

BGer 9C_57/2024 vom 20. Dezember 2024

Bundesgericht, 2024-12-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_57_2024

FR: TF 9C_57/2024 du 20 décembre 2024

IT: TF 9C_57/2024 del 20 dicembre 2024

Erwägungen

E. 1

Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht eingereicht (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG).

E. 2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.5.3 ; 139 I 229 E. 2.2).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 147 V 35 E. 4.2). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 147 V 16 E. 4.1.1). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (vgl. zum Ganzen: BGE 146 IV 88 E. 1.3.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.6; 147 IV 73 E. 4.1.2).

E. 3.1

Streitig und zu prüfen ist, ob der Gewinn aus der Veräusserung der Liegenschaft an der Strasse B._____ in U._____/ZH als privater Kapitalgewinn im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG (SR 642.11) oder als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 Abs. 2 DBG zu qualifizieren ist.

E. 3.2.1

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). Mit Blick auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und das diesen konkretisierende Reinvermögenszugangsprinzip stellt die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne eine systemwidrige Ausnahme dar. Im System einer allgemeinen Einkommenssteuer sind Ausnahmen restriktiv zu handhaben (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).

E. 3.2.2

Nach Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, 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 2C_18/2018 vom 18. Juni 2018 E. 3.1). Dazu zählen nach Art. 18 Abs. 2 DBG auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Für eine selbständige 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 (BGE 125 II 113 E. 5b; Urteile 9C_121/2023 vom 18. September 2023 E. 4.1; 9C_606/2022 vom 6. Juni 2023 E. 4.2; 2C_827/2021, 2C_850/2021 vom 28. September 2022 E. 4.2).

E. 3.2.3

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 (vgl. 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_613/2023 vom 22. Januar 2024 E. 4.3; 9C_632/2023 vom 22. Januar 2024 E. 4.3; 9C_121/2023 vom 18. September 2023 E. 4.2; 9C_606/2022 vom 6. Juni 2023 E. 4.3).

Keine selbständige Erwerbstätigkeit bzw. kein gewerbmässiger Immobilienhandel liegt vor, wenn lediglich das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere etwa durch die Vermietung eigener Liegenschaften. Daran ändert nichts, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (vgl. Urteile

9C_541/2023 vom 20. August 2024 E. 2.3; 9C_613/2023 vom 22. Januar 2024 E. 4.3; 9C_632/2023 vom 22. Januar 2024 E. 4.3).

Gründe, um von dieser gefestigten Rechtsprechung abzuweichen, sind trotz entsprechender Kritik in der Beschwerde (S. 17 ff.) und in der Lehre (vgl. etwa jüngst PATRICK WALDBURGER, Gewerbsmässiger Handel, StR 2024 686 ff.) nicht ersichtlich.

E. 3.2.4

Die gerichtliche Beweiswürdigung, selbst wenn sie auf Indizien beruht, und die sich daraus ergebenden tatsächlichen Schlussfolgerungen fallen unter die Tatfragen (vgl. BGE 133 V 477 E. 6.1; 132 V 393 E. 3.3). Rechtsfrage ist hingegen, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit oder eine private Vermögensverwaltung vorliegt. Diese prüft das Bundesgericht mit voller Kognition (Art. 95 BGG), während die zugrunde liegenden vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen als Tatfragen nur einer eingeschränkten Überprüfung zugänglich sind (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG ; E. 2.2 hiervor; BGE 141 V 234 E. 2; Urteil 2C_966/2016 vom 25. Juli 2017 E. 2 mit Hinweisen).

E. 4.1

Die Vorinstanz hat hinsichtlich der massgebenden Indizien (E. 3.2.3 hiervor) im Wesentlichen Folgendes erwogen:

Einerseits liess sie das Kriterium der Fremdfinanzierung offen, weil eine Beurteilung des gesamten Liegenschaftenportfolios des Beschwerdeführers nicht möglich sei (vorinstanzliche Erwägungen 3.2.4.1-3.2.4.3 S. 8 ff.).

