Bau- und Haustechnikbranche angesiedelten C. _____ AG hätten die Geschäftspartner dieselben Absichten gehegt. So hätten sie sämtliche Aktien der Gesellschaft übernommen und ein Darlehen über die D. _____ AG vergeben, das sie später als private Darlehensgeber abgelöst hätten. Im gemeinsamen Zusammenwirken sei auch diese Gesellschaft wieder in ein erfolgreiches Unternehmen umgewandelt und letztlich gewinnbringend verkauft worden. Der aus dem Verkauf der Aktien an der C. _____ AG resultierende Gewinn sei daher keine schlichte Vermögensverwaltung.

5.2.1. Neben der selbständigen Erwerbstätigkeit als Rechtsanwalt nimmt der Beschwerdeführer mehrere Verwaltungsratsmandate wahr. Letztere sind - anders als die Vorinstanz suggeriert - für die hier entscheidende Frage nicht relevant. Ein Mandat als Verwaltungsrat wird als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert (vgl. **BGE 121 I 259** E. 4b). Aufgrund der Verwaltungsrats Tätigkeit kann die Beteiligung nicht als Geschäftsvermögen qualifizieren.

5.2.2. Weiter argumentiert die Vorinstanz, dass es sich bei der Investition um ein gemeinsames Geschäftsmodell mit den Geschäftspartnern H. _____ und I. _____ handle. Die Umstände, insbesondere indem durch gemeinsames Zusammenwirken mit Geschäftspartnern erfolgreich in ein Unternehmen investiert wird, das letztlich verkauft wird, reichen - wie bereits angesprochen (E. 5.1.3) - nicht aus, um dem Beschwerdeführer eine dahingehende eigene Erwerbstätigkeit, wie etwa eine nebenberufliche Investitionstätigkeit, zuzurechnen. Auch hier ist zwischen der Zuweisung einer Beteiligung aufgrund der technisch-wirtschaftlichen Funktion und einer eigenen selbständigen Erwerbstätigkeit - welche die Indizien gemäss E. 3.4 zu erfüllen hat - zu unterscheiden.

5.2.3. Unter die klassische Anwaltstätigkeit fällt unter anderem die juristische Beratung in finanziell angespannten Situationen. Eine solche Beratung, wie sie der Beschwerdeführer ausgeübt hat, erfolgt üblicherweise wiederholt. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer aufgrund seiner geschäftlichen Kontakte in verschiedenen Gesellschaften Einsitz als Verwaltungsrat nehmen konnte, führt nicht dazu, dass eine über diese Kontakte erworbene Beteiligung der Anwaltstätigkeit dient. Der Beschwerdeführer hat vorliegend die Beteiligung an der C. _____ AG nicht konkret dazu erworben, das operative Ergebnis des eigenen Anwaltgeschäfts bzw. dessen Chancen auf dem Markt zu verbessern. Ein konkreter Nutzen oder Zweck für die Verbesserung der Geschäftstätigkeit als Anwalt ist nicht ersichtlich (vgl. auch MARKUS R EICH/JULIA VON AH, in: Komm. DBG, a.a.O., N. 48 zu Art. 18 DBG; vgl. E. 3.3.2).

Wie die Beschwerdeführer zu Recht vorbringen, ist es selbständigen Anwälten nicht verwehrt, zusätzlich Wertpapiere ihrer Mandanten im Privatvermögen zu halten. Entsprechend sind vorliegend die Anwaltstätigkeit, die wiederholte Beratung, die Investitionstätigkeit und die Einsitznahme in den Verwaltungsrat per se noch keine hinreichenden Indizien, um die verkaufte Beteiligung seiner Geschäftstätigkeit zuzuordnen.

5.3. Unter Würdigung der gesamten Umstände besteht kein hinreichend enger Zusammenhang zwischen der Beteiligung des Beschwerdeführers an der C. _____ AG und seiner Anwaltstätigkeit. Zusammenfassend sind hier weder die Voraussetzungen von Art. 18 Abs. 1 DBG noch von Art. 18 Abs. 2 DBG erfüllt. Die Beteiligung an der C. _____ AG stellt in der Steuerperiode 2015 Privatvermögen dar, der darauf erzielte Kapitalgewinn bei der Veräusserung ist steuerfrei im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG und die ausgeschüttete Dividende nach Art. 20 Abs. 1bis DBG zu besteuern.

