



9C_665/2022

Urteil vom 14. Dezember 2023

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch,
Gerichtsschreiberin Rupp.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Roman J. Sieber,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Spezialdienste,
Bändliweg 21, 8090 Zürich.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2008;
Nachsteuern,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 25. Mai 2022
(SR.2021.00019 / SR.2021.00020).

Sachverhalt:

A.

A.A. _____ (und C. _____) waren zu 60 % (bzw. 40 %) an der D. _____ AG beteiligt, wobei die Aktien steuerlich jeweils im Privatvermögen gehalten wurden. Am 5. Dezember 2008 verkauften beide ihre gesamten Beteiligungen an die E. _____ AG, welche damit Alleineigentümerin der D. _____ AG wurde. Am 8. April 2013 gingen die Aktiven und Passiven der D. _____ AG zufolge Fusion auf die E. _____ AG über.

Hierauf eröffnete das Kantonale Steueramt Zürich am 11. Juni 2018 ein Nachsteuerverfahren aufgrund des Verdachts auf eine Unterbesteuerung infolge Sperrfristverletzung bei indirekter Teilliquidation. Nach weiteren Untersuchungen und Gewährung des rechtlichen Gehörs setzte das Kantonale Steueramt Zürich den nachzubesteuernden Vermögensertrag am 4. Juni 2019 auf Fr. 907'207.- fest und auferlegte A.A. _____ und dessen Ehefrau, B.A. _____ (nachfolgend: die Steuerpflichtigen), Nachsteuern samt Zinsen von Fr. 151'522.35 für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 sowie Fr. 149'330.70 für die direkte Bundessteuer 2008. Die hiergegen erhobene Einsprache hiess das Kantonale Steueramt Zürich am 24. August 2021 insoweit gut, als es den nachzubesteuernden Vermögensertrag auf Fr. 761'700.- herabsetzte und die Nachsteuern samt Zinsen entsprechend auf Fr. 129'287.55 für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 sowie auf Fr. 131'202.80 für die direkte Bundessteuer 2008 reduzierte.

B.

Die gegen den Einspracheentscheid von den Steuerpflichtigen erhobenen Rechtsmittel wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich mit Urteil vom 25. Mai 2022 ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 21. Juli 2022 gelangen die Steuerpflichtigen an das Bundesgericht. Sie beantragen die Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 25. Mai 2022 und die Einstellung des Nachsteuerverfahrens, eventualiter die Beschränkung der Nachsteuern für die Staats- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2008 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 21'312.-, subeventualiter die Rückweisung zur Ergänzung des Sachverhalts und Neuberechnung der Nachsteuern.

Während die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde schliesst und ansonsten auf eine Vernehmlassung verzichtet, beantragt das Kantonale Steueramt Zürich die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragt - betreffend die direkte Bundessteuer - ebenfalls die Abweisung der Beschwerde. Die Steuerpflichtigen nehmen Stellung.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Angefochten ist der Entscheid 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 Steuerpflichtigen sind zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 lit. a BGG, Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz; 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 Steuerpflichtigen 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_672/2022 vom 19. April 2023 E. 1.2).

Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42, Art. 100 Abs. 1 BGG) ist 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). Das Bundesgericht 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 gesteigerte Rüge- und Substanziierungspflicht (**BGE 149 I 109** 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 substantzieren (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).

3.

Zentrale Streitfrage im vorliegenden Verfahren ist, ob die Vorinstanz beim Verkauf der Aktien der D. _____ AG durch den Steuerpflichtigen zu Recht die Voraussetzung der verkäuferseitigen Mitwirkung bejaht hat und daher im Nachsteuerverfahren von einem steuerbaren Vermögensertrag im Rahmen einer indirekten Teilliquidation ausgegangen ist (Art. 20a Abs. 1 lit. a und 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; § 20a Abs. 1 lit. a und Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 des Kantons Zürich [StG/ZH; LS 631.1], entsprechend Art. 7a Abs. 1 lit. a und 2 StHG).