Massgebliches Gewicht mass die Vorinstanz dagegen der Verbindung des Beschwerdeführers zur C._____ GmbH bei. Letztere habe im Laufe der Zeit ihre Tätigkeit ausgeweitet. Der Anstieg der Aufwendungen wie auch des Ertrags der Gesellschaft in den Jahren von 2002 bis 2020 spreche tendenziell für einen Ausbau des Leistungsangebots in dieser Zeitspanne. Unter Verweis auf weitere Indizien (Internetauftritt der C._____ GmbH, Bezeichnung der Gesellschaft als Bauleiterin in einem Werkvertrag gegenüber Dritten, Rechnungen an den Beschwerdeführer u.a. für Teppicharbeiten in der Höhe von Fr. 13'656.35) ging die Vorinstanz von einer Tätigkeit der Gesellschaft aus, die über die blosser Verwaltung und Vermietung von Liegenschaften des Beschwerdeführers hinausgehe (vorinstanzliche Erwägungen 3.2.5.1-2.3.5.5 S. 10 ff.). Sodann zeigte die Vorinstanz auf, dass der Beschwerdeführer eng mit der C._____ GmbH verbunden sei. Er habe die Gesellschaft im Dezember 1999 als Hauptgesellschafter mitgegründet und sei bis heute einzelzeichnungsberechtigt. Zweck der Gesellschaft sei die Verwaltung und Vermietung der durch ihn erworbenen Liegenschaften gewesen. Er selber habe in den Steuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 als Beruf "Liegenschaftenverwalter" angegeben, in den Jahren 2009-2011 dann "Geschäftsführer der C._____ GmbH". In der Steuererklärung für das Jahr 2018 habe er als Angestellter der C._____ GmbH ein durch die Gesellschaft quellenbesteuertes Einkommen von Fr. 19'575.- deklariert. Seinen Lebensunterhalt finanziere er hauptsächlich mittels Mietzinseinnahmen aus seinen Liegenschaften. Die enge Verbindung zwischen der Gesellschaft und dem Beschwerdeführer sah die Vorinstanz im Übrigen im Umstand bestätigt, dass Rechnungen der C._____ GmbH zu Händen des Beschwerdeführers adressiert wurden, während dieser im Gegenzug ihn privat betreffende Auflagen mit dem Briefpapier der Gesellschaft beantwortet habe. Zudem führe der Beschwerdeführer selber aus, zwei seiner Liegenschaften "glücklicher- und zufälligerweise" deutlich unter dem

Verkehrswert erworben zu haben. Ein solches Vorgehen lasse nicht nur Marktkenntnisse vermuten, sondern könne an sich bereits eine Gewerbsmässigkeit indizieren, sofern gezielt Immobilien unter dem Verkehrswert erworben würden, um diese nach einer Sanierung gewinnträchtig verkaufen zu können. Infolgedessen bejahte die Vorinstanz die berufliche Nähe des Beschwerdeführers zum Immobilienhandel und daraus resultierende Fachkenntnisse (vorinstanzliche Erwägung 3.2.5.6 S. 13 f.).

Als weiteres Indiz für planmässiges und systematisches Vorgehen wertete die Vorinstanz den mehrfachen Erwerb von Liegenschaften zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis. U.a. nannte sie dafür die Sanierung der streitbetroffenen Liegenschaft (gemäss Steuerveranlagung für das Jahr 2019 wertvermehrende Aufwendungen in der Höhe von Fr. 223'846.-) und die Begründung von Stockwerkeigentum im Jahr 2016, was ebenfalls auf eine beabsichtigte Gewinnmaximierung anlässlich eines künftigen Verkaufs hindeute. Dass der Beschwerdeführer die Liegenschaft letztlich doch als Ganzes verkauft habe, schliesse eine Gewerbsmässigkeit nicht automatisch aus, zumal er im konkreten Fall auf einen raschen Verkauf der Liegenschaft angewiesen gewesen sei. Der aus dem Verkauf erzielte Gewinn habe dem Erwerb einer Liegenschaft an der Strasse D._____ gedient, welche der Beschwerdeführer als Liebhaberobjekt bezeichne, nach welchem er acht Jahre gesucht habe. Diese Villa habe er wiederum umfangreich saniert.

