

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.51 vom 24. September 2019

ZH Steuerrekursgericht, 2019-09-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2020.51

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.51 du 24 septembre 2019

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.51 del 24 settembre 2019

Regeste

Gewerbmässiger Liegenschaftenhändler. Eine Beurteilung anhand der einschlägigen Kriterien ergibt, dass vorliegend selbständiger Liegenschaftshandel vorliegt, insbesondere waren die Käufe der streitbetroffenen Liegenschaften zu 100% mit Fremdkapital finanziert worden. Ausserdem verwaltete der Pflichtige seine Liegenschaften während mehreren Jahren im Rahmen seiner selbständigen Erwerbstätigkeit. Der Pflichtige hatte in den Vorperioden aufgrund einer umfangreichen Sanierung einer der beiden streitbetroffenen Liegenschaften werterhaltende Aufwendungen, welche das steuerbare Einkommen der entsprechenden Perioden überstiegen. Diese noch nicht berücksichtigten werterhaltenden Aufwendungen sind in der Steuerperiode, in welcher der Pflichtige erstmals als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziert wurde, zur Berechnung des steuerbaren Einkommens heranzuziehen.

Erwägungen

E. 1

DB.2020.51

- 4 - gen worden sei. Diese Argumente wurden in der Veranlagungsverfügung vom 24. September 2019 – wenn überhaupt – nur kurz angetönt. Auch insgesamt fiel die Begründung eher knapp aus. Im Einspracheentscheid vom 22. Januar 2020 begründete das kantonale Steueramt seine Erwägungen indessen eingehend und setzte sich insbesondere mit den vom Bundesgericht definierten Indizien für gewerbmässigen Liegenschaftshandel auseinander. Soweit der Pflichtige geltend macht, das kantonale Steueramt habe sich im Einspracheentscheid nicht mit seinen Vorbringen auseinandergesetzt, verkennt er den Sinngehalt des rechtlichen Gehörs. Das kantonale Steueramt ist lediglich verpflichtet, sich mit den für den Entscheid relevanten Substantiiierungen und Vorbringen auseinander zu setzen. Es kann nicht verlangt werden, dass jedes Vorbringen des Pflichtigen in der Veranlagungsverfügung bzw. im Einspracheentscheid explizit abgehandelt wird, selbst wenn es für die Verfügung bzw. den Entscheid nicht relevant ist. Eine Abwägung der Gesamtumstände hat das kantonale Steueramt entgegen den Ausführungen des Pflichtigen sehr wohl vorgenommen. Zwar kam es dabei zu einer anderen Schlussfolgerung als der Pflichtige, dies für sich stellt aber noch keine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar. d) Die Begründung des Einspracheentscheids erweist sich damit als ausreichend, sodass eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs im Veranlagungsverfahren durch den Einspracheentscheid geheilt wurde.

E. 2

a) Der direkten Bundessteuer unterliegen gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte; Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind hingegen nach Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei. Art. 18 DBG umschreibt die steuerbaren Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Dazu gehören gemäss Abs. 2 auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (Abs. 2 Satz 3). b) Nach der Praxis des Bundesgerichts liegt steuerbarer Immobilienhandel im Sinn einer selbstständigen Erwerbstätigkeit immer dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn sie dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut; erforderlich ist die Entwick-

lung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (BGE 125 II 113 = StE 1999 B 23.1 Nr. 41 = ASA 67, 644 = ZStP 1999, 70, auch zum Folgenden). Als Indizien hierfür kommen in Betracht: die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die kurze Besitzdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft (BGr, 1. März 2010, 2C_403/2009 + 2C_404/2009, E. 2.4; BGE 125 II 113 E. 6a, 122 II 446 E. 3b). c) Aus Gründen der Rechtsgleichheit muss es auch einem Liegenschaftenhändler erlaubt sein, neben Geschäftsliegenschaften noch Liegenschaften im Privatvermögen zu halten. Zum Privatvermögen gehören in der Regel das selbstbewohnte Eigenheim wie auch die Ferienwohnung; für die Zuordnung weiterer Liegenschaften ins Privatvermögen eines Liegenschaftenhändlers sind indes hohe Anforderungen zu stellen (vgl. BGr, 6. Juni 2017, 2C_866/2016 E. 3.2 f.; VGr, 4. Juli 2012, SB.2012.00001 E. 4.2.3). d) Als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler gilt nicht nur derjenige, dessen eigentliche Tätigkeit auf den An- und Verkauf von Liegenschaften gerichtet ist, sondern auch jener, der sich in anderer Weise mit Liegenschaften befasst, die über die blossе Vermögensverwaltung hinausgeht; beispielsweise wenn der Liegenschaftshandel einem Architekten, einem Baugeschäft oder einem Handwerksbetrieb zur Arbeitsbeschaffung dient (BGr, 10. September 2015, 2C_27/2015, E. 1.4; BGE 125 II 113; StE 2000 B 23.1 Nr. 44). Solche (Quasi-)Liegenschaftenhändler führen regelmässig weder eine Buchhaltung noch eine Aufstellung eines Einzelunternehmens (Martin Arnold, Nichts Neues unter der Steuersonne? Zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, ASA 67, 610). e) Es macht grundsätzlich Sinn, bei Quasi-Liegenschaftenhändlern (E. 1d) erst beim Verkauf einer Liegenschaft zu prüfen, ob in Bezug auf die veräusserte Liegenschaft gewerbsmässiger Liegenschaftshandel vorliegt oder nicht. Vor diesem Zeitpunkt besteht in der Regel kein Anlass, die Zugehörigkeit einer Liegenschaft zum 1 DB.2020.51

