

# **BGer 2C 1273/2012 vom 13. Juni 2013**

Bundesgericht, 2013-06-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_1273\\_2012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1273_2012)

FR: TF 2C 1273/2012 du 13 juin 2013

IT: TF 2C 1273/2012 del 13 giugno 2013

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer 2008 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen ( Art. 29 Abs. 1 BGG ) und mit freier Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 139 V 42 E. 1 S. 44 ; 138 I 367 E. 1 S. 369; 138 III 471 E. 1 S. 475).

### **E. 1.2**

Die Beschwerde richtet sich gegen einen (End-) Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist grundsätzlich gegeben (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG i. V. m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Sachurteilsvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.3**

Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es ist folglich 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, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 138 III 537 E. 2.2 S. 540; 137 III 385 E. 3 S. 386; 133 III 545 E. 2.2. S. 550).

### **E. 1.4**

Trotz der Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde ( Art. 42 BGG ), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind ( BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; 134 III 102 E. 1.1 S. 104; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur, soweit eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ). Fragen des Bundesrechts klärt das Bundesgericht mit freier Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; Urteile 2C\_596/2012 vom 19. März 2013 E. 1.3; 2C\_708/2012 vom 21. Dezember 2012 E. 1.4). Kantonales Recht unterliegt der bundesgerichtlichen Prüfung nur unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Bundesrecht. Im Wesentlichen kann geltend gemacht werden, der

angefochtene Entscheid verstosse gegen die verfassungsmässigen Rechte und Grundsätze ( BGE 137 V 143 E. 1.2 S. 145; 134 II 349 E. 3 S. 351; Urteile 2C\_702/2012 vom 19. März 2013 E. 2.6; 2C\_20/2012 vom 24. April 2012 E. 1.2). Im Ergebnis herrscht eine auf Willkür ( Art. 9 BV ) beschränkte Prüfung.

### **E. 1.5**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz können nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, d. h. willkürlich ermittelt worden sind ( Art. 9 BV ; BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356; zum Willkürbegriff: BGE 138 I 49 E. 7.1 S. 51 ; 137 I 1 E. 2.4 S. 5) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 137 III 226 E. 4.2 S. 234).

### **E. 1.6**

Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen vor Bundesgericht nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt ("unechte" Noven gemäss Art. 99 Abs. 1 BGG ; BGE 138 II 169 E. 3.1 S. 170, 138 II 217 E. 2.2 f. S. 220; 136 V 362 E. 3.2 f. S. 364 f.). Tatsachen, die sich erst nach dem angefochtenen Entscheid ereignen haben oder erst danach entstanden sind ("echte" Noven), können nicht durch das weitergezogene Urteil veranlasst worden sein. Dementsprechend sind sie im bundesgerichtlichen Verfahren in jedem Fall unzulässig ( BGE 135 I 221 E. 5.2.4 S. 229; 134 IV 97 E. 5.1.3 S. 103; 133 IV 342 E. 2.1 S. 343 f.; Urteile 2C\_1257/2012 vom 18. April 2013 E. 4.7; 2C\_545/2012 vom 22. Februar 2013 E. 1.7).

### **E. 1.7**

Die Steuerpflichtigen rügen, die Vorinstanz habe das einschlägige Bundesrecht, insbesondere Art. 16 und Art. 18 DBG , unrichtig angewandt. Weiter machen sie geltend, die Vorinstanz habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör ( Art. 29 Abs. 2 BV ) dadurch verletzt, dass sie den Beweiswert der Beweismittel, die gegen die Gewinnstrebigkeit sprächen, aberkannt habe. Damit sprechen sie einen Aspekt der gerichtlichen Beweiswürdigung an. Diese, selbst wenn sie auf Indizien beruht, und die sich daraus ergebenden tatsächlichen Schlussfolgerungen fallen unter die Tatfragen ( BGE 133 V 477 E. 6.1 S. 485; 133 V 504 E. 3.2 S. 507; 132 V 393 E. 3.3 S. 399; Urteile 2C\_984/2012 vom 21. März 2013 E. 1.2.4; 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.3, in: StR 67/2012 S. 828). Rechtsfrage ist hingegen, ob selbständige Erwerbstätigkeit oder private Vermögensverwaltung vorliege. Die Vorinstanz hat den Sachverhalt umfassend dargelegt und gewürdigt. Die Beweiswürdigung als Tatfrage ist nicht offensichtlich unzutreffend und damit unter Willkür Gesichtspunkten haltbar (oben E. 1.5). Was die Steuerpflichtigen dagegen vorbringen, erschöpft sich in appellatorischer Kritik und genügt den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG nicht. Auf diesen Vorhalt ist nicht weiter einzugehen. Soweit die Steuerpflichtigen weitere Rügen vorbringen, die sich auf die Sachverhaltserhebung oder die Beweiswürdigung beziehen, ist im Zusammenhang mit der materiellen Rechtslage darauf einzugehen.