So rügen die Steuerpflichtigen zusammengefasst eine gesetzeswidrige Annahme der Mitwirkung durch die Verkäuferschaft an der Substanzausschüttung, sowie eventualiter eine dem Gesetzeswortlaut zuwiderlaufende Bemessung des im Nachsteuerverfahren berechneten steuerbaren Vermögensertrags. Ausdrücklich unbestritten blieb die Erfüllung der übrigen Voraussetzungen von Art. 20a Abs. 1 lit. a und 2 DBG (E. 4.2) bzw. § 20a Abs. 1 lit. a und 2 StG/ZH (E. 7).

II. Direkte Bundessteuer

4.

4.1. Nach Art. 16 Abs. 3 DBG sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei. Kapitalgewinne aus dem Verkauf von Aktien im Privatvermögen bleiben demnach grundsätzlich kraft dieser Bestimmung steuerfrei (Urteile 9C_672/2022 vom 19. April 2023 E. 5; 2C_135/2021 vom 2. März 2022 E. 3.1, in: StR 77/2022 S. 394; 2C_702/2018 vom 28. März 2019 E. 4, in: StR 74/2019 S. 551).

4.2. Steuerbar sind demgegenüber gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen. Art. 20a Abs. 1 DBG sieht zudem betreffend die Veräusserung von Beteiligungsrechten aus dem Privatvermögen mit der indirekten Teilliquidation (lit. a) und der Transponierung (lit. b) zwei Missbrauchstatbestände vor. Soweit die Voraussetzungen eines dieser beiden Tatbestände erfüllt sind, wird ein ansonsten steuerfreier Kapitalgewinn in einen steuerbaren Vermögensertrag im Sinne von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG umqualifiziert (vgl. Urteile 2C_135/2021 vom 2. März 2022 E. 3.2; 2C_702/2018 vom 28. März 2019 E. 4). Nach dieser Bestimmung gilt als indirekte Teilliquidation: "der Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftvermögen einer anderen natürlichen oder einer juristischen Person, soweit innert fünf Jahren nach dem Verkauf, unter Mitwirkung des Verkäufers, nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war; dies gilt sinngemäss auch, wenn innert fünf Jahren mehrere Beteiligte eine solche Beteiligung gemeinsam verkaufen oder Beteiligungen von insgesamt mindestens 20 Prozent verkauft werden; ausgeschüttete Substanz wird beim Verkäufer gegebenenfalls im Verfahren nach den Artikeln 151 Absatz 1, 152 und 153 nachträglich besteuert." Nach dem Wortlaut in Art. 20a Abs. 2 DBG liegt Mitwirkung vor, "wenn der Verkäufer weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden."

4.2.1. Die Mitwirkung stellt ein eigenständiges Tatbestandsmerkmal dar, welches erfüllt sein muss damit eine indirekte Teilliquidation vorliegt. Verlangt wird daher die Analyse des subjektiven Elements beim Verkäufer, um festzustellen, ob er wusste oder hätte wissen müssen, dass zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel aus der Gesellschaft entnommen und nicht wieder zugeführt werden (vgl. Urteile 2C_648/2020 vom 19. November 2021 E. 2.1, in: StR 77/2022 S. 149; 2C_703/2018 vom 28. März 2019 E. 8.1, in: RF 78/2019 S. 551; REICH/HELBING/DUSS, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, N. 70 zu Art. 20a DBG m.w.H.). Damit reicht es für das Vorliegen einer indirekten Teilliquidation nicht bereits aus, dass zum Zeitpunkt des Verkaufs die verkaufte Gesellschaft über handelsrechtlich ausschüttungsfähige, nicht-betriebsnotwendige Substanz verfügt.

4.2.2. Bei einem gemeinsamen Verkauf muss die Voraussetzung der Mitwirkung zudem für jeden Verkäufer einzeln beurteilt werden, da es sich um eine subjektive Voraussetzung handelt (vgl. Urteil 2C_703/2018 vom 28. März 2019 E. 8.3; REICH/HELBING/DUSS, a.a.O., N. 73 zu Art. 20a DBG m.w.H.). Die Beweisführungslast zum Tatbestandselement der Mitwirkung des Verkäufers als steuererbegründende Tatsache trifft die Steuerverwaltung, wobei den Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht trifft (vgl. Art. 124 ff. DBG, Art. 130 Abs. 1 DBG; vgl. **BGE 148 II 285** E. 3.1).