- 6 - Privat- oder Geschäftsvermögen zu ergründen, solange die steuerpflichtige Person keine über den privaten Vermögensbereich hinausgehende, zweifelhaft erscheinende steuermindernde Abzüge (z.B. überhöhte Schuldzinsen, Abschreibungen, Rückstellungen)

vornimmt. Entgegen der Auffassung des Pflichtigen misst die Praxis dem Umstand, dass die streitbetroffenen Liegenschaften in den Jahren vor dem Verkauf als Privatvermögen deklariert und vom kantonalen Steueramt als solche übernommen wurde (inkl. Gewährung des Pauschalabzugs für Unterhaltskosten), keine entscheidende Bedeutung zu (vgl. StRK III, 16. November 2010, DB.2010.164). Denn der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Legalitätsprinzip) verlangt eine Übereinstimmung der Entscheidung mit dem Gesetz (Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., 2016, Rz. 325); er geht der Rücksichtnahme auf eine gleichmässige Rechtsanwendung vor (Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz. 599; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 10 ff. und N 99 ff. DBG, mit Verweisungen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Wenn das kantonale Steueramt die streitbetroffenen Liegenschaften entsprechend den Deklarationen des Pflichtigen in den vergangenen Steuerperioden im Privatvermögen belassen hat, steht dieser Umstand daher einer Überprüfung im vorliegenden Verfahren nicht entgegen (StE 2015 B 23.1 Nr. 82, E. 3.4.3). Ebenso wenig liegt in einem solchen Vorgehen des kantonalen Steueramts ein zur Begründung von schutzwürdigem Vertrauen geeignetes oder widersprüchliches Verhalten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 50 und 80, mit zahlreichen Hinweisen auf die Gerichtspraxis). f) Weiter macht der Pflichtige geltend, aufgrund des Revers vom ... November 2006 hätte das kantonale Steueramt ihn schon früher als gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler qualifizieren müssen. Das kantonale Steueramt sei durch den Revers verpflichtet gewesen, bereits bei früheren Verkäufen von Liegenschaften des Pflichtigen zu überprüfen, ob es sich bei den Liegenschaften um Privat- oder Geschäftsvermögen handelt. Eine Veranlagung als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler für das Jahr 2014 verstosse deswegen gegen Treu und Glauben. Dem ist entgegen zu halten, dass sich die Gewerbsmässigkeit nur anhand von Indizien überprüfen lässt. Es liegt in der Natur der Sache, dass sich diese Indizien zum Teil erst zeitlich verzögert offenbaren. Ausserdem hält der Revers lediglich fest, dass beim Verkauf gewisser, spezifisch aufgelisteter Liegenschaften eine erneute Überprüfung stattfinden soll. Es wurde hingegen nicht vereinbart, dass die im Revers vorgese-

DB.2020.51

- 7 - hene Überprüfung weiteren, allenfalls abweichenden Beurteilungen in der Zukunft entgegenstehen soll. Hätte der Pflichtige mit dem Revers eine Vertrauensgrundlage schaffen wollen, welche im Ergebnis einer behördlichen Auskunft bzw. einem Ruling gleichkommt, dann wären auch dieselben Voraussetzungen wie für ein Ruling zu erfüllen gewesen. Namentlich wäre der massgebliche Sachverhalt im Revers konkret, korrekt und vollständig zu beschreiben gewesen (VGr, 25. August 2010, SB.2009.00104, E. 3.1 = StE 2011 A 21.14 Nr. 21). Der Revers hält fest, dass der Pflichtige und seine damalige Ehegattin G (zusammen die Ehegatten) bis auf Weiteres keine Absicht hätten, Liegenschaften zu veräussern. Als einzige Ausnahme wird die Liegenschaft an der H-Strasse in I genannt, welche die Ehegatten bis 2003 als Wohnsitz nutzten und damals veräussern wollten. Nicht erwähnt werden die Veräusserungen in den Jahren 2012 und 2014, auf welche in den Erwägungen noch weiter einzugehen ist. Folglich stellt der Revers keine Vertrauensgrundlage dar, auf welche sich der Pflichtige für die Steuerperiode 2014 berufen könnte. Auch aus den rechtskräftigen Veranlagungen der Vorperioden lässt sich für den Pflichtigen nichts ableiten. Die Rechtskraft erstreckt sich lediglich auf die Steuerfaktoren, nicht aber auf die Erwägungen des kantonalen Steueramts. Dementsprechend können sowohl die tatsächlichen als auch die rechtlichen Verhältnisse in

späteren Perioden anders beurteilt werden (BGr, 26. August 2014, 2C_911/2013, E. 2.2; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 130 N 3a DBG). Folglich lässt sich weder aus dem Revers, noch aus den früheren Veranlagungen durch das kantonale Steueramt etwas für den Pflichtigen ableiten. g) Der Pflichtige macht ausserdem geltend, seine damalige Ehegattin sei für die Steuerperiode 2014 nicht als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin qualifiziert worden, weswegen er gleich zu behandeln sei. Wie bereits ausgeführt (E. 2e), geht das Legalitätsprinzip der Rücksichtnahme auf eine gleichmässige Rechtsanwendung vor. Wenn aber die Behörde die Aufgabe einer auch in gleich gelagerten Fällen geübten gesetzeswidrigen Praxis ablehnt, kann der Bürger verlangen, dass die gesetzeswidrige Begünstigung, die dem Dritten zuteil wird, auch ihm gewährt wird. Dabei dürfen keine gewichtigen öffentlichen Interessen einer gesetzeswidrigen Rechtsanwendung entgegenstehen (Gleichbehandlung im Unrecht, spezielle Rechtsgleichheit; vgl. hierzu Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz. 599; BGE 139 II 49, E. 7.1; BGE 136 I 65, E. 5.6; BGE 126 V 390; BGE 125 II 152; BGE 122 II 446, E. 4a; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109-121, N 103 DBG). Im vorliegenden Fall macht der Pflichtige aber nicht geltend, es liege eine solche gesetzeswidrige Praxis vor. Hierfür bestehen denn auch keine
DB.2020.51