### **E. 2.1**

Art. 16 DBG bringt im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie ("théorie de l'accroissement du patrimoine")

bzw. "imposition du revenu global net") zum Ausdruck ( BGE 133 II 287 E. 2.1 S. 289 ; 131 I 409 E. 4.1 S. 413; 125 II 113 E. 4a S. 119; Urteile 2C\_1151/2012 vom 3. Juni 2013 E. 2.1; 2C\_711/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.1; vgl. auch Urteil 9C\_803/2011 vom 23. August 2012 E. 3.3.4 [AHV]). Danach unterliegen aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs ( Art. 17-23 DBG ) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer. Vorbehalten bleiben die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen ( Art. 16 Abs. 3 DBG ) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (zum gleichartigen früheren Recht BGE 117 Ib 1 E. 2b S. 2; 114 Ia 221 E. 4a S. 227; 108 Ib 227 E. 2a S. 229; 105 Ib 1 E. 1 S. 2). Von Gewinnen im Privatvermögen ist praxisgemäss auszugehen, wenn sie in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit erzielt worden sind, sodass die Tätigkeit nicht insgesamt auf Erwerb gerichtet ist und damit keine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt ( BGE 125 II 113 E. 3c S. 118; 134 V 250 E. 3.1 S. 253; 125 V 383 E. 2a S. 38). Dies ist unter Berücksichtigung der gesamten Umstände von Fall zu Fall zu klären (Urteil 2C\_115/2012, 2C\_116/2012 vom 25. September 2012 E. 2.1.2, in: StE 2012 B 23.1 Nr. 75, StR 68/2013 S. 56). Die lediglich auf Erhaltung und Nutzung eigenen Vermögens gerichtete Tätigkeit stellt auch dann keine selbständige Erwerbstätigkeit dar, wenn das Vermögen beträchtlich ist, professionell verwaltet oder eine Buchhaltung geführt wird (so schon BGE 70 I 257 E. 2 S. 260; Urteil 2C\_907/2010 vom 16. Mai 2011 E. 3.1). Im Umkehrschluss unterliegen die Kapitalgewinne aus der Veräusserung, Verwertung oder buchmässigen Aufwertung von Bestandteilen des Geschäftsvermögens der Einkommenssteuer; sie zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit ( Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG ; Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; vgl. schon BGE 70 I 257 E. 2 S. 260; 126 II 473 E. 3a S. 474). Dementsprechend können solche Vermögensbestandteile grundsätzlich abgeschrieben ( Art. 28 DBG ) und ersatzbeschafft werden ( Art. 30 DBG ), ebenso wie Verluste periodenübergreifend verrechnet werden können ( Art. 211 DBG ).

## **E. 2.2**

Für den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit kennzeichnend ist die Tätigkeit einer natürlichen Person, mit der diese auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger, wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten ( BGE 125 II 113 E. 5b S. 120 [direkte Bundessteuer]; 138 II 251 E. 2.4.2 S. 256 f. [Mehrwertsteuer]; 134 V 250 E. 3.1 S. 252 f. [AHV]). Die verschiedenen Gesichtspunkte der selbständigen Erwerbstätigkeit abschliessend zu umschreiben, erweist sich als problematisch. Die Prüfung ist deshalb 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 ( BGE 138 II 251 E. 2.4.2 S. 257 f.; 125 II 113 E. 5b S. 120 f.). Auch der Handel mit Vermögenswerten, die dem Privatvermögen entnommen werden, kann unter Umständen eine selbständige (Neben-) Erwerbstätigkeit begründen ( BGE 138 II 251 E. 2.4.2 S. 257 [Kunstsammlung] und die dort zitierten Urteile 2C\_766/2010, 2C\_767/2010 vom 29. Juli 2011 [Anteil an einer Skulptur von Alberto Giacometti]; 2C\_893/2008 vom 10. August 2009