4.2.3. Die Feststellung, was eine Person weiss (oder wissen musste), fällt unter die Tatsachenfeststellung, die für das Bundesgericht verbindlich ist (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, der Sachverhalt sei offensichtlich unrichtig oder rechtsverletzend im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die Frage, welche Kriterien die Kenntnis einer Person umfassen muss, damit sich die gesetzlich vorgesehenen Rechtsfolgen entfalten, ist hingegen eine Rechtsfrage (Urteile 9C_672/2022 vom 19. April 2023 E. 6.2.2; 2C_703/2018 vom 28. März 2019 E. 8.4). Um den Mitwirkungsvorwurf auszuschliessen, muss der Verkäufer prüfen, ob der Käufer ohne Rückgriff auf die Mittel der Zielgesellschaft imstande ist, den Kaufpreis aus eigener Kraft zu finanzieren (auch Bonitätsprüfung genannt; vgl. Urteil 2C_648/2020 vom 19. November 2021 E. 2.4; REICH/HELBING/DUSS, a.a.O., N. 71 zu Art. 20a DBG m.w.H.). Beim Kriterium der Bonitätsprüfung handelt es sich um eine Sorgfaltspflicht des Verkäufers. Doch die blosser Aufnahme einer Vertragsklausel in den Aktienkaufvertrag, wonach der Käufer sich verpflichtet, der Gesellschaft innert der Sperrfrist keine im Verkaufszeitpunkt bereits vorhandenen Mittel zu entziehen, genügt alleine noch nicht, um eine Mitwirkung auszuschliessen. Dies zeigt sich auch anhand der Materialien: "Eine blosser 'Lippenbekenntnisklausel' anlässlich des Unternehmensverkaufs, worin der Käufer bestätigt, dass er dem Unternehmen in den nächsten fünf Jahren

keine Mittel entziehen muss, genügt nicht. Auf der anderen Seite braucht es aber auch keine inquisitorische Nachforschung des Verkäufers und keine Offenlegung aller Verhältnisse beim Käufer. Es genügt, was ein Verkäufer im Rahmen einer üblichen Bonitätsprüfung und im Rahmen üblicher Verhandlungen vom Käufer an Offenlegung verlangen darf. Die Auskunft muss plausibel sein, und sie muss einsichtig sein. Sie muss durch leicht überprüfbare und einsichtige Fakten nachvollziehbar sein." (Votum Bruno Frick, AB S 2006 S. 115; vgl. auch REICH/HELBING/DUSS, a.a.O., N. 72 zu Art. 20a DBG m.w.H.; SCHREIBER/BADER/DIEFENBACHER/SCHNEIDER, Praxis zur indirekten Teilliquidation - eine Standortbestimmung (Teil 2), ZStP 2019 S. 7 m.w.H.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N. 57 zu § 20a StG/ZH). Ein weiteres Kriterium, das den Verkäufer dem Mitwirkungsverwurf aussetzt, ist, wenn die verkaufte Gesellschaft über nicht-betriebsnotwendige Substanz in grossem Ausmass verfügt (übermässige Thesaurierung), und die nicht-betriebsnotwendige Substanz auf absehbare Zeit in einem Missverhältnis zu den betrieblichen Erfordernissen der Gesellschaft steht. Unterstellt wird, dass ein vernünftiger Kaufmann letztlich kein Interesse dran hat nicht-betriebsnotwendige Substanz zu kaufen, ohne diese für die geschäftlichen Aktivitäten zu nutzen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N. 58 zu § 20a StG/ZH; ebenso SCHREIBER/BADER/DIEFENBACHER/SCHNEIDER, a.a.O., S. 6).