III. Staats- und Gemeindesteuern

6.

6.1. Die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes stimmen mit der Regelung auf Bundesebene überein und sind durch das Bundesrecht voll harmonisiert (vgl. § 16 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 des Kantons Zürich [StG/ZH; LS 631.1]; Art. 7 StHG). Die vorinstanzliche Qualifikation der Beteiligung an der C. _____ AG als Geschäftsvermögen ist nicht rechtens. Die Beteiligung gehört zum Privatvermögen, der Kapitalgewinn aus der Veräusserung ist steuerfrei (§ 16 Abs. 3 StG/ZH) und die Dividende als Ertrag aus beweglichem Vermögen zu besteuern (§ 20 Abs. 2 StG/ZH). Es kann auf die vorstehenden Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden, was zur Gutheissung der Beschwerde für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich der Steuerperiode 2015 führt.

6.2. Was die Qualifikation der übrigen Beteiligungen als Geschäftsvermögen anbelangt, bringen die Beschwerdeführer mit Blick auf die Rechtsprechung im Detail vor, dass mit einer Zuweisung der Beteiligungen vom Privat- zu Geschäftsvermögen eine interkommunale Neuzuteilung erfolge, indem das Steuersubstrat von ihrer Wohnortgemeinde W. _____ /ZH (Steuerfuss 2015 bei 87 %) zur Stadt X. _____ /ZH als Geschäftsort (Steuerfuss 2015 bei 119 %) verschoben werde und hieraus eine höhere Steuerbelastung resultiere.

6.2.1. Die mit der Umqualifikation einhergehende höhere Steuerbelastung für die Beschwerdeführer führt dazu, dass diese ein schutzwürdiges Interesse an der Qualifikation haben, denn damit sind konkrete steuerliche Folgen verknüpft (vgl. vorne E. 1.3.2).

6.2.2. Wie die vorinstanzliche Kammerminderheit festhält, sind die Beteiligungen im Einspracheentscheid überraschend dem Geschäftsvermögen zugewiesen worden, nachdem die Frage im Einschätzungsverfahren nicht thematisiert worden war. Wie es sich damit verhält, ist im zweiten Rechtsgang durch das Steueramt des Kantons Zürich zu klären.

IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung

7.

7.1. Zusammenfassend ist die Beschwerde hinsichtlich der Qualifikation der veräusserten Beteiligung an der C. _____ AG gutzuheissen. Hinsichtlich der drei weiteren Beteiligungen (an der D. _____ AG, E. _____ AG sowie F. _____ AG) besteht ein schutzwürdiges Interesse an der Qualifikation als Privat- oder Geschäftsvermögen. Der angefochtene Entscheid ist aufzuheben und die Sache zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung im Sinne der Erwägungen und zu neuem Entscheid an das Steueramt zurückzuweisen.

7.2. Da der Kanton Zürich Vermögensinteressen verfolgt und vor Bundesgericht unterliegt, trägt er die Gerichtskosten für das bundesgerichtliche Verfahren (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Der Kanton Zürich hat den Beschwerdeführern für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 14'000.- zu bezahlen (Art. 68 Abs. 1 BGG). Weiter ist die Sache zur Neuverlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich zurückzuweisen (vgl. Art. 65 f. und Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 24. Mai 2023 wird aufgehoben und die Sache zu neuer Veranlagung im Sinne der Erwägungen an das Steueramt des Kantons Zürich zurückgewiesen.

2.

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2015 wird gutgeheissen. Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 24. Mai 2023 wird aufgehoben und die Sache zu neuer Veranlagung im Sinne der Erwägungen an das Steueramt des Kantons Zürich zurückgewiesen.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 13'000.- werden dem Kanton Zürich auferlegt.

4.

Der Kanton Zürich hat den Beschwerdeführern für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 14'000.- zu bezahlen.

5.

Die Sache wird zur Neuverlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich zurückgewiesen.

6.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 11. Dezember 2024

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Die Gerichtsschreiberin: Rupf