[Plakatsammlung, "affiches anciennes"]; 2C\_708/2007 vom 19. Mai 2008 [Antiquitäten]; 2A.66/2002 vom 17. September 2002 [Weinsammlung]). Auszugehen ist freilich vom Grundsatz, dass Dispositionen, die im Rahmen der blossen Verwaltung des Privatvermögens erfolgen, keine selbständige Erwerbstätigkeit begründen (E. 2.2 hiervor; Urteil 2C\_375/2010 vom 22. März 2011 E. 4.2, in: StE 2011 A 24.43.1 Nr. 21). Zum gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel als Sonderform der selbständigen Erwerbstätigkeit hat die bundesgerichtliche Praxis bereichsspezifische Merkmale umschrieben. Solche bestehen im systematischen bzw. planmässigen Vorgehen, in der Häufigkeit der Transaktionen, der Nähe des Liegenschaftenshandels zur hauptberuflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, im Einsatz spezieller Fachkenntnisse, der Besitzesdauer, dem Einsatz erheblichen Fremdkapitals zur Finanzierung der Transaktionen oder der Vornahme der Transaktionen im Rahmen einer Personengesellschaft (Urteile 2C\_713/2012 vom 3. März 2013 E. 3.1; 2C\_834/2012 vom 19. April 2013 E. 5.5; 2C\_819/2011 vom 20. April 2012 E. 3.2, in: RDAF 2012 II 260; BGE 125 II 113 E. 6a S. 124). Ähnliche, wenn auch bereichsspezifisch abweichende Merkmale hat das Bundesgericht für den gewerbsmässigen Wertschriftenhandel entwickelt (Urteile 2C\_115/2012, 2C\_116/2012 vom 25. September 2012 E. 2.1.2 [Handel mit Streubesitz; "Quasi-Wertschriftenhändler"] bzw. daselbst E. 2.2.2 [Handel mit Beteiligungen], in: StE 2012 B 23.1 Nr. 75, StR 68/2013 S. 56; 2C\_868/2008 vom 23. Oktober 2009 E. 3.2, in: StE 2010 B 23.1 Nr. 68, StR 65/2010 S. 205).

### **E. 2.3**

Die Zuordnung eines Vermögenswerts zum Geschäftsvermögen setzt eine selbständige Erwerbstätigkeit voraus ( BGE 134 V 250 E. 4.2 S. 255). Als Vermögenswerte in diesem Sinne gelten die Aktiven ebenso wie die Verbindlichkeiten. Ausschlaggebend für die Zuweisung ins Geschäftsvermögen ist die tatsächlich ausgeübte technisch-wirtschaftliche Funktion des betreffenden Vermögenswerts. Verlangt wird, dass der Vermögenswert tatsächlich der selbständigen Erwerbstätigkeit dient ( Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2 StHG ; BGE 133 II 420 E. 3.2 S. 422; 120 Ia 349 E. 4c/aa S. 354 f.), sei es unmittelbar durch seine Beschaffenheit oder als Sicherheit für Betriebskredite, sei es mittelbar als notwendiges Betriebskapital oder als Betriebsreserve ( BGE 70 I 257 E. 3 S. 261). Höchstens von untergeordneter Bedeutung sind das Erwerbsmotiv, die Mittelherkunft oder die buchhalterische Behandlung ( BGE 94 I 464 E. 1 S. 467; Urteile 2C\_996/2012, 2C\_997/2012 vom 19. April 2013 E. 5.1; 2C\_802/2012 vom 8. Januar 2013 E. 2.2). Dieselben Kriterien herrschen im Bereich von Liegenschaften, soweit sie aufgrund ihrer Beschaffenheit überhaupt geeignet sind, sowohl dem Privat- als auch dem Geschäftsvermögen anzugehören; auch hier entscheidet in erster Linie die tatsächliche technisch-wirtschaftliche Funktion über die Massenzuweisung ( BGE 133 II 420 E. 3.3 S. 422 f.). Selbstbewohntes Wohneigentum dient der Privatnutzung. Schon vor längerer Zeit hat das Bundesgericht festgehalten, die "Villa des Kaufmanns und sein Hausrat" seien, ungeachtet einer etwaigen Aufnahme in die Buchhaltung, zum Privatvermögen zu rechnen ( BGE 70 I 257 E. 3 S. 261), ebenso ein Ferienhaus ( BGE 94 I 464 E. 2. S. 468). Selbst eine Wohnung in einer Betriebsliegenschaft, die vom Einzelunternehmer bewohnt wird, ist nach jüngerer Praxis nur noch ausnahmsweise als Geschäftsvermögen zu betrachten ( BGE 133 II 420 E. 4.5 S. 426). Die Ferienwohnung oder das Ferienhaus bilden kein notwendiges Privatvermögen in dem Sinne, dass sie ausschliesslich Privatvermögen darstellen können: Dienen sie einer natürlichen Person über die private Nutzung hinaus auch, unmittelbar oder mittelbar, aber überwiegend zur Ausübung der selbständigen Erwerbstätigkeit, zieht dies