- 8 - ne Anzeichen. Vielmehr ist von einem Einzelfall auszugehen, aus welchem der Pflichtige – selbst im Falle eines Fehlentscheidens – keinen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht ableiten könnte.

E. 3

a) Der nachfolgend dargestellte Sachverhalt ist unbestritten. Der Streit dreht sich einzig darum, ob die vom Pflichtigen pro 2014 beim Verkauf von Miteigentumsanteilen an zwei Liegenschaften erzielten Gewinne mit Bezug auf die direkte Bundessteuer als steuerbare Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit i.S.v. Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG zu besteuern sind oder aber als Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen i.S.v. Art. 16 Abs. 3 DBG qualifizieren und steuerfrei bleiben. Das kantonale Steueramt vertritt zusammengefasst die Auffassung, dass die veräusserten Miteigentumsanteile an den Liegenschaften am C-Weg und am E-Weg als Geschäftsvermögen der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler zuzuordnen seien. Folglich qualifiziere der sich aus dem Verkauf besagter Miteigentumsanteile im Geschäftsvermögen ergebende Gewinn als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. b) Der Pflichtige macht hingegen geltend, gestützt auf die vom Bundesgericht erarbeiteten Indizien zum gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler müsse im vorliegenden Fall auf private Vermögensverwaltung geschlossen werden. Dementsprechend sei der mit dem Verkauf der Miteigentumsanteile erzielte Veräusserungsgewinn als steuerfreier Kapitalgewinn zu qualifizieren.

E. 4

Zu prüfen ist, ob die Indizien bei einer Gesamtbetrachtung für eine Qualifikation des Pflichtigen als gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler sprechen. a) Der streitbetreffende Veräusserungsgewinn 2014 stammt aus der Übertragung der Liegenschaften am E-Weg und am C-Weg. Die erstere dieser Liegenschaften erwarb der Pflichtige im Jahr 2002 und die zweite im Jahr 2005; beide zusammen mit seiner damaligen Ehegattin je zu hälftigem Miteigentum. Die beiden Liegenschaften wurden im Jahr 2014 im Zug der Scheidung der

Ehegatten übertragen. Der hälftige Miteigentumsanteil des Pflichtigen an der Liegenschaft am E-Weg übertrug dieser auf seine bisherige Ehegattin. Die Liegenschaft am C-Weg übertrugen die sich im Scheidungsverfahren befindlichen Ehegatten auf einen Dritten. 1 DB.2020.51

- 9 - b) aa) Der Pflichtige macht geltend, die Immobilienübertragungen im Jahr 2014 seien nur aufgrund der Scheidung durchgeführt worden. Bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung seien die Liegenschaften jeweils einem der Ehegatten zugewiesen worden. Dies sei dann in einer Art Tauschgeschäft durch Übertragung der Miteigentumsanteile vollzogen worden. Bei der Liegenschaft am C-Weg sei dies aufgrund ihres hohen Werts nicht möglich gewesen, bzw. sei deren Verkauf der Liegenschaft zur güterrechtlichen Auseinandersetzung unumgänglich gewesen. Die Liegenschaft sei dabei nicht auf dem Immobilienmarkt ausgeschrieben, sondern direkt an einen interessierten Käufer übertragen worden. bb) Grundsätzlich ist dem Pflichtigen beizupflichten, dass nicht jede Übertragung von Immobilien für die Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler relevant ist. Sodann hielt das Bundesgericht in seiner Entscheidung vom 25. August 2014 fest, dass eine Übertragung von Liegenschaften zwischen nahen Verwandten zu Vorzugspreisen oder gegen Anrechnung an den Erbteil eine private Angelegenheit darstellt und für sich allein nicht auf eine gewerbsmässige Tätigkeit schliessen lässt (BGr, 25. August 2014, 2C_1048/2013 E. 3.1). Bereits in einem früheren Entscheid vom

E. 7

April 2009, 2C_869/2008 E. 4.2). Dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist auch das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich in seiner neueren Rechtsprechung gefolgt (VGr, 19. Februar 2020, SB.2019.00112 E. 2.7). cc) Im vorliegenden Fall hat der Pflichtige im Jahr 2014 zwei hälftige Miteigentumsanteile an Liegenschaften übertragen. Einerseits hat er seinen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft am E-Weg auf seine frühere Ehegattin übertragen und dafür im Gegenzug ihre hälftigen Miteigentumsanteile an den Liegenschaften an der J-Strasse und an der K-Strasse (beide in I) erhalten. Andererseits haben der Pflichtige und seine frühere Ehegattin zusammen jeweils ihre hälftigen Miteigentumsanteile an der Liegenschaft am C-Weg an einen Dritten verkauft. dd) Die Übertragungen zwischen den sich scheidenden Ehegatten sind analog zu Übertragungen an die eigenen Erben als Privatsache zu qualifizieren. Aus einer solchen Übertragung lässt sich keine gewerbsmässige Tätigkeit ableiten. Oft ist es bei in Errungenschaftsbeteiligung lebenden Ehegatten der Fall, dass Immobilien je zu hälftigem Miteigentum erworben werden. Eine Entstrickung dieser vermögensrechtlichen 1 DB.2020.51

