



9C_207/2024

Urteil vom 19. November 2024

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch,
Gerichtsschreiberin Keel Baumann.

Verfahrensbeteiligte
A.A._____ und B.A._____,
vertreten durch Rechtsanwalt Daniel Holenstein,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2016,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 21. Februar 2024
(SB.2023.00046, SB.2023.00047).

Sachverhalt:

A.

B.A._____ war als Direktorin bzw. Verwaltungsrätin für die C._____ AG (heute: C._____ AG in Liquidation) tätig und Alleinaktionärin sowie Verwaltungsrätin der D._____ AG. Am 15. Februar 2016 schlossen sie und die C._____ AG eine "Vereinbarung betreffend Vermittlungsprovision" (nachfolgend: Vereinbarung 2016) mit vier luxemburgischen Gesellschaften und E.E._____ sowie F.E._____ ("Verkäufer"). Danach haben "die Verkäufer [...] am 20. September 2015 mit B.A._____ vereinbart", ihr im Fall der erfolgreichen Vermittlung von G._____ als Käufer des von den Verkäufern gehaltenen Immobilienportefeuilles in der Schweiz ("Swiss Portfolio") eine Provision von 1 % des Kaufpreises zu bezahlen. Weiter wurde festgehalten, dass B.A._____ den Verkäufern die G._____ Vorsorgeeinrichtung bzw. G._____ Anlagestiftung (nachfolgend: G._____) als Käufer vermittelt habe, die entsprechenden Kaufverträge am 29. Oktober 2015 geschlossen worden seien und am 15. Februar 2016 vollzogen würden.
In ihrer Steuererklärung 2016 deklarierten B.A._____ und A.A._____, die zum massgebenden Zeitpunkt in U._____/ZH wohnhaft waren, Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 163'027.- und für die Zwecke der direkten Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 153'219.-. Das Steueramt des Kantons Zürich rechnete eine Vermittlungsprovision in der Höhe von Fr. 6'261'993.- auf und veranlagte die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 6'424'500.- (Veranlagungsverfügung vom 26. November 2018).

B.

Nach einem sich an diese Veranlagung anschliessenden längeren Rechtsmittelverfahren setzte das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich - soweit vorliegend interessierend - unter teilweiser Gutheissung der Beschwerde der Eheleute A._____ das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2016, auf Fr. 5'798'300.- fest. Es bestätigte, unter Berücksichtigung einer AHV-Rückstellung, die Aufrechnung der Verkaufsprovision aus dem von B.A._____ vermittelten Verkaufsgeschäft betreffend das "Swiss Portfolio" mit der G._____ (Entscheid vom 31. Januar 2023). Die von den Steuerpflichtigen dagegen eingereichte Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich mit Urteil vom 21. Februar 2024 ab.

C.

In ihrer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragen die Eheleute A._____ die Aufhebung des Urteils vom 21. Februar 2024 und die deklarationsgemässe Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 153'210.-.

Erwägungen:

1.

Angefochten ist ein Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Ein Ausschlussgrund liegt nicht vor (Art. 83 BGG e contrario) und die legitimierten Beschwerdeführer (Art. 89 Abs. 1 BGG) haben die Beschwerde form- und fristgerecht eingereicht (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG).

2.

2.1. Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet dieses von Amtes wegen an und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 149 I 109** E. 2.1). Dementsprechend ist das Bundesgericht weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden. Es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen oder mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (sog. Motivsubstitution; **BGE 149 II 337** E. 2.2).

2.2. Der Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem Recht geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 149 I 109** E. 2.1; **147 II 44** E. 1.2; **143 II 283** E. 1.2.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. **BGE 149 I 248** E. 3.1; **143 I 1** E. 1.4; **133 II 249** E. 1.4.2).

3.