nach der Präponderanzmethode die Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen nach sich ( Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG ; zur Wertzerlegung für die Mehrwertsteuer bei Ferienobjekten Heinz Keller, Besondere mehrwertsteuerliche Probleme bei Selbständigerwerbenden, in: ASA 73 S. 433, insb. 447 ff.; Branchenbroschüre Nr. 16, der ESTV, Liegenschaftsverwaltung, Ziff. 5.1.2 in der ab 1. Januar 2008 geltenden Fassung bzw. Ziff. 7.1 der ab dem 1. Januar 2010 gültigen Version).

#### **E. 2.4**

Zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns auf Vermögenswerten des Geschäftsvermögens ist vom Wert auszugehen, der den bisherigen Veranlagungen zugrunde gelegen ist, d. h. den Anlagekosten, vermindert gegebenenfalls um die steuerlich anerkannten Abschreibungen und Rückstellungen ( BGE 85 I 243 E. 4 S. 251 ; 70 I 183 E. 3 S. 186).

Dieser Einkommenssteuerwert oder steuerlich massgebende Buchwert ist dem Erlös gegenüberzustellen. Fehlt es noch an einem Einkommenssteuerwert, etwa weil der Vermögenswert frisch erworben und bald darauf veräussert wurde, stellt sich die Frage nach dem Ansatz der erstmaligen Aktivierung. Von Handelsrechts wegen müssen Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die im Vorjahr einen Umsatzerlös von mindestens Fr. 500'000.-- erzielt haben und damit zur Buchführung und Rechnungslegung verpflichtet sind ( Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 OR ), die Aktiven bei ihrer Ersterfassung höchstens zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten bewerten ( Art. 960a Abs. 1 OR , je in der seit dem 1. Januar 2013 geltenden Fassung). Demgegenüber ist von Steuerrechts wegen der Verkehrswert zu ermitteln, der ihm am Stichtag zukommt (Urteil 2C\_296/2009 vom 11. Februar 2010 E. 3.2, in: StE 2010 A 21.14 Nr. 18, StR 65/2010 S. 453). Unter dem Verkehrswert wird im Allgemeinen der Wert verstanden, zu welchem ein Vermögenswert am freien Markt zu einem bestimmten Zeitpunkt veräussert werden kann. Was unter dem Begriff Verkehrswert zu verstehen ist, stellt eine Rechtsfrage dar, während der Preis, der tatsächlich erzielt wird, eine Tatfrage ist (Urteile 2C\_705/2011 vom 26. April 2012 E. 4.3.5, in: StE 2012 B 44.12.3 Nr. 6, StR 67/2012 S. 622).

#### **E. 3.1**

Streitig ist, ob das Vorgehen der Steuerpflichtigen als selbständige Erwerbstätigkeit zu betrachten sei, ob es sich beim streitbetroffenen Objekt um ein solches des Geschäftsvermögens handle und, soweit beides zu bejahen ist, wie die Vorinstanz dies tut, auf welche Weise der realisierte Gewinn zu bemessen sei.

