

# **BGer 2A.7/2005 vom 24. August 2005**

Bundesgericht, 2005-08-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.7\\_2005](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.7_2005)

FR: TF 2A.7/2005 du 24 août 2005

IT: TF 2A.7/2005 del 24 agosto 2005

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer 2000 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich ist ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann ( Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] ). Die sich nach der Rechtsprechung aus der Steuerharmonisierung ergebende Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer eine zweite kantonale Gerichtsstanz vorzusehen, wenn - wie im Kanton Zürich - für die direkten kantonalen Steuern ein zweifacher kantonaler Instanzenzug besteht (vgl. BGE 130 II 65 ff.), kommt im vorliegenden Fall noch nicht zur Anwendung; denn die Frist von acht Jahren, die den Kantonen gemäss Art. 72 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Anpassung ihrer Gesetzgebung offen stand, war in der hier in Frage stehenden Steuerperiode 2000 noch nicht abgelaufen.

### **E. 1.2**

Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen Rückweisungsentscheid zur Vornahme weiterer Abklärungen und zu neuer Entscheidung. Gegen einen solchen Zwischenentscheid ist gemäss Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 Abs. 2 und Art. 45 Absätze 1-3 VwVG die Verwaltungsgerichtsbeschwerde grundsätzlich nur gegeben, wenn er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirkt (ASA 62 490 ff., mit Hinweisen). Sofern aber ein angefochtener Entscheid - wie hier - Rechtsfragen endgültig beantwortet und die Rückweisung sich nur auf Fragen der Steuerbemessung bezieht, ist er teilweise abschliessend und kann Gegenstand einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde bilden (Urteil 2A.543/2004 vom 22. Dezember 2004, E. 2.3, mit Hinweisen).

### **E. 1.3**

Als betroffene steuerpflichtige Person ist der Beschwerdeführer aufgrund von Art. 103 lit. a OG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids legitimiert. Auf seine form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten. Nicht einzutreten ist hingegen auf das Feststellungsbegehren, weil diesem keine eigenständige Bedeutung zukommt (vgl. dazu Urteil 2A.74/2003 vom 8. September 2004, E. 1.5).

### **E. 1.4**

Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens ( Art. 104 lit. a OG ), sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts ( Art. 104 lit. b OG ) gerügt werden. Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist ( Art. 105 Abs. 2 OG ). Offensichtlich unrichtig ist die Sachverhaltsfeststellung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286, mit Hinweisen).

### **E. 1.5**

Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (statt vieler: BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188, mit Hinweisen).

### **E. 2**

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen ( Art. 16 Abs. 1 und 3 DBG ). Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- oder Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit ( Art. 18 Abs. 1 DBG ). Als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gelten auch die Gewinne aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen, wenn sie in einer über die schlichte Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit erzielt werden. Solche Veräusserungsgewinne sind steuerbar, wenn sie sich aus einer auf Erwerb (Verdienst) gerichteten Tätigkeit der steuerpflichtigen Person ergeben, gleichgültig ob diese im Haupt- oder Nebenberuf, regelmässig wiederkehrend oder nur einmal ausgeübt wird. Insbesondere unterliegen auch Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften der Einkommenssteuer, wenn sie im Rahmen einer solchen Tätigkeit erzielt werden. Steuerfrei sind sie nur dann, wenn sie im Rahmen der blossen Verwaltung des eigenen Privatvermögens oder in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit, ohne eigentliche auf Verdienst gerichtete Tätigkeit, erlangt werden. Ob Veräusserungsgewinne der Besteuerung nach Art. 18 DBG unterliegen, ist im Einzelfall stets nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Als Indizien für eine selbstständige Erwerbstätigkeit können bei Liegenschaftsgewinnen etwa in Betracht kommen: Die systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzdauer, die Verwendung erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft (vgl. aus der ständigen bundesgerichtlichen Praxis statt vieler: BGE 125 II 113 E. 6a S. 124; ASA 69 S. 788 E. 2a S. 789 ff., je mit Hinweisen).

### **E. 3.1**

Die Vorinstanz hat die Überbauung der fraglichen Liegenschaft mit einem Mehrfamilienhaus und den anschliessenden Verkauf der Eigentumswohnungen in einer

Gesamtwürdigung der konkreten Umstände als selbstständige Erwerbstätigkeit qualifiziert: Wohl habe der Beschwerdeführer die Parzelle, auf welcher die Überbauung realisiert wurde, nicht im Hinblick auf die Ausführung dieses Projekts erworben, sondern sie sei ihm durch Erbgang zugefallen, wobei noch die Erbengemeinschaft das Land erschlossen habe. Der Beschwerdeführer habe jedoch bereits vor der im Jahr 1998 erfolgten Erbteilung, als sich abzeichnete, welches Grundstück aus der Erbmasse er erhalten würde, dessen Verwertungsmöglichkeiten fachmännisch abklären lassen und sogar das Recht, die Überbauung zu planen und zu realisieren, einer Immobiliengesellschaft eingeräumt. Nach dem Verzicht dieser Gesellschaft habe der Beschwerdeführer eines der früher nicht von ihm in Auftrag gegebenen Projekte selber ausführen lassen, um auf diese Weise den von ihm angestrebten Gewinn doch noch zu realisieren. Spätestens damit habe er den Rahmen der blossen Vermögensverwaltung überschritten. Daran ändere nichts, dass der Beschwerdeführer die Bauausführung nicht persönlich überwacht und auch die Eigentumswohnungen nicht selber verkauft habe, zumal er sich das letzte Entscheidungsrecht vorbehalten und das gesamte finanzielle Risiko getragen habe. Das Projekt sei nämlich in hohem Umfang über einen von der Bank F. \_\_\_\_\_ eingeräumten Baukredit von 13,4 Millionen Franken finanziert worden, auch wenn dieser Kredit schliesslich nur zum Teil beansprucht worden sei.

