

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2022.136 vom 28. Februar 2023

ZH Steuerrekursgericht, 2023-02-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2022.136

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2022.136 du 28 février 2023

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2022.136 del 28 febbraio 2023

Regeste

Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel. Qualifikation des Verkaufs einer Kapitalanlageliegenschaft als private Vermögensverwaltung bei einer im Zusammenhang mit einer Transaktion aus dem Jahr 2011 in der Vergangenheit als Liegenschaftenhändlerin eingestuftem Pflichtigen. Die streitbetroffene Liegenschaft wurde während 14 Jahren gehalten und es sind keine Bemühungen aktenkundig, welche auf eine Gewinnabsicht schliessen lassen würden. Die Finanzierung mittels Hypothek und elterlichem Darlehen (verzinslich) führt sodann nicht zu einer schädlichen Finanzierungsstruktur, da das Darlehen wirtschaftlich betrachtet einem Erbvorbezug nahekommt und daher unter Risikogesichtspunkten differenziert zu betrachten ist. Bei der Liegenschaft wurde "nur" nach dem Erwerb der Estrich ausgebaut, mit anschliessendem Bezug dieser Attikawohnung durch die Pflichtige (welche diese ununterbrochen bewohnte). Eine Totalsanierung wurde nicht vorgenommen und die letzten Renovationsarbeiten erfolgten 4 Jahre vor dem Verkauf. Gutheissung.

Erwägungen

E. 1

DB.2022.136

- 6 - Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, VB zu Art. 109 - 121 N 10 ff. und N 99 ff. DBG, mit Verweisungen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

E. 2

Streitig ist vorliegend im Wesentlichen, ob die per XX. Oktober 2015 mit Gewinn verkaufte Liegenschaft an der ...strasse 389 in C dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen der Pflichtigen zuzuordnen ist. a) Mit Blick auf die vorstehenden allgemeinen Erwägungen zum gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler ist zunächst festzuhalten, dass die Pflichtige nichts zu ihren Gunsten daraus ableiten kann, dass in den vergangenen Jahren der bei Geschäftsliegenschaften gemäss Art. 32 Abs. 4 DBG nicht mögliche Pauschalabzug gewährt worden ist und die Liegenschaft damit als Privatvermögen behandelt wurde. Dies insbesondere deshalb nicht, weil das kantonale Steueramt sich bisher nicht (ausdrücklich) zur Qualifikation der Liegenschaft geäußert hat (StE 2015 B 23.1 Nr. 82, E. 3.4.3). Das Vorgehen des kantonalen Steueramts steht somit einer Überprüfung in der vorliegend zu beurteilenden Steuerperiode nicht entgegen. Gleiches gilt umgekehrt hinsichtlich der Tatsache, dass die Pflichtige in der Grundstückgewinnsteuerdeklaration bezüglich Verkauf der Liegenschaft ...strasse 389 Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) deklarierte und diese Abzüge durch die Kommission für Grundsteuern zugelassen wurden. Auch in diesem Zusammenhang ist nicht aktenkundig,

dass eine nähere Aus- einandersetzung mit der Qualifikation der Liegenschaft stattgefunden hätte. Aus der Gewährung von Abzügen nach § 221 Abs. 2 StG kann deshalb nicht unbesehen auf eine Qualifikation der Liegenschaft als Geschäftsvermögen geschlossen werden. Dies umso weniger, als die Nichtanwendung von § 221 Abs. 2 StG das Vorliegen von Geschäftsvermögen auch nicht ausschliesst, können entsprechende Abzüge doch nur im Zusammenhang mit Grundstücken in Anspruch genommen werden, welche der Handelstätigkeit des Liegenschaftenhändlers dienen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 221 N 127a StG). Würde die Liegenschaft ...strasse 389 als Kapitalanlageliegenschaft qualifizieren, wäre der Abzug zu Unrecht gewährt worden. Kapitalanlageliegenschaften wiederum können gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch bei einem Liegenschaftenhändler Privatvermögen darstellen (vgl. E. 2b). 1 DB.2022.136