Der Streit dreht sich nur noch um die Frage, ob die Vorinstanz bundesrechtskonform von einem steuerrechtlichen Zufluss der Vermittlungsprovision von Fr. 6'261'993.- an die Beschwerdeführerin im Jahr 2016 ausgegangen ist (angefochtenes Urteil E. 3.1). Sollte dies zu bejahen sein, hat es damit sein Bewenden. Betreffend die vor Vorinstanz für diesen Fall noch vorgetragene (und abschlägig behandelte) Rüge, bei Annahme eines Zuflusses im Jahre 2016 sei dieser mit einem korrelierenden Abfluss belastet gewesen (angefochtenes Urteil E. 3.2), stellen sich die Beschwerdeführer nämlich auf den Standpunkt, angesichts des (von ihnen vertretenen) Zuflusses im Steuerjahr 2015 könne die Frage des Abflusses offen bleiben. Damit fehlt es an einer entsprechenden rechtsgenügenden Rüge.

4.

4.1. Einkommen ist nur steuerbar, wenn es zugeflossen ist, d.h. realisiert wurde. Erst mit Erfüllung dieser grundlegenden Voraussetzung entsteht die Steuerpflicht für das infrage stehende Einkommen (vgl. **BGE 144 II 427** E. 7.2 mit Hinweisen; Urteil 9C_663/2022 vom 16. August 2023 E. 4.1). Das Zuflussprinzip wird nicht ausdrücklich im Gesetz genannt, sondern ergibt sich aus Gesetzesauslegung durch die Rechtsprechung (**BGE 149 II 400** E. 4.2). Als erworben gilt eine Forderung dabei praxisgemäss in dem Zeitpunkt, in welchem der Gläubiger einen festen Anspruch erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. Fest ist der Anspruch, wenn die Forderung durchsetzbar ist und sowohl hinsichtlich ihres Bestandes als auch hinsichtlich ihres Umfangs Gewissheit besteht, wobei es genügt, wenn ihre Höhe nach objektiven Kriterien bestimmbar ist. Eine nicht fällige Forderung ist nicht durchsetzbar, denn vor der Fälligkeit kann der Gläubiger die Leistung nicht fordern und muss der Schuldner nicht erfüllen. Im Regelfall kann eine Forderung im privaten Bereich deshalb frühestens bei Eintritt der Fälligkeit als Einkunft besteuert werden. Ist die Forderung mit einer aufschiebenden Bedingung oder einer Einrede des Schuldners (z.B. mit der Einrede der Verjährung oder des nicht erfüllten Vertrages nach Art. 82 OR) belastet, steht dies der Besteuerung ebenfalls entgegen. Hat die steuerpflichtige Person einen festen Anspruch der dargelegten Art, erfolgt die Besteuerung grundsätzlich bereits im Zeitpunkt des Erwerbs des festen Anspruchs ("Soll-Methode"; zum Ganzen **BGE 149 II 400** E. 4.3 mit weiteren Hinweisen).

4.2.

4.2.1. Unter Darlegung der einschlägigen rechtlichen Grundlagen zum Maklerlohn würdigte die Vorinstanz die in den Akten liegenden Urkunden (Kaufvertrag vom 29. Oktober 2015, Abrede vom 20. September 2015 [nachfolgend: Abrede 2015] und Vereinbarung 2016). Dabei gelangte sie zum Schluss, erst mit der Erfüllung sämtlicher Bedingungen des Kaufvertrags sei die Maklerprovision verdient und damit steuerrechtlich zugeflossen. Dies sei (erst) im Jahr 2016 der Fall gewesen.

4.2.2. Die Beschwerdeführer vertreten demgegenüber die Auffassung, die Vorinstanz sei, wie schon die Unterinstanz, zu Unrecht davon ausgegangen, der Kaufvertrag sei suspensiv bedingt gewesen. Bei Nichterfüllen der Bedingungen wäre - wie schon vor Vorinstanz vorgebracht, von dieser aber nicht gewürdigt - der Kaufvertrag nicht ex tunc dahingefallen, sondern hätte seitens der Käufer lediglich ein Rücktrittsrecht bestanden. Erst dessen Geltendmachung hätte ein Dahinfallen des Vertrags bewirkt.