4.3. Die Vorinstanz führte hierzu zusammengefasst aus, dass die Mitwirkung auch bei einer finanzstarken Käufergesellschaft erfüllt sein könne und eine Substanzausschüttung bei wirtschaftlich potenter Käufergesellschaft vielmehr zu erwarten sei, wenn zum Verkaufszeitpunkt nicht-betriebsnotwendige Substanz in grossem Ausmass vorhanden sei, welche auf absehbare Zeit in einem Missverhältnis zu den betrieblichen Erfordernissen der gekauften Gesellschaft stehe, was vorliegend der Fall sei: Hierzu stellte die Vorinstanz sachverhältnismässig fest, dass das gesamte Aktienpaket am 5. Dezember 2008 für insgesamt Fr. 2'900'000.- veräussert worden sei, was deutlich über dem per 31. Dezember 2007 errechneten und im Kaufvertrag vom 5. Dezember 2008 zugrunde gelegten Eigenkapital von Fr. 2'393'569.- und weit über dem damaligen Unternehmenswert nach der Formelbewertung von Fr. 1'149'630.- zu liegen komme. Sodann seien vor dem Verkauf der Aktienpakete Abklärungen bei einer Bank in Auftrag gegeben worden, bei welcher unter anderem die Frage der indirekten Teilliquidation und die Steuerfolgen einer allfälligen Sperrfristverletzung erörtert worden seien. Im Rahmen der damaligen Abklärungen sei die nicht-betriebsnotwendige Substanz per Verkaufszeitpunkt auf Fr. 1'400'000.- geschätzt worden. Im Kaufvertrag vom 5. Dezember 2008 habe sich die Verkäuferschaft überdies ausdrücklich zusichern lassen, dass die Käuferin bis zum 31. Dezember 2013 alles zu unterlassen habe, was aus steuerlicher Sicht einer indirekten Teilliquidation gleichkommen könnte, ansonsten die Verkäuferschaft schadlos zu halten wäre. Weiter führte die Vorinstanz aus, dass die in der veräusserten Gesellschaft in grossem Umfang vorhandene nicht-betriebsnotwendige Substanz offenkundig in einem Missverhältnis zu deren betrieblichen Erfordernissen gestanden sei, weshalb eine weitere Thesaurierung wirtschaftlich keinen Sinn ergeben habe und bereits beim Verkauf mit einer Substanzausschüttung zu rechnen gewesen sei. Dem Steuerpflichtigen hätte gerade auch aufgrund der erwähnten Vertragsklausel und des grossen Umfangs der mitveräusserten nicht-betriebsnotwendigen Substanz bewusst gewesen sein müssen, dass es zu einer entsprechenden Substanzausschüttung innerhalb der Sperrfrist kommen könnte. Zusammengefasst habe sich der Steuerpflichtige deshalb der Gefahr einer sperrfristverletzenden Substanzausschüttung bewusst sein müssen (Wissenselement) und er habe eine solche - aufgrund der vereinbarten Schadloshaltung - mindestens billigend in Kauf (Willenselement) genommen, womit das subjektive Element der (passiven) Mitwirkung gegeben sei.