- 7 - Da die Zuordnung der Liegenschaft ...strasse 389 zum Geschäfts- oder Privatvermögen der Pflichtigen in den vergangenen Steuerjahren nie konkret geprüft wurde, wurde auch kein schutzwürdiges Vertrauen der einen oder anderen Partei begründet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 50 und 80 DBG, mit Hinweisen auf die Gerichtspraxis). Die Steuerakten enthalten auch keinerlei Hinweise darauf, dass eine Prüfung der Zuordnung – etwa mit Blick auf Abschreibungen – in früheren Steuerperioden notwendig gewesen wäre. Erforderlich wird eine solche Prüfung nun allerdings bei der im Streit liegenden Veranlagung, da die seit Jahren gehaltene Liegenschaft im Steuerjahr 2015 mit Gewinn verkauft wurde und die Zuordnung zum Privat- oder Geschäftsvermögen unterschiedliche und gewichtige Folgen bei der Einkommenssteuer auf Bundesebene hat. b) aa) Richtig ist sodann, dass die Pflichtige im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft ...matt 21 in C im Jahr 2011 als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin eingestuft wurde. Dieser Umstand ist im Rahmen der vorliegenden Beurteilung zu berücksichtigen und die Erwägungen des (rechtskräftigen) Verwaltungsgerichtsentscheids vom 20. August 2014 (SB.2014.00051) sind im Sinne einer kohärenten Würdigung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu beachten, soweit diese nicht ohnehin verbindlich sind. Diesbezüglich gilt, dass bei einer steuerpflichtigen Person, die als Liegenschaftenhändlerin eingestuft wird, nicht zwingend jede Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzuweisen ist. Zur Frage der Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen bei einem (Quasi-)Liegenschaftenhändler hat sich das Bundesgericht im Urteil vom 6. Juni 2017 eingehend auseinandergesetzt: Demgemäss ist im Einzelfall zu prüfen, ob die betreffende Liegenschaft der Erwerbstätigkeit des Liegenschaftenhändlers dient. Möglich ist entweder ein unmittelbares Dienen durch die Beschaffenheit der Vermögenswerte bzw. als Sicherheit für Betriebskredite, oder ein mittelbares Dienen als notwendiges Betriebskapital oder als Betriebsreserve. Ausschlaggebend ist die tatsächlich ausgeübte technisch-wirtschaftliche Funktion des betreffenden Vermögenswerts (BGr, 6. Juni 2017, 2C_866/2016, E. 3.2, mit weiteren Hinweisen). bb) Lehre und Rechtsprechung unterscheiden bei einem Liegenschaftenhändler drei Arten von Immobilien: solche, die für den Verkauf bestimmt sind und damit Handelsware (Umlaufvermögen) bilden, Betriebsliegenschaften, d.h. unmittelbar dem Handelsbetrieb dienende Liegenschaften (Anlagevermögen), sowie Kapitalanlagelie-

- 8 - genschaften, die nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage einem Unternehmen bzw. einem Privaten dienen. Normalerweise stellen Immobilien bei Liegenschaftenhändlern Umlaufvermögen dar, d.h. sie sind weder Betriebs- noch Kapitalanlage-

liegenschaften. Es ist aber nicht ausgeschlossen, dass ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler auch Kapitalanlageliegenschaften in seinem Liegenschaftsbestand hält. Eine solche Kapitalanlageliegenschaft gehört grundsätzlich zum Privatvermögen, soweit sie nicht als Vorratsimmobilie für den Liegenschaften-Handelsbetrieb erworben wurde (BGr, 6. Juni 2017, 2C_866/2016, E. 3.3, mit zahlreichen Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung; vgl. auch BGr, 3. November 2005, 2A.677/2004, E. 3.2; VGr, 12. September 2018, SB.2018.00058, E. 3.2.3; VGr, 25. Oktober 2017, SB.2017.00069, E. 2.3.2; VGr, 4. Juli 2012, SB.2012.00001). Mit welcher Absicht eine Liegenschaft erworben wurde, ist ein innerer Umstand. Als solcher ist er einem direkten Beweis nicht zugänglich, sondern es muss vielmehr anhand äusserer Indizien abgewogen werden, ob für die steuerpflichtige Person beim Erwerb der Immobilie die Absicht des Handels oder aber die Absicht der Kapitalanlage im Vordergrund stand (BGr, 6. Juni 2017, 2C_866/2016, E. 3.4). Zu beachten ist indessen, dass auch ein erst nachträglich gefasster Entschluss ausreichen kann, wenn das Vorgehen der steuerpflichtigen Person insgesamt auf eine gewerbsmässige Tätigkeit schliessen lässt. Die Gewinnabsicht kann mithin erst im Laufe eines länger dauernden Sachverhalts hinzutreten, muss aber jedenfalls im Zeitpunkt der Realisation gegeben sein (vgl. BGr, 13. Juni 2013, 2C_1273/2012, E. 3.6.). Damit ist die frühere bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach bei einem Liegenschaftenhändler alle Liegenschaften ausser einem selbstbewohnten Eigenheim und einem Ferienhaus als Geschäftsvermögen gelten (BGE 70 I 257 E. 3; BGE 94 I 464 E. 2), hinfällig geworden. Die heutige Praxis geht davon aus, dass es auch dem gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler erlaubt ist, nebst dem selbstbewohnten Wohneigentum noch weitere Liegenschaften im Privatvermögen zu halten; an die Zuordnung zum Privatvermögen sind dabei aber hohe Anforderungen zu stellen (VGr,

E. 4

Auch die weiteren vom kantonalen Steueramt vorgebrachten Argumente ändern an dieser Beurteilung nichts. a) Wenig hilfreich ist zunächst wie gezeigt der Umstand, dass die Pflichtige im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft ...matt 21 im Jahr 2011 als Liegenschaftenhändlerin eingestuft wurde. Diese Qualifikation bezog sich auf den im Jahr 2011 erfolgten Verkauf dieser Liegenschaft. Das Verwaltungsgericht hat die Zuordnung der weiteren Liegenschaften der Pflichtigen zu ihrem Privat- oder Geschäftsvermögen denn auch explizit offen gelassen (VGr, 20. August 2014, SB.2014.00051, E. 4.7). Die 1 DB.2022.136