4.3. Zur Beantwortung der Frage, wann die im Zusammenhang mit der Vermittlung von G. _____ als Käuferin bezahlte Provision von Fr. 6'261'993.- bei der Beschwerdeführerin als im Sinne der Rechtsprechung zugeflossen zu gelten hat (E. 4.1), sind vorab die massgebenden vertraglichen Grundlagen zu betrachten. Dabei handelt es sich um die Vereinbarung 2016 sowie die darin erwähnte Abrede 2015 (vgl. Sachverhalt Bst. A).

4.3.1. Vertragsparteien der handschriftlich verfassten, eine Seite umfassenden Abrede 2015 sind H.E. _____ und die Beschwerdeführerin. Es wird darin unter anderem - soweit hier von Bedeutung - ausgeführt, dass die "Familie E. _____" der G. _____ eine Exklusivität gewährt habe mit dem Ziel, den Kaufvertrag über das gesamte Portfolio bis zum 30. Oktober 2015 zu unterzeichnen, und dass "B.A. _____ beim Abschluss (Unterzeichnung) eines Kaufvertrages mit G. _____ ein Honorar von 1 % der Kaufsumme" erhalte.

4.3.2. Die von B.A. _____ und der C. _____ AG mit vier luxemburgischen Gesellschaften und E.E. _____ sowie F.E. _____ ("Verkäufer") geschlossene Vereinbarung 2016 enthält unter anderem - soweit hier von Bedeutung - den Hinweis auf die zwischen den Verkäufern und der Beschwerdeführerin getroffene Abrede 2015 (vgl. Sachverhalt Bst. A) sowie die Passage, mit der Vereinbarung 2016 wollten "sich die Parteien definitiv über die Provisionshöhe und die Modalitäten der Provision einigen" (Vereinbarung 2016, Vorbemerkung in fine). Die an die Beschwerdeführerin zu bezahlende Provision werde "innert 3 Arbeitstagen nach Rechnungstellung" bezahlt (Vereinbarung 2016, Ziffer 3).

4.3.3. Bereits aus dieser Darlegung der vertraglichen Lage ergibt sich ohne Weiteres, dass von einem steuerrechtlichen Zufluss erst im Jahr 2016 ausgegangen werden kann, bot doch erst die Vereinbarung 2016 der Beschwerdeführerin eine Grundlage, ihre Forderung gegenüber den Verkäufern durchzusetzen (E. 4.1). Daran ändert nichts, dass in der Vereinbarung 2016 - entgegen den Tatsachen - statuiert wird, die Verkäufer hätten bereits die Abrede 2015 mit der Beschwerdeführerin geschlossen. Etwas anderes lässt sich auch nicht daraus ableiten, dass das in der Abrede 2015 enthaltene Provisionsversprechen vom "Oberhaupt der Familie E. _____" stammt und es um den Verkauf des Immobilienportefeuilles der "Familie E. _____" ging, wie in der Beschwerde vorgebracht wird.

4.3.4. Unter diesen Umständen erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit den beschwerdeführerischen Vorbringen zur Frage der (suspensiven) Bedingtheit des Kaufvertrags vom 29. Oktober 2015, der in diesem Zusammenhang erhobenen, den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG ohnehin nicht genügenden (E. 2.2) verkapteten Gehörsrüge und den Ausführungen zum Rücktrittsrecht. Die Beschwerde ist abzuweisen.

5.

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG), wofür diese zu gleichen Teilen und solidarisch haften (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem Kanton Zürich ist keine Entschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 12'000.- werden den Beschwerdeführern zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung auferlegt.

3.

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

Luzern, 19. November 2024

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

Der Präsident: Parrino

Die Gerichtsschreiberin: Keel Baumann