- 10 - Verflechtung im Zuge einer güterrechtlichen Auseinandersetzung kann grundsätzlich nicht dazu führen, dass einer der beiden Ehegatten oder gar beide Ehegatten als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler qualifizieren. ee) Differenzierter ist der Verkauf der Liegenschaft am C-Weg zu betrachten. Es ist zu unterscheiden, ob der Verkauf aufgrund der Scheidung stattfand oder ob er bloss bei Gelegenheit der Scheidung durchgeführt wurde. Zumal es sich bei dieser Liegenschaft nicht um eine von den sich scheidenden Ehegatten selbst bewohnte Liegenschaft, sondern um ein Renditeobjekt handelt, wären wohl auch andere Lösungen denkbar gewesen. Aus den Akten ergeben sich denn auch keine Indizien für ein Zerwürfnis zwischen den sich scheidenden Ehegatten, welches eine gemeinsame Verwaltung der Liegenschaft nicht zugelassen hätte. So wurde denn auch in der Trennungsvereinbarung vom ... Mai 2014 festgehalten, dass die bisherige Ehegattin

des Pflichtigen nach wie vor in dessen Betrieb angestellt sei und in ihrer dortigen Funktion die ehelichen Liegenschaften verwalte. Sodann wurde der öffentlich beurkundete Kaufvertrag für die Liegenschaft am C-Weg am ... April 2014 unterzeichnet und beurkundet, also beinahe zwei Monate bevor besagte Trennungsvereinbarung abgeschlossen wurde. ff) Sodann macht der Pflichtige geltend, der Verkauf der Liegenschaft am C-Weg sei auch notwendig gewesen um die Kosten des Scheidungsverfahrens sowie den Auszug seiner ehemaligen Ehegattin zu finanzieren. Ausserdem sei eine güterrechtliche Barabfindung geschuldet gewesen, welche ansonsten nicht zu finanzieren gewesen wäre. Diese Argumente überzeugen indessen nicht. Vielmehr zeigen diese Ausführungen, wie stark die Ehegatten den persönlichen finanziellen Spielraum zugunsten ihrer Investitionen in Liegenschaften einschränkten. Folglich musste die Liegenschaft am C-Weg nicht aufgrund der güterrechtlichen Auseinandersetzung verkauft werden, sondern aufgrund eines Liquiditätsengpasses. Deshalb ist die Veräusserung der besagten Liegenschaft als Marktteilnahme zu werten. Dies nicht zuletzt, da der Liquiditätsengpass der Ehegatten – wie noch aufgezeigt wird (vgl. E. 4e) – selbstverschuldet war. Zwar kann allein vom Verkauf der Liegenschaft am C-Weg nicht auf ein gewerbsmässiges Vorgehen geschlossen werden, jedoch vermag der Hintergrund der güterrechtlichen Auseinandersetzung eine derartige Qualifikation unter diesen Umständen auch nicht auszuräumen. Stattdessen ist der Verkauf im Kontext einer Gesamtbetrachtung der Indizien und der Umstände in den Vorjahren zu würdigen. 1 DB.2020.51

- 11 - c) aa) Im Jahr 2001 erwarben die Ehegatten eine Liegenschaft an der J-Strasse in I. Schon zuvor hatten sie in I eine Liegenschaft an der H-Strasse erworben. Letztere diente ihnen bis 2003 als Wohnsitz. Im Jahr 2003 verlegten sie ihren Wohnsitz an die im selben Jahr neu erworbene Liegenschaft an der K-Strasse, in I. Der Pflichtige erwarb in den Jahren 2000 und 2002 ausserdem je eine Stockwerkeigentumseinheit an der L-Strasse in I zu alleinigem Eigentum. bb) Im Jahr 2009 veräusserten die Ehegatten ihre Liegenschaft an der H-Strasse. Rund drei Jahre später – im Jahr 2012 – verkaufte der Pflichtige seine beiden Stockwerkeigentumseinheiten an der L-Strasse. Im selben Jahr liessen die Ehegatten Renovationsarbeiten an den Liegenschaften am E-Weg und an der J-Strasse durchführen. Der Pflichtige macht geltend, die Veräusserung des Stockwerkeigentums sei im Nachgang an den Verkauf seiner Beteiligungen an der M GmbH und der N AG geschehen. An beiden Gesellschaften hielt der Pflichtige bis zu deren Verkauf in den Jahren 2009 und 2010 eine Mehrheitsbeteiligung (E. 4f/aa). Die Stockwerkeigentumseinheiten wurden nach Angaben des Pflichtigen bis 2012 an die beiden Gesellschaften vermietet. Nach dem Verkauf seiner Beteiligungen an diesen beiden Gesellschaften habe er auch die Stockwerkeigentumseinheiten aufgrund von geschäftlichen Umständen verkaufen müssen. Welche geschäftlichen Umstände für den Verkaufentscheid ausschlaggebend waren, legt der Pflichtige nicht offen. Festzuhalten ist aber, dass die Stockwerkeigentumseinheiten an O verkauft wurden und nicht an einen der Käufer der beiden Gesellschaften. Es ist also nicht ersichtlich, inwiefern die geltend gemachten geschäftlichen Umstände bzw. die veräusserten Gesellschaften in Zusammenhang mit dem Verkauf stehen sollen. Vielmehr drängt sich der Schluss auf, dass das Stockwerkeigentum liquidiert wurde, um die im selben Jahr angefallenen Renovations- bzw. Unterhaltskosten an den Liegenschaften an der J-Strasse und am E-Weg auszugleichen. cc) Die Ehegatten haben folglich im Zeitraum von 2001 bis 2014 vier Liegenschaften gekauft. Im selben Zeitraum hat der Pflichtige zwei Stockwerkeigentumseinheiten zu alleinigem Eigentum erworben. In dieser Zeit haben die Ehegatten sodann zwei Liegenschaften und der