4.4. Die von den Steuerpflichtigen vorgebrachten Rügen vermögen die durch die Vorinstanz geschützte Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung nicht als unhaltbar abzutun und als willkürlich erscheinen zu lassen. Es genügt dafür nicht, zu behaupten, die Steuerbehörde gehe von "Mutmassungen" aus und habe eine "unzulässige Umkehr der Beweislast" vorgenommen. Zwar bringen die Steuerpflichtigen vor, es sei völlig abwegig gewesen, auch nur in Erwägung zu ziehen, dass der hinter der Käuferin stehende Konzern mit einem Jahres-Umsatz von ca. EUR 1.5 Mrd. einen Kaufpreis von Fr. 2.9 Mio. unter Zuhilfenahme des Kaufobjekts finanzieren müsste oder wollte. Dass die Veräusserer hierauf hätten kommen sollen und sie es alsdann auch noch gebilligt hätten, sei derart weit her geholt und unplausibel, dass es als ausgeschlossen zu gelten habe. Doch entlang dieser Argumentation tragen die Steuerpflichtigen dem Umstand nicht Rechnung, dass die Vorinstanz nicht nur festgestellt hat, dass von einer finanzstarken Käufergesellschaft auszugehen ist, sondern dass in diesem Zusammenhang die Vorinstanz auch klar aufgezeigt hat, wie sie die Mitwirkung der Verkäufer herleitet und dass die Tatsache eines finanzstarken Käufers alleine - im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts (vgl. E. 4.2.3) - nicht zum Ausschluss einer (passiven) Mitwirkung eines Verkäufers führt. Wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, fällt vorliegend die übermässige Thesaurierung zur Beurteilung der (passiven) Mitwirkung besonders ins Gewicht (vgl. auch E. 4.2.3 sowie auch E. 4.3). Entgegen den Ausführungen der Steuerpflichtigen zeigt die Vorinstanz zudem auf, dass die Gesellschaft im Zeitpunkt des Verkaufs nicht nur über übermässige nicht-betriebsnotwendige Substanz verfügte, sondern eben zusätzlich auch, dass der Verkäufer wusste oder wissen musste, dass der Käufer diese zur Finanzierung des Kaufpreises entnehmen oder nicht zurückgeben würde. Dabei ist es auch nicht ausreichend, dass die Steuerpflichtigen weitere Gründe für den Kauf - wie etwa die geschilderte "Reorganisation bzw. Zusammenfassung der Schweizer Gesellschaften" des Käufers - aufbringen, um die vorinstanzliche Argumentation zu entkräften. In Kombination hierzu bestehen für das Wissens- und Willenselement der (passiven) Mitwirkung neben der übermässigen Thesaurierung - wie von der Vorinstanz ebenfalls aufgezeigt - weitere Anhaltspunkte. So trifft es zwar zu, dass auch aus einer Teilliquidationsklausel im Kaufvertrag nicht direkt eine (passive) Mitwirkung abgeleitet werden kann. Diesbezüglich zeigt die Vorinstanz allerdings auf, dass und weshalb der Verkäuferschaft vorliegend die naheliegende Möglichkeit einer solchen Sperrfristverletzung bewusst sein musste, zumal der Steuerpflichtige als Mehrheitsaktionär und zeichnungsberechtigter Delegierter und Präsident des Verwaltungsrates massgeblichen Einfluss auf die vorangegangene Thesaurierung der mitveräusserten Substanz gehabt habe. Der Betrag der nicht-betriebsnotwendigen Substanz summiere sich dabei auf eine Gesamtsumme, bei welcher unter betrieblichen Gesichtspunkten nicht mehr ernsthaft mit einer Nichtausschüttung gerechnet werden könne und die Thesaurierung offenkundig allein aus steuerlichen Gründen bis nach dem Verkauf aufrechterhalten worden sei. So zeigt sich auch, dass die Argumentation der Steuerpflichtigen fehl schlägt, wonach eine besondere Nähe zwischen den Veräusserern einerseits und der Käuferschaft andererseits im vorliegenden Fall nicht bestanden habe.

4.5. Im Ergebnis zeigt sich, dass mit Blick auf die Rechtsprechung (E. 4.2.3) die vorinstanzliche Argumentation in Bezug auf das subjektive Element der passiven (Mitwirkung) des Verkäufers als Steuerpflichtiger nicht zu beanstanden ist und dementsprechend die Umqualifizierung in steuerbaren Vermögensertrag im Nachsteuerverfahren gestützt auf Art. 20a Abs. 1 lit. a i.V.m. Abs. 2 DBG zu bestätigen ist.

5.

Im Falle der Bestätigung der (passiven) Mitwirkung bemängeln die Steuerpflichtigen die Bemessung des steuerbaren Vermögensertrags.