Zwar hielt die Vorinstanz dem Beschwerdeführer zugute, dass die lange Besitzdauer der streitbetroffenen Liegenschaft von 18 Jahren sowie die geringe Anzahl an Handänderungen (es sei einzig die Liegenschaft an der Strasse B._____ verkauft worden) gegen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel sprächen. Allerdings habe der Beschwerdeführer während 24 Jahren acht nicht selbst bewohnte Liegenschaften zu Eigentum erworben, bei denen es sich überwiegend um Mehrfamilienhäuser handle. Unter diesen Umständen vermöge grundsätzlich bereits ein Verkauf gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel zu begründen. Gesamthaft sei von einem solchen auszugehen (vorinstanzliche Erwägungen 3.2.6-3.2.8 S. 14 f.).

E. 4.2

Was der Beschwerdeführer dagegen vorbringt, hält nicht stand:

E. 4.2.1

Vorab ist hinsichtlich der Erwägungen der Vorinstanz zur Tätigkeit der C._____ GmbH (vorinstanzliche Erwägungen 3.2.5.1-3.2.5.5 S. 10-13) darauf hinzuweisen, dass rein appellatorische Kritik nicht genügt, um die Feststellungen der Vorinstanz in Frage zu stellen. Soweit sich der Beschwerdeführer daher darauf beschränkt, seine eigene Ansicht - unter Verweis auf die Vorbringen in den vorinstanzlichen Verfahren respektive deren Wiederholung bzw. unter allgemeinem Verweis auf die Akten - wiederzugeben, ohne konkret auf die Erwägungen der Vorinstanz einzugehen und eine offensichtliche Unrichtigkeit hinsichtlich der Feststellungen zu substantiieren, kommt er seiner Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG , E. 2.2 und 3.2.4 hiervor) nicht genügend nach.

Mit Blick auf die Vorbringen erhellt insbesondere nicht, dass der Beschwerdeführer die behauptete Fehlerhaftigkeit des Internetauftritts der C._____ GmbH vor der Vorinstanz belegt hätte. Gleiches gilt für die Behauptung, wonach die von der C._____ GmbH in Rechnung gestellten (weiteren) Leistungen ausschliesslich durch Dritte erbracht worden sein sollen.

Überdies fällt auf, dass sich der Beschwerdeführer in Widersprüche verstrickt, indem er selbst an der einen Stelle darauf hinweist, dass die in den Jahresrechnungen der C._____ GmbH ausgewiesenen Erträge und Kosten ausschliesslich vom Beschwerdeführer und der Verwaltung seiner Immobilien stammten. An anderen Stellen ist der Beschwerdeschrift dagegen zu entnehmen, dass die Verwaltung ab 1999 (grösstenteils) an externe Dienstleister delegiert worden sei.

Damit bleibt es bei der nicht willkürlichen vorinstanzlichen Schlussfolgerung, dass von einer Tätigkeit der C._____ GmbH auszugehen ist, welche über die blossе Verwaltung und Vermietung von Liegenschaften des Beschwerdeführers hinausgeht (vorinstanzliche Erwägung 3.2.5.5 S. 13).

Unbestritten ist sodann die vom Verwaltungsgericht festgestellte enge Verbindung des Beschwerdeführers zur C._____ GmbH und somit - mit Blick auf die vorangegangenen, nicht willkürlichen Feststellungen der Vorinstanz - zur Immobilienbranche. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn gestützt darauf und insbesondere unter Berücksichtigung der nicht bestrittenen vorinstanzlichen Feststellung, wonach sich der Beschwerdeführer zeitweilig selbst als Liegenschaftsverwalter, als Geschäftsführer und als Angestellter der C._____ GmbH bezeichnet hat, die berufliche Nähe zum Immobilienhandel sowie daraus resultierende spezielle Fachkenntnisse bejaht wurden (vorinstanzliche Erwägung 3.2.5.6 S. 13 f.).

