

# BGer 9C 632/2023 vom 22. Januar 2024

Bundesgericht, 2024-01-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_632\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_632_2023)

FR: TF 9C 632/2023 du 22 janvier 2024

IT: TF 9C 632/2023 del 22 gennaio 2024

## Regeste

Direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2019 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## 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 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 147 IV 73 E. 4.1.2).

### E. 3

Formelle Rügen können ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen, weshalb sie vorab zu behandeln sind (Urteil 9C\_606/2022 vom 6. Juni 2023 E. 3). Zuerst ist deshalb auf die Rüge einzugehen, die Vorinstanz habe den Sachverhalt offensichtlich

unrichtig festgestellt und eine Gehörsverletzung begangen.

### **E. 3.1**

Der Beschwerdeführer rügt, die Vorinstanz habe festgestellt, er habe mit B. \_\_\_\_\_ gemeinsam eine Immobilienhandelsgesellschaft betrieben. Dies entbehre jeglicher Grundlage. Die einfache Gesellschaft habe nicht den Immobilienhandel, sondern lediglich das Halten und Verwalten der Liegenschaften bezweckt. Die Frage, ob der Beschwerdeführer Liegenschaftenhandel betrieben hat, ist Gegenstand der materiellen Beurteilung und in einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände zu beurteilen (vgl. hinten E. 4.3). Insoweit beschlagen die Rügen des Beschwerdeführers nicht den Sachverhalt, sondern die rechtliche Würdigung. Ob die Vorinstanz gewisse Umstände (z.B. Einlagevertrag vom 14. November 2008; keine Begründung von Stockwerkeigentum) stärker hätte berücksichtigen müssen, ist demnach im Rahmen der rechtlichen Würdigung zu beurteilen.

### **E. 3.2**

Weiter rügt der Beschwerdeführer als unrichtige Sachverhaltsfeststellung, dass die Vorinstanz die Fremdfinanzierungsquote auf knapp 100 % festgelegt und keine Gesamtbetrachtung seines Immobilienportfolios vorgenommen habe. Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, die Fremdfinanzierungsquote betrage knapp 100 %; dabei hat sie eingehend begründet, weshalb im vorliegenden Fall eine differenzierte Betrachtungsweise in Bezug auf das Immobilienportfolio angebracht sei (vgl. E. 3.6 des angefochtenen Urteils). Soweit der Beschwerdeführer diese Erwägungen beanstandet, rügt er im Kern erneut die rechtliche Würdigung der Vorinstanz, die seiner Ansicht nach den Verkehrswert und nicht den Anlagewert hätte berücksichtigen müssen. Darauf ist bei der materiellen Beurteilung einzugehen.

### **E. 3.3**

Der Beschwerdeführer rügt auch, die Vorinstanz habe infrage gestellt, ob der Verkauf der Liegenschaft tatsächlich aufgrund einer Notsituation getätigt worden sei, und damit die Umstände des Verkaufs unrichtig festgestellt. Die Vorinstanz hat erwogen, dass selbst der vom Beschwerdeführer behauptete Notverkauf der Annahme eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels nicht entgegen stehen würde (vgl. E. 3.4.3 des angefochtenen Urteils). Sie hat damit mangels Relevanz keine Feststellungen zu den Umständen des Verkaufs getroffen. Ob sie dies zu Recht getan hat, ist wiederum Gegenstand der materiellen Beurteilung.

### **E. 3.4**

Schliesslich rügt der Beschwerdeführer eine Verletzung "des rechtlichen Gehörs und Beweislast". Einerseits rügt er erneut, dass die Vorinstanz die Beweise einseitig gewürdigt bzw. gewisse Elemente (Einlagevertrag; Entwicklung der Marktpreise) nicht bzw. unzureichend berücksichtigt habe, was - wie bereits erwähnt - auf die materielle Würdigung abzielt (vorne E. 3.1). Was die Verletzung des rechtlichen Gehörs betrifft, hat die Vorinstanz in antizipierter Beweiswürdigung auf die Befragung des Beschwerdeführers sowie diverser Auskunftspersonen bzw. Zeugen verzichtet (vgl. E. 1.3 des angefochtenen Urteils). Der Beschwerdeführer bringt vor, die Vorinstanz hätte diese Befragungen zwecks Klärung des Sachverhalts durchführen müssen. Nachdem der Beschwerdeführer aber mit seinen Sachverhaltsrügen nicht durchdringt (vorne E. 3.1-3.3), ist nicht ersichtlich, was mit den Befragungen hätte geklärt werden sollen; wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat,