### **E. 3.2**

Der Beschwerdeführer erhebt verschiedene Einwendungen und rügt formell eine offensichtlich unrichtige bzw. unvollständige Sachverhaltsfeststellung. In Wirklichkeit stösst er sich allerdings nicht an der eigentlichen Sachverhaltsfeststellung, sondern vielmehr an der Sachverhaltswürdigung durch die Vorinstanz. Er vertritt im Wesentlichen die Auffassung, er habe nur eine zufällig sich bietende Gelegenheit genutzt: Die Erschliessung habe nicht er veranlasst, sondern die Erbengemeinschaft oder der Testamentsvollstrecker; er selber habe voll erschlossenes Land geerbt. Auch habe er die Absicht gehabt, das Grundstück als Ganzes einem institutionellen Anleger oder Generalunternehmer zu veräussern und durch diesen überbauen zu lassen, was jedoch aus Renditeüberlegungen nicht zustande gekommen sei; dass er dabei bereits vor dem Erwerb zu Alleineigentum Abklärungen vorgenommen habe, entspreche umsichtiger Vermögensverwaltung. Er habe sich dazu entschliessen müssen, ein vorhandenes Projekt auf eigene Rechnung realisieren zu lassen. Schliesslich bestreitet der Beschwerdeführer, in grösserem Ausmass Fremdkapital beansprucht zu haben.

### **E. 3.3**

Der Argumentation des Beschwerdeführers ist grundsätzlich entgegenzuhalten, dass hier nicht ursprünglich geplante Vorgehensweisen oder blosser Absichtserklärungen zu beurteilen sind; massgebend ist einzig der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt. Ob der Beschwerdeführer ursprünglich das Grundstück als Ganzes einem institutionellen Anleger oder einem Generalunternehmer verkaufen wollte, spielt keine Rolle. Selbst wenn der Entschluss, das Land selber zu überbauen, unfreiwillig zustande gekommen sein mag, steht nunmehr fest, dass der Beschwerdeführer diesen entscheidenden Schritt tatsächlich vollzogen hat. Dabei hat er nicht einfach die sich ihm "zufällig" bietende Gelegenheit "genutzt", sondern er hat mit aller Konsequenz und planmässig auf Gewinnerzielung hin gearbeitet. Auch wenn der Begriff der "Ausnützung" nicht auf ein "ziel- und konzeptloses Handeln eingeengt" werden darf, wie der Beschwerdeführer einwendet, übersteigt dessen praktiziertes Vorgehen eindeutig den Rahmen der einfachen Vermögensverwaltung. So

schloss der Beschwerdeführer mit der D.\_\_\_\_\_ AG einen Totalunternehmer-Werkvertrag zwecks Überbauung der Liegenschaft mit 26 Eigentumswohnungen ab, erteilte der E.\_\_\_\_\_ den Auftrag zur Ausarbeitung der Stockwerkeigentumsbegründungen sowie zum Verkauf der einzelnen Stockwerkeinheiten und bestellte zur Überwachung des gesamten Bauprojektes einen Bauherrenvertreter. Darin liegt ein qualifiziert systematisches Vorgehen. Innert kürzester Zeit wurde denn das Projekt auch realisiert und kamen die 25 Stockwerkeinheiten auf den Markt. Die dadurch bewirkte massive Wertvermehrung des geerbten Landes bildet ein weiteres, starkes Indiz für eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Rz. 38 zu Art. 18). Dazu setzte der Beschwerdeführer in hohem Masse fremde Mittel ein, selbst wenn diese zu einem guten Teil aus Anzahlungen der Kaufsinteressenten bestanden, die bereits ab April 1999 laufend eingegangen waren. Solche Vorauszahlungen sind einem Passivkonto gutzuschreiben und stellen - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - vorläufig noch kein Eigenkapital dar (Ernst Känzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, 2. Auflage, II. Teil, Basel 1992, Rz. 188 und 212 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBST ). Mit diesem zielgerichteten Vorgehen und der entsprechenden Übernahme von Risiken wurde der Rahmen der schlichten Verwaltung des eigenen Vermögens offensichtlich gesprengt. Der hauptberuflich selbstständig erwerbende Beschwerdeführer erweiterte sein Aktivitätsfeld vorübergehend um eine weitere selbstständige Erwerbstätigkeit. Dabei kann offen bleiben, ob nicht bereits die sich über Jahre erstreckende Erschliessung der Parzelle durch die Erbengemeinschaft über die blosser Verwaltung des Nachlasses hinausging und eine einfache Gesellschaft entstehen liess, was ein zusätzliches Indiz für eine auf Verdienst gerichtete Tätigkeit wäre (vgl. Urteil 2A.433/2004 vom 13. April 2005, E. 3.1). Der - abgesehen von der noch nicht definitiv feststehenden Höhe des AHV-Beitrags - betragsmässig nicht mehr bestrittene Gewinn aus dem Verkauf der 25 Eigentumswohnungen (vgl. Ziff. 1.4 in fine der Beschwerde) ist daher nach Art. 18 Abs. 1 DBG steuerbar.

#### **E. 4**

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG ). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen ( Art. 159 OG ).

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