- 17 - aktuelle inhaltliche Auseinandersetzung hat sodann gezeigt, dass das Vorgehen im Zusammenhang mit der Liegenschaft ...strasse 389 nicht mit der Totalanierung und dem Verkauf nach kurzer Haltedauer der Liegenschaft ...matt 21 vergleichbar ist. Unter Berücksichtigung sämtlicher relevanter Aspekte ist eine Gewinnabsicht im Sinne einer planmässigen, auf Gewinnmaximierung abzielenden Geschäftsstrategie zu verneinen und deshalb im Ergebnis auch von einer Zuordnung der Liegenschaft ...strasse 389 zum Geschäftsvermögen der Pflichtigen abzusehen. b) Wie erwähnt führt sodann der Umstand, dass im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerdeklaration Abzüge nach § 221 Abs. 2 StG geltend gemacht wurden, nicht zu einer Qualifikation der Liegenschaft ...strasse 389 als Geschäftsvermögen. Dies bereits deshalb nicht, weil dieser Abzug vorliegend ohnehin nicht hätte gewährt werden dürfen, zumal die Liegenschaft bei einer Haltedauer von 14 Jahren kaum als Handelsobjekt, sondern als Anlageobjekt zu betrachten gewesen wäre, für welches der Liegenschaftenhändler-Abzug gemäss § 221 Abs. 2 StG von vornherein nicht hätten

berücksichtigt werden dürfen. Selbiges gilt grundsätzlich auch für den Tausch der Wohnung ...strasse 391. Dies legt nahe, dass nicht geprüft wurde, ob der Abzug überhaupt zulässig war und keine Auseinandersetzung mit der Qualifikation dieser Liegenschaften stattfand. Die Deklaration dieses Abzugs in den beiden Grundstücksgewinnsteuerdeklarationen dürfte darauf zurückzuführen sein, dass die Pflichtige aufgrund des Verkaufs der Liegenschaft ...matt 21 im Jahr 2011 als Liegenschaftenhändlerin eingestuft wurde. Sie war zudem im Rahmen beider Grundstücksgewinnsteuerdeklarationen auch jeweils vertreten. Im Ergebnis kann die Geltendmachung des Abzuges gemäss § 221 Abs. 2 StG zudem bloss als Indiz gewertet werden, welchem im Gesamtgefüge nur eine untergeordnete Bedeutung zukommt. Damit verhält sich die Pflichtige sich auch nicht zwingend widersprüchlich, wenn sie im Zusammenhang mit dem fälschlicherweise gewährten Abzug gemäss § 221 Abs. 2 StG bisher nicht auf eine Korrektur der betreffenden Beschlüsse hingewirkt hat. c) Für die vorliegende Beurteilung von untergeordneter Bedeutung ist im Weiteren, dass die Pflichtige im Jahr 2011 eine Mantelgesellschaft erwarb und im Jahr 1 DB.2022.136

- 18 - 2016 zudem 50% der Anteile an der E AG übernahm. Dabei handelt es sich um Aspekte, welche die Qualifikation der Pflichtigen als Liegenschaftenhändlerin unterstreichen mögen bzw. jedenfalls eine Betätigung der Pflichtigen im Liegenschaftenshandelsbereich – auch nach 2015 – nahelegen. An der Zuweisung der Liegenschaft ...strasse 389 zum Privatvermögen der Pflichtigen ändert dies aber wie gezeigt nichts. In diesem Zusammenhang wird noch darauf hingewiesen, dass die Zuordnung der Anteile an der F AG zum Geschäfts- oder Privatvermögen vorliegend nicht streitgegenständlich war und eine diesbezügliche inhaltliche Auseinandersetzung deshalb unterbleiben kann. Nicht beurteilt werden muss beim vorliegenden Verfahrensausgang auch die Fragestellung, ob die Pflichtige ihre Liegenschaftenhändlertätigkeit per Ende 2015 eingestellt hat.

E. 5

a) Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Beschwerde im Hauptantrag, womit sich eine Auseinandersetzung mit den eventualiter, subeventualiter sowie sub-subeventualiter gestellten Anträgen erübrigt. Es ergibt sich neu folgende Berechnung: Einkommen Fr. Einkünfte aus selbständigem Haupterwerb 0.- Wertschriftenertrag 26.- Vergütungszins Depot Grundstücksgewinnsteuer 6'617.- Ertrag aus anderen Liegenschaften 112'318.- Total der Einkünfte 118'961.- Abzüge Private Schuldzinsen 86'537.- Versicherungsprämien 2'550.- Beiträge an AHV/IV und 2. Säule 9'298.- Vermögensverwaltungskosten 200.- Total der Abzüge 98'585.- Nettoeinkommen 20'376.- Gemeinnützige Zuwendungen 400.- Reineinkommen 19'976.- 1 DB.2022.136

- 19 - b) Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Ferner ist der Pflichtigen für das Beschwerdeverfahren eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

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