5.1. Gemäss der insoweit nicht zu beanstandenden Verwaltungspraxis bestimmt sich der steuerbare Vermögensertrag gemäss der einschlägigen Verwaltungsverordnung der ESTV aufgrund der kleinsten der folgenden Grössen: 1) Verkaufserlös, einschliesslich suspensiv oder resolutiv bedingt zahlbarer Beträge, 2) Ausschüttungsbetrag, 3) handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven und 4) nicht betriebsnotwendige Substanz (vgl. ESTV, Kreisschreiben Nr. 14 vom 6. November 2007, Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten ["indirekte Teilliquidation"] [ESTV Kreisschreiben Nr. 14], Ziff. 5.1.1; vgl. auch Urteil 2C_135/2021 vom 2. März 2022 E. 3.6 und E. 3.6.2).

5.2. Die Vorinstanz stellte auf den Ausschüttungsbetrag als kleinste der genannten Grössen ab.

Konkret stützte sie sich auf den berechneten Betrag von Fr. 1'269'501.- per Datum der Fusion vom 8. April 2013. Hierfür wurden zu den Nettoaktiven per 31. Dezember 2012 von Fr. 1'201'501.- stille Reserven von Fr. 328'000.- (basierend auf den kaufpreisbestimmenden Faktoren im Kaufvertrag vom 5. Dezember 2008 und einer in Zusammenhang mit diesem Verkauf von der Verkäuferschaft erstellten Aufstellung der zum Veräusserungszeitpunkt vorhandenen nicht-betriebsnotwendigen Substanz) addiert und das Aktienkapital per 31. Dezember 2012 in Höhe von Fr. 260'000.- subtrahiert.

5.3. Die Steuerpflichtigen machen hiergegen geltend, dass gemäss Gesetzeswortlaut nicht auf die im Kreisschreiben Nr. 14 kleinste der dort aufgeführten Grössen abzustellen sei, sondern das Gesetz die Besteuerung "stets auf jene im Zeitpunkt der Ausschüttung gegebene nicht betriebsnotwendige Substanz, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden [...] war", vorsehe. Dies ergebe sich unmissverständlich aus dem Gesetzeswortlaut der Besage, "soweit [...] nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war". Zu ermitteln sei somit die Schnittmenge aus den Mengen "Ausschüttungsbetrag" und "nicht betriebsnotwendige Substanz, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttbar war". Konkret müsse die nicht-betriebsnotwendige Substanz per 31. Dezember 2007 herangezogen werden und beurteilt werden "wieviel davon" im Rahmen der Fusionsbilanz per 31. Dezember 2012 mit Absorption des Kaufobjekts am 8. April 2013 auf die Käufergesellschaft übergegangen sei. Die Fusionsbilanz per 31. Dezember 2012 habe Fr. 154'371.- an nicht betriebsnotwendiger Substanz enthalten. Diese Grösse sei in der Bilanzposition innerhalb der 'flüssigen Mittel' enthalten gewesen. In der Bilanz per 31. Dezember 2007 seien aber 'flüssige Mittel' im Umfang von Fr. 35'521.- vorhanden gewesen, womit nur 60 % (Beteiligungsquote der Verkäufer) als steuerbarer Vermögensertrag den Steuerpflichtigen aufgerechnet werden können. So komme es entgegen der Auffassung der Vorinstanz durchaus darauf an, was für Vermögenswerte konkret ausgeschüttet würden.

5.4. Mit ihrer Argumentation lassen die Steuerpflichtigen ausser Acht, dass die wertmässige Entwicklung der nicht-betriebsnotwendigen Substanz nach dem Verkaufszeitpunkt für die Bemessung des Vermögensertrags nicht mehr ausschlaggebend sein kann und dass die Besteuerung im Nachsteuerverfahren auf den Verkaufszeitpunkt (Steuerperiode 2008) vorgenommen wird und nicht im Zeitpunkt der Ausschüttung (Steuerperiode 2013) erfolgt. Der steuerbare Vermögensertrag wird aufgrund des Realisationsprinzips derjenigen Steuerperiode zugeteilt, in welcher der qualifizierende Verkauf stattgefunden hat (REICH/HELBING/DUSS, a.a.O., N. 48 und 78 zu Art. 20a DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N. 8 zu § 20a StG/ZH; vgl. Urteil 2C_906/2010 vom 31. Mai 2012 E. 4.1). Es ist nicht auf die Schnittmenge, wie dies die Steuerpflichtigen verlangen, abzustellen. Ob zu beurteilen ist, ob zum Ausschüttungszeitpunkt konkret Vermögenswerte ausgeschüttet worden sind, die zur "nicht-betriebsnotwendigen Substanz" gehören, kann vorliegend offen bleiben, da eine Absorptionsfusion stattgefunden hat (Sachverhalt A) und damit faktisch alle vorhandenen (betriebsnotwendigen und nicht-betriebsnotwendigen) Vermögenswerte ausgeschüttet wurden.