#### **E. 3.2**

Die Vorinstanz prüft den Fall anhand der vom Bundesgericht entwickelten Kriterien. Sie kommt zum Schluss, die Steuerpflichtigen seien ein erhebliches Betriebsrisikoeingegangen. Dazu stellt sie in für das Bundesgericht verbindlicher Weise ( Art. 105 Abs. 1 BGG ) fest, der Fremdfinanzierungsgrad gemäss "Rahmenvertrag für Baukredit" vom 1. Mai 2007 belaufe sich angesichts des Verhältnisses von erlangtem Baukredit (Fr. 3,6 Mio.) und geplanten Anlagekosten (Fr. 4'510'000.--) auf rund 80 Prozent. Dies liege deutlich über dem für Ferienobjekte oder Zweitwohnsitze üblichen Ansatz von zwei Dritteln. Dem halten die Steuerpflichtigen entgegen, die bankübliche Beanspruchung von Fremdkapital sei erst im Stadium des Baukredits übertroffen worden. Im April/Mai 2007 sei ohnehin schon auf der Hand gelegen, dass das streitbetroffene Haus nicht zu halten sei und als "Ferienresidenz" nicht mehr in Frage komme. Bei Abschluss des "Rahmenvertrags für Baukredit" sei der Juni 2008 als möglicher Verkaufszeitpunkt in Betracht gezogen und eine ausserordentliche

Amortisation auf diesen Zeitpunkt hin vereinbart worden, sollte der angestrebte Verkauf nicht zustande kommen. Die Steuerpflichtigen weisen in ihrer Beschwerde verschiedentlich darauf hin, dass der Verkauf des streitbetroffenen Grundstücks in eine Phase der sich verschlechternden finanziellen Verhältnisse gefallen bzw. durch diese bedingt sei. Angesichts des Kaufs des "Traumobjekts" in V. \_\_\_\_\_/GR im November 2006 habe sich die streitbetroffene Liegenschaft nicht mehr halten lassen. Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen spricht die Aufnahme weiterer Fremdmittel (knapp Fr. 3 Mio.) im Frühjahr 2007 für die Auffassung der Vorinstanz. Nicht nur der zusätzliche Schuldendienst, auch die Amortisation für den Fall, dass sich das Objekt bis im Juni 2008 nicht verkaufen lasse, führten zu einer erhöhten Belastung der Steuerpflichtigen. Berücksichtigt man darüber hinaus die Unwägbarkeiten, die mit jedem (Um-) Bau einhergehen, und den Umstand, dass der Verkauf bei Vereinbarung des Baukredits noch keineswegs gesichert war (Kaufrechtsvertrag vom 3. März 2008), muss der wirtschaftliche Druck auf das haftende Vermögen umso höher gewichtet. Vor dem Hintergrund der beträchtlichen Erhöhung des beanspruchten Fremdkapitalanteils in absoluten wie relativen Zahlen, und dies in für die Steuerpflichtigen wirtschaftlich schwierigen Zeiten, nimmt die Vorinstanz mit Recht ein erhöhtes Betriebsrisiko an. Die Bereitschaft, das Projekt zu verwirklichen, anstatt beispielsweise das Haus im bisherigen Zustand und mit baubewilligtem Projekt zu verkaufen, stellt sich zweifellos als die riskantere Variante dar. Im Umkehrschluss bildet die Steigerung des Wertes des Veräusserungsobjektes bei Liegenschaften ein mögliches Indiz für die Annahme von Liegenschaftshandel dar (namentlich durch Einzonung, Parzellierung, Erstellung der Baureife, Erschliessung, Einholen der Baubewilligung, Überbauung etc.; Urteil 2C\_115/2012, 2C\_116/2012 vom 25. September 2012 E. 2.1.2, in: StE 2012 B 23.1 Nr. 75, StR 68/2013 S. 56).