steht die Rechtsfrage im Raum, ob der Beschwerdeführer als Liegenschaftenhändler zu qualifizieren ist. Vor diesem Hintergrund durfte sie ohne Gehörsverletzung auf die beantragten Befragungen verzichten.

#### **E. 4**

In materieller Hinsicht ist streitig, ob die Veräusserung der Liegenschaft im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers erfolgt ist oder diesbezüglich eine schlichte Verwaltung privaten Vermögens vorliegt.

##### **E. 4.1**

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). 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. 4.2**

Nach Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels- und Gewerbebetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit ist dabei praxismässig 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\_606/2022 vom 6. Juni 2023 E. 4.2; 2C\_827/2021, 2C\_850/2021 vom 28. September 2022 E. 4.2). Die erforderliche Gewinnstrebigkeit setzt sich aus der generellen Gewinneignung des Vorgehens (objektives Element) und der individuellen Gewinnerzielungsabsicht der betreffenden Person (subjektives Element) zusammen ( BGE 143 V 177 E. 4.2.2; Urteil 2C\_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.1); ohne Gewinnstrebigkeit liegt bloss Liebhabelei vor, deren finanziellen Ergebnisse einkommenssteuerrechtlich unbeachtlich sind (vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, DBG, Teil I, 2. A. 2019, N. 14 zu Art. 18 DBG ).

##### **E. 4.3**

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 ( BGE 138 II 251 E. 2.4.2; 125 II 113 E. 3c; Urteile 9C\_606/2022 vom 6. Juni 2023 E. 4.3; 2C\_827/2021, 2C\_850/2021 vom 28. September 2022 E. 4.2; 2C\_758/2020 vom 29. Juli 2021 E. 5; 2C\_1021/2019 vom 30. Oktober 2020 E. 5.3). Keine selbständige Erwerbstätigkeit bzw. kein gewerbsmässiger 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 2C\_1021/2019 vom 30. Oktober 2020 E. 5.3; 2C\_551/2018 vom 11. Juni 2019 E. 2.1.4).

#### **E. 4.4.1**

Die Vorinstanz bejahte das Vorliegen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels. Der Beschwerdeführer habe im Steuerjahr 2019 acht Liegenschaften im Alleineigentum besessen, während er zwei weitere Liegenschaften zusammen mit B. \_\_\_\_\_ im Gesamteigentum im Rahmen einer einfachen Gesellschaft gehalten habe. Er habe beim Erwerb jeweils die gleiche Finanzierungsstrategie angewendet (Kauf von Liegenschaften unter Verkehrswert ohne Einsatz nennenswerter Eigenmittel) und die Liegenschaften entsprechend gezielt ausgewählt; dies spreche für ein planmässiges und systematisches Vorgehen sowie eine Gewinnabsicht. Dasselbe gelte in Bezug auf den Zusammenschluss zu einer einfachen Gesellschaft mit B. \_\_\_\_\_, wobei letzterer im Immobilienbereich tätig sei und das notwendige Wissen mitgebracht habe. Angesichts des Erwerbs von zehn Liegenschaften während 17 Jahren spreche auch die Häufigkeit der Transaktionen für eine Gewerbsmässigkeit, auch wenn nur ein Verkauf stattgefunden habe. Auch die Fremdfinanzierungsquote von knapp 100 % spreche für eine unternehmerische Tätigkeit. Sodann sei der Beschwerdeführer als Malermeister in einem liegenschaftsnahen Beruf tätig und verfüge über ein gewisses Fachwissen (vgl. E. 3.3 ff. des angefochtenen Urteils).