Pflichtige die beiden Stockwerkseigentumseinheiten ver- äussert. Bei den Veräusserungen nicht mitgezählt sind die Übertragungen von Mitei- gentumsanteilen zwischen den Ehegatten bei der Scheidung. Obwohl die Anzahl der Liegenschaftstransaktionen isoliert betrachtet noch nicht auf ein gewerbsmässiges Vorgehen schliessen lässt, gilt es zu bedenken, dass die im Jahr 2005 erworbene und 1 DB.2020.51

- 12 - im Jahr 2014 veräusserte Liegenschaft am C-Weg für die Ehegatten unter Berücksichtigung ihrer finanziellen Situation (E. 4e) eine ungewöhnlich grosse Investition darstell- te. Ausserdem investierten die Ehegatten auch mehrmals im Rahmen grösserer Reno- vationen in die eigenen Liegenschaften. d) aa) Die Haltedauer lag bei diesen Immobilien zwischen neun und zwölf Jah- ren. Das kantonale Steueramt macht geltend, dass die Haltedauer als relativ kurz zu qualifizieren sei. Nach Praxis ist bei einer Besitzesdauer von bis zu fünf Jahren von einer kurzen Haltedauer zu sprechen. Dies räumt sodann auch das kantonale Steuer- amt ein. Im vorliegenden Fall war die Haltedauer mit neun bis zwölf Jahren ungefähr doppelt so lange, weswegen entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramtes nicht von einer relativ kurzen Haltedauer gesprochen werden kann. bb) Gemäss Rechtsprechung ist eine kurze Besitzesdauer zwar oft ein deutli- ches Indiz für gewerbsmässigen Liegenschaftshandel. Umgekehrt schliesst aber eine lange Besitzesdauer oder der Umstand, dass seit längerer Zeit keine Grundstückge- schäfte getätigt worden sind, eine selbständige, auf Erwerb gerichtete Tätigkeit kei- neswegs aus (VGr, 21. Februar 2018, SB.2017.00073 + 00074 E. 2.5, auch zum Fol- genden). Im Liegenschaftenhandel kommt es häufig vor, dass ein Steuerpflichtiger Grundstücke aus ganz verschiedenen Gründen (insbesondere je nach einer günstigen oder ungünstigen Marktentwicklung) über Jahre hinaus behält, bis er sie mit Gewinn verkauft. Eine lange Haltedauer kann durchaus unternehmerischen Interessen ent- sprechen, namentlich dann, wenn eine Weiterveräusserung von Anfang an geplant war und die Liegenschaft im Hinblick auf eine künftige gewinnbringende Veräusserung er- worben und überbaut worden ist (BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010 E. 4.2 mit wei- teren Hinweisen; StRG, 16. Mai 2018, 2 DB.2016.163 E. 3g mit Hinweisen). cc) Zwar ist dem Pflichtigen beizupflichten, dass die Haltedauer nicht für ein gewerbsmässiges Vorgehen spricht, jedoch vermag die Haltedauer eine Gewerbsmäs- sigkeit auch nicht auszuschliessen. Im Folgenden sind die weiteren Indizien des Bun- desgerichts zu prüfen, um eine Gesamtbetrachtung vornehmen zu können. e) aa) Die Ehegatten wiesen in der Steuererklärung 2001 ein Gesamtvermö- gen von rund Fr. 2.3 Mio. (vor Abzug der Privatschulden) aus. Dieses Gesamtvermö- gen stieg bis Ende 2013 auf rund Fr. 11.9 Mio. (ebenfalls vor Abzug der Privatschul- den) an. Das steuerbare Vermögen der Ehegatten befand sich während diesem 1 DB.2020.51

- 13 - Zeitraum jedes Jahr im negativen Bereich. Die Schulden der Ehegatten waren also von 2001 bis 2013 konstant höher als deren deklariertes Gesamtvermögen. Nach der Scheidung deklarierte der Pflichtige in der Steuererklärung 2014 noch ein Gesamtver- mögen (vor Schulden) von rund Fr. 3.7 Mio., wobei das steuerbare Vermögen Fr. 279'610.- betrug. Erst mit dem Verkauf der Liegenschaft am C-Weg konnte die Ver- schuldungsquote wirksam reduziert werden. Der Pflichtige macht zwar geltend, die Liegenschaft am C-Weg sei "nur" zu 90% mit Fremdkapital finanziert gewesen, lässt dabei aber ausser Acht, dass die Ehegatten in den Vorjahren jeweils auch noch grös- sere Privatdarlehen hatten, welche nicht objektbezogen waren. Diese Privatdarlehen müssen den Liegenschaften zumindest nach ihrer Quote an den gesamten Vermö- genswerten zugerechnet werden. Zumal die Ehegatten in der Periode 2001 bis 2013 ausnahmslos in jedem Jahr ein negatives