### **E. 3.3**

Die Steuerpflichtigen rügen, zur Ermittlung des Fremdkapitalanteils hätte die Vorinstanz auf den Verkehrswert abstellen müssen. Dieser habe sich gemäss Schätzung vom 30. Januar 2012 schon bei Erteilung der Baubewilligung (26. März 2007) auf Fr. 4 Mio. belaufen. Bei der Schätzerin handle es sich um eine renommierte und erfahrene Maklerin mit besonderen Kenntnissen im gehobenen Preissegment. Ihre Schätzung als "knapp und ohne jede Begründung" abzutun, gehe nicht an. Wenn schon, hätte die Vorinstanz den Verkehrswert selbst zu untersuchen gehabt. Es ist den Steuerpflichtigen darin zuzustimmen, dass das Untersuchungsverfahren vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht wird. Das Untersuchungsprinzip gilt indessen nicht uneingeschränkt und findet seine Begrenzung in der Mitwirkungspflicht der Parteien (auf Stufe Bund: Art. 13 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Untersuchungsverfahren [VwVG; SR 172.021] ; BGE 138 V 86 E. 5.2.3 S. 97; 125 V 193 E. 2 S. 195; Urteile 2C\_678/2013 vom 17. Mai 2013 E. 3.5; 2C\_605/2012 vom 20. Februar 2013 E. 2.3 je mit zahlreichen Hinweisen). Das Schreiben der Schätzerin vom 30. Januar 2012 stellt den (geschätzten) Verkehrswert dar, wie er bei Erteilung der Baubewilligung (26. März 2007) geherrscht haben soll. Die Schätzerin beziffert den fünf Jahre zuvor massgebenden Verkehrswert des Grundstücks, sieht aber von einer nachvollziehbaren Herleitung ihrer Schätzung ab. Mit ihrer pauschalen, unbegründeten Schätzung vermögen die Steuerpflichtigen der ihr obliegenden Mitwirkungspflicht bei der Erhebung des Sachverhalts nicht zu genügen. Selbst wenn der Schätzung die Qualität eines Gutachtens beigemessen werden könnte, unterläge sie, wie jedes andere Beweismittel, der freien richterlichen Beweiswürdigung (Urteile 4A\_505/2012 vom 6. Dezember 2012; 6B\_280/2009 vom 9. Juli 2009 E. 1.4). Das Abstellen auf eine

nicht schlüssige Expertise kann gegen das Verbot willkürlicher Beweiswürdigung ( Art. 9 BV ) verstossen ( BGE 133 II 384 E. 4.2.3 S. 391 mit Hinweisen). Wenn die Vorinstanz die auffallend kurz gehaltene, mit einiger zeitlicher Distanz erstellte und von den Steuerpflichtigen in Auftrag gegebene Schätzung unberücksichtigt lässt, ist dies verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Willkür ist weder ersichtlich noch dargetan.

### **E. 3.4**

Nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, wogegen die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (Urteile 2C\_678/2013 vom 17. Mai 2013 E. 3.6; 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.3, in: StE 2013 A 24.21 Nr. 24, StR 67/2012 S. 828). Für die Entkräftung der behördlichen Annahme, wonach bei Einräumung des Baukredits von einem Verkehrswert in Höhe der Anlagekosten auszugehen sei, sind die Steuerpflichtigen demnach beweisbelastet. Dieser Beweis ist nicht erbracht. Auch das Bundesgericht hat damit davon auszugehen, dass der Umbau des Objekts mit rund 80 Prozent Fremdkapital finanziert wurde. Das Schreiben vom 28. Juni 2012, auf das sich die Steuerpflichtigen vor Bundesgericht berufen und das sich zum Verkehrswert der streitbetroffenen Liegenschaft im Herbst 2006 äussern soll, fand im vorinstanzlichen Verfahren aufgrund des dort zu massgebenden kantonrechtlichen Novenverbots keine Berücksichtigung. Die Handhabung des kantonalen Novenrechts erscheint jedenfalls nicht als willkürlich (vorne E. 1.4) und erweist sich ebenfalls als haltbar. Ebenso wenig kann behauptet werden, (erst) der vorinstanzliche Entscheid habe zu seiner Anrufung Anlass gegeben. Es liegt kein unechtes Novum im Sinne von Art. 99 Abs. 1 BGG vor (E. 1.6 hiervor), weswegen das Schreiben auch im bundesgerichtlichen Verfahren unbeachtlich bleibt.