#### **E. 4.4.2**

Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, er habe die Liegenschaft im Jahr 2019 nicht planmässig veräussert; wegen des zerrütteten Verhältnisses zu B. \_\_\_\_\_ habe eine Notsituation vorgelegen. Er habe sich deshalb auch in keine Weise darum bemüht, den Verkaufserlös zu maximieren, und sich stets auf das Halten, Unterhalten und Verwalten seiner Liegenschaften beschränkt. Dem Zusammenschluss zu einer einfachen Gesellschaft liege kein planmässiges und systematisches Vorgehen zugrunde; weder habe damals eine Überführung vom Privat- ins Geschäftsvermögen stattgefunden noch verfüge der ausschliesslich in der Immobilienverwaltung tätige B. \_\_\_\_\_ über besondere Fachkenntnisse. Auch könne bei lediglich einem Notverkauf in 24 Jahren nicht von einer hohen Anzahl Transaktionen gesprochen werden. Sodann liege keine

Fremdfinanzierungsquote von fast 100 % vor; die Vorinstanz habe zu Unrecht auf den Anlagewert abgestellt, anstatt den deutlich höheren Verkehrswert zu berücksichtigen. Weiter sei es problematisch, eine private Vermögensverwaltung nur schon deshalb auszuschliessen, weil kein eigenes Vermögen investiert worden sei. Schliesslich stelle seine berufliche Tätigkeit als Malermeister kein Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit als Liegenschaftenhändler dar.

#### **E. 4.5.1**

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer beim Erwerb seiner Liegenschaften wiederholt nach demselben Muster vorgegangen ist; er hat Grundstücke erworben, deren Verkehrswert (teilweise deutlich) über dem Kaufpreis lag, und den Kaufpreis praktisch ausschliesslich durch Hypotheken finanziert, wobei der Bank lediglich die auf den Liegenschaften "ruhenden stillen Reserven" als Sicherheit dienten (vgl. E. 3.6.1 des angefochtenen Urteils). Damit hat der Beschwerdeführer keine eigenen Mittel zum Erwerb der Liegenschaften verwendet; die Kaufpreise wurden zu fast 100 % fremdfinanziert. Dem Kriterium des Einsatzes erheblicher fremder Mittel als Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit liegt die Überlegung zugrunde, dass mit der Beanspruchung eines hohen Fremdkapitalanteils ein höheres Risiko eingegangen wird, was auf eine geschäftliche Transaktion hindeutet (Urteile 9C\_730/2020 vom 21. April 2021 E. 6.2.2; 2C\_1021/2019 vom 30. Oktober 2020 E. 6.5.1). Dem Beschwerdeführer ist zwar recht zu geben, dass sich sein Risiko trotz des erheblichen Einsatzes fremder Mittel relativiert, falls sich der über dem Kaufpreis liegende Verkehrswert auch tatsächlich leicht realisieren lässt. Dies kann im vorliegenden Fall jedoch offengelassen werden. Denn es besteht die Besonderheit, dass der Beschwerdeführer de facto überhaupt keine eigenen Mittel für den Erwerb der Liegenschaften aufgewendet hat, und zwar unabhängig davon, ob auf den Anlagewert oder den Verkehrswert der Liegenschaften abgestellt wird; die auf den Liegenschaften "ruhenden stillen Reserven" können nicht als investiertes Eigenkapital betrachtet werden. Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, kann, wer überhaupt kein eigenes Vermögen einsetzt, offensichtlich nicht geltend machen, es liege eine schlichte Verwaltung von Privatvermögen vor (vgl. Urteil 9C\_730/2020 vom 21. April 2021 E. 6.2.2). Dieser Grundsatz gilt losgelöst vom konkreten Sachverhalt, weshalb es entgegen den Ausführungen in der Beschwerde keine Rolle spielt, dass sich der vorliegende Fall vom Sachverhalt im Verfahren 9C\_730/2020 unterscheidet. Es versteht sich auch von selber, dass Spezialfälle - etwa die Schenkung einer Liegenschaft - besonders zu beurteilen sind; der Beschwerdeführer bringt indessen nicht vor, ihm sei die streitige Liegenschaft teilweise geschenkt worden. Weiter ist nicht massgebend, ob der Beschwerdeführer über eigenes Vermögen verfügt hat, das er hätte investieren können; entscheidend ist, ob er Eigenmittel für den Kauf der Liegenschaften verwendet hat, was wie erwähnt nicht der Fall war. Dass er sodann Eigenmittel für Gebühren und den Unterhalt der Liegenschaften aufgewendet haben will, spielt in Bezug auf die Fremdfinanzierung ebenfalls keine Rolle.