steuerbares Vermögen auswies, ist anzunehmen, dass deren Investitionen in Liegenschaften zu weit mehr als 90% durch Fremdkapital finanziert wurden. Unterstrichen wird dies auch dadurch, dass die Schulden der Ehegatten schneller anwuchsen als deren deklarierte Vermögenswerte. Im Jahr 2001 deklarierten die Ehegatten ein Vermögen von rund Fr. 2.3 Mio. sowie Privatschulden von rund Fr. 2.9 Mio., wobei ein Nettovermögen von minus rund Fr. 588'000.- resultierte. Zwar stieg das deklarierte Vermögen bis 2013 auf rund Fr. 11.9 Mio. an, jedoch erhöhten sich auch die Privatschulden im selben Zeitraum auf rund Fr. 12.6 Mio., woraus sich ein Nettovermögen von minus rund Fr. 710'000.- ergibt. Den Höchststand erreichte die Verschuldung der Ehegatten kurz vor der Finanzkrise in 2008. In den Jahren 2006 und 2007 deklarierten sie ein Nettovermögen von minus rund Fr. 2.2 Mio., wobei im Jahr 2006 die deklarierten immobilien Vermögenswerte mehr als 99% des Gesamtvermögens ausmachten. Auch in den übrigen Jahren der Periode von 2001 bis 2013 machten die Liegenschaften der Ehegatten 94% bis 99% der Gesamtvermögenswerte aus. bb) Auch eine Einzelbetrachtung der beiden Liegenschaften am C-Weg und am E-Weg ergibt kein anderes Ergebnis. Die Letztere wurde im Jahr 2002 für Fr. 1.2 Mio. erworben. Im selben Jahr wurde auch eine Stockwerkeigentumseinheit an der L-Strasse erworben. Der Kaufpreis lag bei Fr. 363'000.-. Folglich erwarben die Ehegatten im Jahr 2002 Liegenschaften für Fr. 1'563'000.-, wobei ihre Privatschulden im selben Jahr um Fr. 1'768'099.- zunahmen. Zwar nahm auch das bewegliche Vermögen der Ehegatten von 2001 auf 2002 um Fr. 166'907.- zu, jedoch fällt die Gesamtvermögenszunahme von Fr. 1'729'907 (= Fr. 1'563'000.- + Fr. 166'907.-) immer noch um Fr. 38'192.- geringer aus als die Zunahme des Fremdkapitals im selben Zeitraum. 1 DB.2020.51

- 14 - Es ist also davon auszugehen, dass die Liegenschaftskäufe im Jahr 2002 vollständig mit Fremdkapital finanziert wurden. Ein ähnliches Bild ergibt sich im Jahr 2005, in welchem die Liegenschaft am C-Weg für Fr. 5 Mio. erworben wurde. Es wurden keine weiteren Liegenschaften im selben Jahr erworben. Dafür nahm das bewegliche Vermögen von 2004 auf 2005 um Fr. 38'750.- zu. Dementsprechend ergibt sich eine Gesamtvermögenszunahme von Fr. 5'038'750.- (= Fr. 5 Mio. + Fr. 38'750.-), welcher eine Zunahme der Privatschulden von Fr. 5'177'175.- gegenübersteht. Folglich ist davon auszugehen, dass auch der Kauf der Liegenschaft am C-Weg vollständig mittels Fremdkapital finanziert wurde. cc) Berücksichtigt man einerseits die enorme Verschuldung, welche die Ehegatten auf sich nahmen, um ihr Immobilienportfolio zu erweitern, und andererseits das hohe Klumpenrisiko, welches eine derart starke Fokussierung auf Immobilien zur Folge hat, dann übersteigt das Risiko der gewählten Anlagestrategie bei weitem die Risikoreitschaft privater Anleger. So räumt denn auch selbst der Pflichtige ein, dass die verwendeten Fremdmittel für eine Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler sprechen. f) aa) Als gelernter Maler und Polier gründete der Pflichtige im Jahr 1999 zusammen mit einer weiteren Person die R GmbH, welche im Jahr 2001 in die M GmbH umfirmiert wurde. Sodann gründete der Pflichtige zusammen mit seiner damaligen Ehegattin und einem weiteren Minderheitsaktionär im Jahr 2001 die N AG. Seine Beteiligungen an diesen beiden Gesellschaften veräusserte er im Jahr 2009 bzw. 2010. Beide Gesellschaften wurden zwischenzeitlich umfirmiert. Im Jahr 2011 gründete der Pflichtige mit seiner damaligen Ehegattin die N GmbH. Sie bezweckt die Durchführung von Maler- und Tapezierarbeiten aller Art. bb) Ausserdem führte der Pflichtige von 2004 bis 2011 den Betrieb S. Zwar ist und war der Betrieb S im Handelsregister nicht auffindbar, jedoch wird aus den eingereichten Erfolgsrechnungen ersichtlich, dass der Pflichtige über dieses Unternehmen Dienstleistungen zugunsten seiner anderen Gesellschaften und seiner