### **E. 3.5**

Die Vorinstanz erachtet den Einsatz von Arbeit und Kapital als erfüllt, bescheinigt dem Steuerpflichtigen eine "gewisse berufliche Nähe zur Bau- und Immobilienbranche" und weist auf das Verwaltungsratsmandat in einer Gesellschaft hin, die im Immobilienbereich tätig ist. Sie stellt in für das Bundesgericht verbindlicher Weise fest, die Steuerpflichtigen hätten teilweise gleichzeitig drei Ferienimmobilien gehalten, deren Besitzesdauer zudem nur zwei (streitbetroffenes Haus) bzw. vier Jahre (drittes Haus) betragen habe und die nach den Umbauten mit Gewinn hätten veräussert werden können. Der Rahmen der blossen privaten Vermögensverwaltung werde weit übertroffen. Der Steuerpflichtige stellt in Abrede, über besondere Fachkenntnisse zu verfügen. Als Mitglied des Verwaltungsrats einer Gesellschaft sei er nicht mit dem operativen Geschäft betraut, zumal sich die Gesellschaft mit grossen Mehrfamilienhäusern und Gewerbeliegenschaften befasse. Ihm ist entgegenzuhalten, dass die Vorinstanz lediglich von einer "gewissen beruflichen Nähe" zur Bau- und Immobilienbranche spricht, die sich aus dem Verwaltungsratsmandat ergebe. Zumindest statutengemäss befasst sich die Gesellschaft denn auch mit dem Kauf und Verkauf sowie dem Handel, der Bewirtschaftung und dem Halten von Immobilien. Es kann hier offenbleiben, welchen haupt- oder nebenberuflichen Tätigkeiten der Steuerpflichtige im Einzelnen nachgeht. Mit der Vorinstanz handelt es sich jedenfalls um ein immobiliennahes Umfeld. Ein solches fördert ganz allgemein das Finden von Käufern, Architekten, Bauunternehmern usw. Die Kenntnisse und Fertigkeiten des Steuerpflichtigen kommen nicht zuletzt darin zum Ausdruck, dass die Eheleute zwischen Anfang Juni und Ende Dezember 2006 drei Objekte erwarben, um sie in der Folge umzubauen

(R.\_\_\_\_\_/GR, V.\_\_\_\_\_/GR) bzw. neu erstellen zu lassen (Doppelhaus in U.\_\_\_\_\_/ZH). Dem steht nicht entgegen, dass die Steuerpflichtigen mit Ausnahme des Stockwerkeigentumsanteils von 437/1000 alle Objekte in der Absicht des Selbstwohnens erworben haben wollen, und bis auf die streitbetroffene Liegenschaft diese Absicht auch umgesetzt hätten, was auch die Vorinstanz feststellt. Die Zugehörigkeit der als Hauptwohnsitz dienenden Liegenschaften zum Privatvermögen ist unbestritten. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz investierten die Steuerpflichtigen eigene Fachkenntnisse und ein erhebliches Mass an Eigen- und Fremdkapital in die Bauten. Dass sie dabei über vertiefte Kenntnisse der Baubranche und des Immobilienmarktes verfügen, wie die Vorinstanz festhält, liegt auf der Hand. Alleine schon die Zahl und zeitliche Abfolge der Käufe und Verkäufe der im Privatvermögen gehaltenen Wohnhäuser geht deutlich über das Mass dessen hinaus, was als üblich gelten kann. Der Blick darauf verdeutlicht, dass die Eheleute über ein überdurchschnittliches Wissen verfügten, das sie einbringen konnten.

### **E. 3.6**

Die Vorinstanz geht davon aus, es seien keine Gründe für das Fehlen der Gewinnstrebigkeit behauptet worden, noch ergäben sich solche aus den Akten. Deswegen sei ohne Weiteres anzunehmen, dass die Steuerpflichtigen die streitbetroffene Liegenschaft mit Gewinnabsicht erworben, umgebaut und veräussert hätten. Die Steuerpflichtigen bestreiten, die streitbetroffene Liegenschaft in der Absicht des baldigen Weiterverkaufs erworben zu haben. Das "Traumhaus" in V.\_\_\_\_\_/GR sei unvermittelt und zu einem weit unter dem Verkehrswert liegenden Preis an sie herangetragen worden, worauf sich das streitbetroffene Objekt, auch angesichts der beruflichen Entwicklung, nicht mehr halten lassen. Unter dem Eindruck dieser Sachzwänge habe das Objekt in R.\_\_\_\_\_/GR relativ rasch wieder verkauft werden müssen, weswegen es sich nicht um die Erzielung eines raschen Kapitalgewinns handeln können. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz, auf die mehrfach verwiesen wurde, tätigten die Steuerpflichtigen im Juni 2006, im November 2006 und selbst noch im Dezember 2006 Liegenschaftskäufe. Im Frühling 2007, längst nach der beruflichen Veränderung, investierten sie eine grössere Summe in die Verwirklichung des bewilligten Umbauvorhabens in R.\_\_\_\_\_/GR. Eine weniger riskante Alternative hätte beispielsweise im Verkauf der Liegenschaft samt baubewilligtem Projekt bestanden (E. 3.2 hiavor). Den Ausführungen der Steuerpflichtigen zufolge soll der Verkehrswert zu diesem Zeitpunkt ohnehin bereits erheblich angestiegen sein. Dies hätte es umso mehr nahegelegt, den Wertzuwachs umgehend zu realisieren. Die Steuerpflichtigen entschlossen sich freilich zur Ausführung des Projekts und nahmen zusätzliche Risiken in Kauf, was kaum anders als mit der Erwartung eines durch die Ausführung weiter anwachsenden Gewinns erklärt werden kann. Die Vorinstanz geht mithin in bundesrechtskonformer Weise von der Gewinnabsicht der Steuerpflichtigen aus. Die Gewinnabsicht kann durchaus erst im Laufe eines länger dauernden Sachverhalts hinzutreten, muss aber jedenfalls im Zeitpunkt der Realisation gegeben sein. Ob das streitbetroffene Objekt bereits in der Erwartung eines baldigen Kapitalgewinns erworben wurde, wie die Vorinstanz dies annimmt, kann denn auch offenbleiben.