5.5. Weiter argumentieren die Steuerpflichtigen, dass im Falle des Abstützens auf die kleinste im Kreisschreiben Nr. 14 genannte Messgrösse als Bemessungsgrundlage (vgl. E. 5.1) diese jedenfalls nicht mehr als Fr. 941'501.- betragen könne, entsprechend dem Nettoaktivenüberschuss, wie er sich aus der Absorption des Kaufobjekts per 8. April 2013 basierend auf der Bilanz per 31. Dezember 2012 ergebe, abzüglich des Aktienkapitals. Das Kantonale Steueramt Zürich habe zu den Fr. 941'501.- (Nettoaktivenüberschuss abzüglich Aktienkapital) zusätzlich noch zu Unrecht stille Reserven von Fr. 328'000.- addiert, die per 31. Dezember 2012 nicht mehr vorhanden gewesen seien, womit es auf eine Bemessungsgrundlage von Fr. 1'269'501.- gekommen sei (vgl. E. 5.2).

5.6. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, übersteigen die stillen Reserven von Fr. 328'000.-, unabhängig von ihrer Berechnung je Bilanzposition, den von der Verkäuferschaft zum Veräusserungszeitpunkt hierfür selbst zugrunde gelegten Betrag. Auch hier übersehen die Steuerpflichtigen, wie die Vorinstanz bereits andeutet, dass die Ausschüttungssubstanz keineswegs identisch mit der übertragenen Substanz sein muss. Die wertmässige Veränderung der stillen Reserven nach dem Veräusserungszeitpunkt ist nicht mehr von Relevanz. Es ist damit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die steueramtliche Berechnung als zumindest im Ergebnis nachvollziehbar und die hiergegen von den Steuerpflichtigen vorgetragenen Argumente als nicht überzeugend oder irrelevant erscheinend bezeichnet hat. Entsprechend ist der auf die Steuerpflichtigen entfallende steuerbare Vermögensertrag zu Recht auf Fr. 761'700.- (60 % des Ausschüttungsbetrags von Fr. 1'269'501.-) festgesetzt worden. Damit erübrigen sich weitere Ausführungen zum Subeventualantrag.

6. Der im Nachsteuerverfahren für die Steuerperiode 2008 erfasste Vermögensertrag ist zu bestätigen, was zur Abweisung der Beschwerde führt.

III. Staats- und Gemeindesteuern

7. Die Regelung der indirekten Teilliquidation für die kantonalen Steuern (§ 20a Abs. 1 lit. a und Abs. 2 StG/ZH) ist voll harmonisiert (vgl. Art. 7a Abs. 1 lit. a und Abs. 2 StHG) und entspricht in allen Teilen der bundessteuerlichen Regelung (vgl. Urteile 9C_672/2022 vom 19. April 2023 E. 8, in: RF 78/2023 S. 747; 2C_135/2021 vom 2. März 2022 E. 4, in: StR 77/2022 E. 4). Es kann folglich auf die vorstehenden Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden, was zur Abweisung der Beschwerde für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich der Steuerperiode 2008 führt.

IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung

8. Die Beschwerde ist abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen, wofür diese zu gleichen Teilen und solidarisch haften (Art. 66 Abs. 5 BGG, Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2008 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich 2008 wird abgewiesen.
3. Die Gerichtskosten von Fr. 6'500.- werden den Beschwerdeführern auferlegt. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung.
4. Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitgeteilt.

Luzern, 14. Dezember 2023

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

Der Präsident: Parrino

Die Gerichtsschreiberin: Rupf