Liegenschaften erbracht hat. Mit Ausnahme der Erfolgsrechnung des Jahres 2010 sind denn auch keine Leistungen zugunsten Dritter ersichtlich. Aus besagter Erfolgsrechnung ergibt sich ein Zahlungseingang von der "T AG". Ob damit die T U AG (also die nach dem Verkauf umfirmierte N AG) oder die T AG (welche von derselben Familie geführt wird, die auch die N AG erworben hat) gemeint ist, kann hier offen bleiben, zumal es sich um eine 1 DB.2020.51

- 15 - nicht wiederkehrende Ertragsposition handelt. Aus der Erfolgsrechnung 2011 des Betriebs S wird denn auch klar, dass der Pflichtige mit dieser Unternehmung die Verwaltung und Vermietung seiner Liegenschaften organisierte bzw. besorgte. cc) Sodann ergibt sich aus der Trennungsvereinbarung vom ... Mai 2014 zwischen dem Pflichtigen und seiner damaligen Ehegattin, dass die Letztere nach wie vor im Betrieb des Pflichtigen angestellt sei und in ihrer dortigen Funktion die ehelichen Liegenschaften verwalte. dd) Grundsätzlich steht es auch privaten Anlegern frei, ihr Vermögen professionell verwalten zu lassen. Davon zu unterscheiden ist aber der Fall, in welchem der vermeintlich private Anleger selbst sein Vermögen professionell verwaltet. Hier übernahm der Pflichtige bzw. seine damalige Ehegattin im Zug ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit bzw. als Teil ihres Anstellungsverhältnisses die Verwaltung. Damit zeigt sich, dass der Pflichtige bzw. seine damalige Ehegattin einerseits genügend Fachwissen hatten, um die ehelichen Immobilien professionell zu verwalten, und andererseits diese Tätigkeit auch aktiv in dieser Form ausübten. ee) Hinzu kommt, dass die Ehegatten bei den Renovationen der ehelichen Liegenschaften immer wieder Aufträge an die eigenen Gesellschaften vergaben. In den Jahren 2006 bis 2008 investierten die Ehegatten rund Fr. 3.5 Mio. in die Liegenschaft am C-Weg, wobei Leistungen im Umfang von rund Fr. 1 Mio. (also beinahe 30%) von der M GmbH und der N AG erbracht wurden. An beiden Gesellschaften hielt der Pflichtige in diesem Zeitraum – wie bereits ausgeführt wurde – die Mehrheit der Beteiligten. Im Jahr 2012 liessen die Ehegatten an den Liegenschaften an der J-Strasse und am E-Weg Renovationsarbeiten vornehmen. Die Renovationsarbeiten kosteten zusammen mit den Unterhaltskosten gemäss den eingereichten Abrechnungen insgesamt Fr. 257'253.85, wobei davon Fr. 159'860.55 an die N GmbH bezahlt wurde. Dementsprechend gingen mindestens rund 62% der im Jahr 2012 angefallenen Renovationskosten an eine von den Ehegatten beherrschte Gesellschaft. Würden die regulären Unterhaltskosten herausgerechnet, wäre der Anteil an Renovationsarbeiten, welche an die N GmbH vergeben wurde, noch höher. Die Ehegatten setzten folglich auch ihr Fachwissen aus der Baubranche gezielt ein, um den Wert ihrer Liegenschaften zu erhöhen. Der Umstand, dass die Aufträge an juristische Personen vergeben und nicht vom Pflichtigen selbst in Form einer selbständigen Erwerbstätigkeit verrichtet 1 DB.2020.51

- 16 - wurden, spielt hier keine Rolle, hatte doch der Pflichtige als ausgebildeter Maler und Polier auch persönlich Branchenkenntnis und Fachwissen im Renovationsbereich. g) Der Pflichtige macht geltend, er habe die Liegenschaft am C-Weg ohne Ausschreibung an eine gemeinnützige Stiftung veräussert, was gegen ein gewerbsmässiges Vorgehen spreche. Dem ist nicht beizupflichten. Die Ausschreibung einer Immobilie ist mit Kosten verbunden und kann den Verkaufsprozess in die Länge ziehen. Auch ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler hat kein Interesse an einer Ausschreibung, falls bereits ein vorteilhaftes Angebot eines Interessenten vorliegt. Der Pflichtige macht denn auch nicht geltend, dass der für die Liegenschaft bezahlte Kaufpreis zu tief sei. Auch der Verkauf an eine gemeinnützige Stiftung steht der Gewinnerzielungsabsicht des Pflichtigen nicht

entgegen. Gemeinnützig ist allenfalls der Verwendungszweck, dem die Liegenschaft durch die kaufende Stiftung zugeführt wird, nicht aber deren Verkauf zum Verkehrswert durch den Pflichtigen. h) Aus den Steuererklärungen der Jahre 2001 bis 2013 und den obigen Erwägungen (E. 4e) ergibt sich, dass die Ehegatten in Ermangelung von anlagebedürftigem Eigenkapital grosse Mengen an Fremdkapital aufnahmen, um ein Immobilienportfolio erwerben und teils auch renovieren zu können. Dabei schienen die Ehegatten kein Interesse daran zu haben, ihre Privatschulden zu reduzieren. Das steuerbare Nettovermögen blieb denn auch während der ganzen Betrachtungsperiode im negativen Bereich. Damit setzten sich die Ehegatten auch einem hohen finanziellen Risiko (insbesondere während der Finanzkrise von 2008) aus. Zur Verwaltung und Renovation der Liegenschaften setzten die Ehegatten ihre persönlichen Fachkenntnisse ein. Zwar spricht die Haltedauer von neun bis zwölf Jahren gegen ein gewerbsmässiges Vorgehen, jedoch schliesst sie ein solches nicht aus. Aufgrund der Gesamtumstände ist denn auch davon auszugehen, dass die Ehegatten eine Gewinnerzielungsabsicht hatten, zumal eine solche selbst bei privater Vermögensverwaltung anzunehmen ist. Sodann lässt die Einbringung eigener Fachkenntnisse sowie die von den Ehegatten professionell geführte Verwaltung der Liegenschaften auf ein systematisches und planmässiges Vorgehen schliessen. Unter Berücksichtigung der vom Bundesgericht definierten Indizien ist folglich mit der Steuerbehörde von gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel auszugehen. 1 DB.2020.51