### **E. 3.7**

Die Vorinstanz kommt zu Recht zum Ergebnis, die Steuerpflichtigen erfüllten in der Steuerperiode 2008 den Tatbestand der selbständigen Erwerbstätigkeit in der Form des

gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels (E. 2.2 hiervor). Mit dem Umbau und dem Verkauf des streitbetroffenen Objekt in R.\_\_\_\_\_/GR gingen die Steuerpflichtigen einer in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichteten Tätigkeit nach. Das Ferienhaus diente als Handelsobjekt und stellte Geschäftsvermögen dar (E. 2.3).

#### **E. 4.1**

Als Zeitpunkt der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit wollen die Steuerpflichtigen eventualiter auf die Erteilung der Baubewilligung (Frühling 2007), subeventualiter auf den Abschluss des Mäklervertrags bzw. frühestens die Baueingabe (Februar bzw. Januar 2007), subsubeventualiter auf den Abschluss des Kaufvertrags um die Liegenschaft in V.\_\_\_\_\_/GR (November 2006) abstellen. Die Vorinstanz ist der Ansicht der Unterinstanz gefolgt, wonach die Kaufofferte zum Erwerb der Liegenschaft in V.\_\_\_\_\_/GR (September 2006) als Auslöser der selbständigen Erwerbstätigkeit heranzuziehen ist. Diese Würdigung und die rechtliche Schlussfolgerung sind nicht zu beanstanden. Die Würdigung stützt sich auf äusserlich wahrnehmbare Umstände (Kaufofferte), findet eine klare Herleitung (Kaufofferte trotz fehlender Möglichkeit, das streitbetroffene Objekt zu halten) und steht im Einklang mit den zur selbständigen Erwerbstätigkeit getroffenen Schlussfolgerungen. Eine Rechtsverletzung ist nicht ersichtlich.

#### **E. 4.2**

Von Handelsrechts wegen müssen die Aktiven bei ihrer Ersterfassung höchstens zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet werden ( Art. 960a Abs. 1 OR ), während von Steuerrechts wegen nach dem Verkehrswert zu suchen ist, der ihm am Stichtag zukommt (E. 2.4 hiervor). Die historischen Gestehungskosten sind unstrittig. Es fragt sich, ob diese dem Einkommenssteuerwert gleichgesetzt werden dürfen. Mit der Vorinstanz ist dies zu bejahen: Zwischen Erwerb und Stichtag sind lediglich rund drei Monate verstrichen. Die Baueingabe erfolgte daraufhin erst im Januar 2007, und die Finanzierung war ab April 2007 gesichert. Die Schätzung vom 8. Februar 2012 und vom 28. Juni 2012 wurde von der Vorinstanz mit Recht nicht berücksichtigt (E. 3.3 hiervor). Es ist unter diesen Umständen bundesrechtskonform, den Einkommenssteuerwert mit dem Kaufpreis gleichzusetzen.

#### **E. 5.1**

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist, und der angefochtene Entscheid ist zu bestätigen.

#### **E. 5.2**

Die Steuerpflichtigen haben aufgrund ihres Unterliegens die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen ( Art. 65 und 66 Abs. 1 BGG ), und zwar zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung ( Art. 66 Abs. 5 BGG ). Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

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