#### **E. 4.5.2**

Weiter ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass die berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers einen engen Zusammenhang mit dem Liegenschaftenhandel aufweist bzw. er in diesem Bereich über spezielle Fachkenntnisse verfügt. Für das Kriterium der speziellen Fachkenntnisse ist es nicht notwendig, dass die betroffene Person ein ausgewiesener Experte im Bereich Immobilienhandel ist; das Bundesgericht hat etwa besondere Fachkenntnisse bei einem Maler- und Tapezierbetrieb bejaht (vgl. Urteil

2C\_827/2021, 2C\_850/2021 vom 28. September 2022 E. 6.3). Der Beschwerdeführer als Malermeister gilt damit als besonders fachkundig im Sinne der Rechtsprechung; zudem muss er sich die Fachkenntnisse seines Mitgesellschafters anrechnen lassen, der seit Jahren im Immobilienbereich tätig ist, wobei es nach dem Gesagten keine Rolle spielt, ob sich diese Tätigkeit lediglich auf die Verwaltung von Immobilien bezieht.

#### **E. 4.5.3**

Nachdem der Beschwerdeführer zuerst alleine und hernach im Rahmen der einfachen Gesellschaft mit seinem Mitgesellschaftler unter Einsatz von Fachwissen gezielt Liegenschaften unter Verkehrswert mit Fremdkapital erworben hat, um im Anschluss gewinnbringende Erträge - durch Vermietung oder Veräusserung - zu erzielen, hat die Vorinstanz auch das planmässige, systematische und gewinnstrebige Vorgehen zu Recht bejaht (vgl. E. 3.3.2 des angefochtenen Urteils). Dem steht weder ein allfälliger äusserer Druck beim Verkauf der Liegenschaft - der Streit zwischen den Gesellschaftern - noch die behauptete fehlende Optimierung des Verkaufspreises (keine Begründung von Stockwerkeigentum etc.) entgegen (vgl. Urteil 9C\_606/2022 vom 6. Juni 2023 E. 6.4 m.H.), weshalb die Vorinstanz in dieser Hinsicht zu Recht keine weiteren Feststellungen getroffen hat. Ebenso spielt es keine Rolle, ob der Beschwerdeführer und sein Mitgesellschaftler von Anfang an geplant haben, die Liegenschaft später gewinnbringend zu veräussern; insoweit muss auch auf den Einlagevertrag vom 14. November 2008 nicht näher eingegangen werden. Das Vorgehen des Beschwerdeführers muss sowohl im Hinblick auf die Erzielung von Mieterträgen als auch bei der Veräusserung der Liegenschaft als eine in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtete Tätigkeit qualifiziert werden. Eine schlichte Verwaltung privaten Vermögens liegt nur schon wegen des fehlenden Einsatzes eigenen Vermögens nicht vor. Daran ändern auch die nicht mehr kurze Haltedauer und die geringe Anzahl Verkäufe nichts. Zudem ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass bei der Anzahl Transaktionen auch die Häufigkeit der Käufe zu berücksichtigen ist (vgl. Urteil 2C\_766/2010, 2C\_767/2010 vom 29. Juli 2011 E. 3.4.2), d.h. die zahlreichen Liegenschaftsankäufe des Beschwerdeführers.

#### **E. 4.6**

Zusammenfassend hat die Vorinstanz den Beschwerdeführer in einer Gesamtbetrachtung zu Recht als Liegenschaftenhändler qualifiziert. Die streitige Liegenschaft ist vom Erwerbszeitpunkt an - und nicht erst anlässlich der Überführung in die einfache Gesellschaft - als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Der erzielte Kapitalgewinn ist damit vollumfänglich steuerbar. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

#### **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.