E. 4.2.2

Der Gewinn aus dem Verkauf der streitbetroffenen Liegenschaft an der Strasse B._____ wurde gemäss unbestrittener Feststellung der Vorinstanz in den Kauf einer Liegenschaft an der Strasse D._____ in U._____/ZH reinvestiert (vorinstanzliche Erwägung 3.2.6.1 S. 14). Die (implizite) Schlussfolgerung der Vorinstanz, wonach der Verkauf der renditeträchtigen Liegenschaft an der Strasse B._____ zwecks Erwerbs dieses Liebhaberobjekts gegen Altersvorsorge respektive Kapitalanlage spreche (vgl. vorinstanzliche Erwägung 3.2.6.2 S. 14 f.), ist nicht willkürlich. Daran ändert nichts, dass der Beschwerdeführer hierzu gemäss eigenen Angaben nur einen kleinen Teil seiner Altersvorsorge aufgeben haben soll.

Ins Gewicht fallen vorliegend sodann insbesondere auch die zeitlichen Umstände: Mit Blick auf unbestrittene vorinstanzliche Feststellungen war der Beschwerdeführer seit acht Jahren auf der Suche nach einem Liebhaberobjekt wie der 2020 gekaufte Liegenschaft an der Strasse D._____ in U._____/ZH und hat erst 2016 Stockwerkeigentum an der streitigen Liegenschaft an der Strasse B._____ begründet. Die Liegenschaft an der Strasse D._____ bezeichnet der Beschwerdeführer sodann selbst als "Luxusaufwendung" (Beschwerdeschrift S. 15). Mit Blick auf diese Umstände muss davon ausgegangen werden, dass sich der Beschwerdeführer längere Zeit Gedanken darüber gemacht hat, wie er ein derartiges Luxusobjekt am besten finanzieren kann. Die Errichtung des Stockwerkeigentums an der streitbetroffenen Liegenschaft im Jahre 2016 muss bei der konkreten Sachlage daher als Indiz für ein planmässiges Vorgehen mit Gewinnabsicht gewertet werden, auch wenn der Verkauf der Liegenschaft letzten Endes als Ganzes erfolgt ist (vgl. Urteil 2C_1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 3.6, wonach die Gewinnabsicht durchaus im Laufe eines länger dauernden Sachverhalts hinzutreten kann; siehe auch Urteil 9C_606/2022 vom 6. Juni 2023 E. 6.4 mit Hinweisen, wonach äusserer Druck zum Verkauf eine selbständige Erwerbstätigkeit nicht ausschliesse). Inwiefern die Vorinstanz mit der

Schlussfolgerung hinsichtlich eines planmässigen und systematischen Vorgehens in Willkür verfallen oder Recht verletzt haben soll, wird weiter nicht dargetan. Dass der Beschwerdeführer lediglich zwei seiner Liegenschaften unter dem Verkehrswert erworben hat, tritt insgesamt in den Hintergrund.

E. 4.2.3

Vom Einsatz erheblicher fremder Mittel beim Kauf der Liegenschaft an der Strasse B._____ kann vorliegend schliesslich unbestritten nicht gesprochen werden. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers hat die Vorinstanz jedoch kein Recht verletzt, indem sie den Fremdfinanzierungsanteil des gesamten Liegenschaftenportfolios als massgebend erachtet hat (vorinstanzliche Erwägung 3.2.4.3 S. 9). Soweit der Beschwerdeführer dies unter Verweis auf das Urteil 2C_643/2021 vom 13. Oktober 2022 anders sieht, interpretiert er das Urteil falsch. Wie es hinsichtlich des gesamten Liegenschaftenportefeuilles aussieht, muss (mangels substantzierter Bestreitung durch den Beschwerdeführer) offen bleiben. Das Verwaltungsgericht hat daher kein Recht verletzt, indem es dieses Indiz nicht abschliessend bewertet hat (vorinstanzliche Erwägung 3.2.4.3 S. 9 f.).

E. 4.2.4

Nachdem der Beschwerdeführer hinsichtlich der weiteren Beweiswürdigung der Vorinstanz seiner Rügepflicht nicht zur Genüge nachkommt (E. 2.2 und 3.2.4 hiervor), hat es beim vorinstanzlichen Urteil sein Bewenden. Die Beschwerde ist unbegründet.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

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