- 17 - 5. a) Damit ist noch nichts zur Berechnung des steuerbaren Einkommens für die direkte Bundessteuer gesagt. Das kantonale Steueramt rechnete dem Pflichtigen Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 2'806'019.- auf. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus dem Grundstückgewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft am C-Weg (Fr. 2'085'519.-) und jenem aus dem Verkauf der Liegenschaft am E-Weg (Fr. 720'500.-). Der Grundstückgewinn aus dem letzteren Verkauf wurde dabei nicht anhand der Grundstückgewinnveranlagung ermittelt, da Übertragungen zwischen Ehegatten im Rahmen von güterrechtlichen Auseinandersetzungen gemäss § 216 Abs. 3 lit. b StG zu einem Aufschub der Grundstückgewinnsteuer führten. Das kantonale Steueramt errechnete den Gewinn deshalb kurzerhand aus der Differenz zwischen Verkaufspreis 2014 und Ankaufspreis 2002. Wertvermehrnde Aufwendungen in dieser Zeitspanne wurden nicht berücksichtigt. Weil aktenkundig für die Liegenschaft am E-Weg beispielsweise im Jahr 2012 Aufwand im Umfang von Fr. 146'765.95 angefallen ist und die Position auch Leistungen von Unternehmen im Baugewerbe umfassen, kann aber nicht ausgeschlossen werden, dass auch wertvermehrnde Aufwendungen angefallen sind. b) Im Übrigen macht der Pflichtige geltend, in den Steuerperioden 2006 und 2007 Verluste erlitten zu haben. Bei diesen Verlusten handelt es sich um werterhaltende Aufwendungen für die Liegenschaft am C-Weg, welche in den Jahren 2006 und 2007 angefallen sind und in diesen Jahren nicht vollständig mit Einkünften verrechnet werden konnten. Namentlich konnten im Jahr 2006 Fr. 298'584.- und im Jahr 2007 Fr. 460'255.- nicht mit steuerbarem Einkommen verrechnet werden. Diese bisher nicht berücksichtigten werterhaltenden Aufwendungen stehen in kausalem Zusammenhang mit dem Grundstückgewinn, welcher durch den Verkauf der Liegenschaft am C-Weg erzielt wurde. Deswegen ist zu prüfen, inwiefern diese Aufwendungen in die Berechnung des steuerbaren Einkommens für die direkte Bundessteuer 2014 einfliessen. Dies wurde vom kantonalen Steueramt bisher nicht berücksichtigt. Deswegen, sowie aufgrund der intransparenten Gewinnberechnung bei der Liegenschaft am E-Weg, ist das kantonale Steueramt im Rahmen einer Rückweisung anzuhalten, den Gesamtgewinn bzw. das steuerbare Einkommen erneut zu berechnen. c)

Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde. Der Einspracheentscheid vom 22. Januar 2020 ist aufzuheben und die Sache ist zur weiteren Untersuchung und Neubeurteilung an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückzuweisen. 1 DB.2020.51

- 18 - 6. a) Eine Rückweisung mit offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kostenregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei, wobei es keine Rolle spielt, ob die Rückweisung beantragt wurde (VGr, 22. April 2015, SB.2014.00131 + 00132, E. 3; BGr, 28. April 2014, 2C_845 + 846/2013, E. 3). Entscheidend ist, ob die aufgrund der Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung noch zu einer vollständigen Gutheissung des Antrages des Beschwerdeführers führen kann (BGr, 28. April 2014, 2C_846/2013, E. 3.2). Mit dem vorliegenden Entscheid wird festgestellt, dass es sich beim Pflichtigen um einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler handelt. Die Rückweisung dient lediglich der Neuberechnung des steuerbaren Einkommens für die direkte Bundessteuer 2014. Obwohl im vorliegenden Fall nicht alle Zahlen bekannt sind, um zu ermitteln, in welchem Umfang der Verfahrensausgang effektiv noch offen ist, kann davon ausgegangen werden, dass auch nach einer Neuberechnung mindestens die Hälfte des durch das kantonale Steueramt veranlagten, steuerbaren Einkommens verbleiben wird. Dementsprechend sind der Beschwerdegegnerin und dem Beschwerdeführer je 1/2 Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). b) Der Pflichtige unterliegt zur Hälfte. Ausserdem wurde die Neuberechnung des steuerbaren Einkommens nicht vom Pflichtigen bzw. von seinem Vertreter beantragt. Stattdessen machte Letzterer geltend, die in den Jahren 2006 und 2007 nicht berücksichtigten werterhaltenden Aufwendungen hätten mit dem Einkommen des Jahres 2008 verrechnet werden müssen. Dementsprechend ist dem Pflichtigen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968). c) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987 i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005). 1 DB.2020.51

- 19 -

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