

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00025 vom 3. November 2010

ZH Verwaltungsgericht, 2010-11-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2010.00025

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00025 du 3 novembre 2010

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00025 del 3 novembre 2010

Regeste

Direkte Bundessteuer 2004 | Gewerbmässiger Liegenschaftenhandel Die Rechtsprechung versteht unter selbständiger Erwerbstätigkeit jede Tätigkeit, bei der eine natürliche Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (E. 2.2). Der Pflichtige ist beim Erwerb, Umbau und Weiterverkauf des streitbetroffenen Stockwerkeigentums planmässig, "professionell", vorgegangen, indem er sich zu einer einfachen Gesellschaft zusammengeschlossen, erhebliche Fremdmittel und - als Kenner der Baubranche - spezielle Fachkenntnisse eingesetzt und das Objekt nach kurzer Besitzzeit wieder veräussert hat. Sind aber die Merkmale der Planmässigkeit und Nachhaltigkeit gegeben, ist zu vermuten, dass der Pflichtige am Markt auch nach aussen sichtbar aufgetreten ist (E. 2.3.5). Abweisung.

Erwägungen

E. 2.1

Steuerbar sind laut Art. 18 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen nach Abs. 2 dieser Bestimmung auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Satz 1). Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten (Satz 2). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Satz 3, 1. Halbsatz). Demgegenüber sind kraft Art. 16 Abs. 3 DBG Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei. Die wortgleiche Regelung findet sich in § 18 Abs. 1 bis 3 und § 16 Abs. 3 (Satz 1) des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG). Der Grundsatz der vertikalen Steuerharmonisierung gebietet unter diesen Umständen, dass beide Regelungen im gleichen Sinn auszulegen sind (BGr, 20. September 2005, StE 2006 A 23.1 Nr. 13 E. 2.2 mit Hinweisen; BGr, 23. Oktober 2009, 2C_868/2008, E. 2.1, www.bger.ch).

E. 2.2.1

Die Rechtsprechung versteht unter selbständiger Erwerbstätigkeit jede Tätigkeit, bei der eine natürliche Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b; vgl. auch BGE 121 I 259 E. 3c; VGr, 22. Oktober 2008, SB.2007.00127, E. 2.2.1, www.vgrzh.ch; RB

1993 Nr. 16 = StE 1994 B 23.1 Nr. 28; RB 1988 Nr. 23 = StE 1989 B 23.1 Nr. 17; RB 1984 Nr. 31 = ZBl 86, 169 ff.; RB 1981 Nr. 46; RB 1977 Nr. 66; RB 1976 Nr. 39; RB 1971 Nr. 31 = ZR 71 Nr. 58). Anders als das Verwaltungsgericht verlangt das Bundesgericht indessen nicht, dass die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr nach aussen hin sichtbar zu sein hat (BGE 122 II 446 E. 3b und 5a; BGr, 12. November 2001, StE 2002 B 23.1 Nr. 50 E. 2a; ASA 56, 366 ff. E. 2c). Diese im Wesentlichen übereinstimmende Auslegung des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit durch die Gerichte wird von der Lehre geteilt (vgl. Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel 2002, Art. 8 StHG N. 13; Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 18 DBG N. 14 m.H.; Marco Duss/Marco Greter/Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich etc. 2004, S. 2).

E. 2.2.2

Obwohl es vom erörterten Begriffsverständnis ausgeht, hat es das Bundesgericht bisher abgelehnt, die einzelnen Merkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit (isoliert) zu betrachten, weil diese in unterschiedlicher Intensität auftreten könnten. Auch wenn der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit in der Regel die erwähnten Elemente (vgl. E. 2.2) – d.h. die auf eigenes Risiko in frei bestimmter Selbstorganisation planmässige und anhaltende Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr zur Gewinnerzielung unter Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital – umfasse, so bedeute dies nicht, dass eine Tätigkeit, bei der einzelne dieser Elemente fehlten, nicht mehr selbständig sei. So könne es z.B. bei liberalen oder künstlerischen Berufen gänzlich am Einsatz von Kapital fehlen. Selbst der stille Teilhaber in einer einfachen Gesellschaft, die über einen gewerblichen oder geschäftlichen Betrieb verfüge, gelte als selbständig erwerbend (BGE 125 II 113 E. 5b). Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit liege vor, wenn eine Tätigkeit entfaltet werde, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet sei (BGE 125 II 113 E. 3c; BGr, 17. September 2002, StE 2003 B 23.1 Nr. 51, E. 2.1; BGr, 2. Dezember 1999, ASA 69 [2000/01], 788 ff.; vgl. auch Martin Arnold, Nichts Neues unter der Steuersonne? Zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in: ASA 67 [1998/99], 593 ff.). Dies sei insbesondere der Fall, wenn der Steuerpflichtige nicht nur vereinzelte Vermögensdispositionen treffe, sondern damit einen planmässigen, kombinierten Einsatz von Arbeit und Kapital auf eigenes Risiko zwecks Gewinnerzielung betreibe. Dieser Einsatz könne auf haupt- oder auf nebenberuflicher Basis erfolgen. Nicht erforderlich sei, dass der Steuerpflichtige nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnehme oder die Tätigkeit in einem eigentlichen, organisierten Unternehmen ausübe (BGE 125 II 113 E. 5d und e und E. 6a; BGr, 2. Dezember 1999, ASA 69 [2000/01], 788 ff., E. 2a). Aufgrund der Generalklauseln von Art. 16 Abs. 1 und Art. 18 Abs. 1 DBG sei auch Erwerbseinkommen aus selbständiger gelegentlicher Beschäftigung steuerbar, bei der trotz Gewinnstrebigkeit die Planmässigkeit fehle (BGr, 17. September 2002, StE 2003 B 23.1 Nr. 51, E. 2.1; vgl. BGE 125 II 113 E. 5 f.). Unter dem Gesichtspunkt des selbständigen gelegentlichen Erwerbseinkommens hat sich das Bundesgericht vor allem mit dem Liegenschafts- und Wertschriftenhandel befasst (vgl. etwa BGE 125 II 113 bzw. BGr, 2. Dezember 1999, ASA 69 [2000/01], 788 ff.). Nach dessen Rechtsprechung ist aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles zu beurteilen, ob einfache Vermögensverwaltung oder selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt (vgl. BGE 112 Ib 79 E. 2a; 122 II 446 E. 3b). Als Indizien für eine solche gelten: die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Geschäfte, der enge

Zusammenhang eines Geschäftes mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte, die erneute Investition des Erlöses in Liegenschaften oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit anderen, im Einzelfall jedoch unter Umständen auch bereits allein, zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausreichen. Dass einzelne typische Elemente einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen. Entscheidend ist, dass die Tätigkeit in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet ist (BGE 125 II 113 E. 3c und E. 6a; BGr, 2. Dezember 1999, ASA 69 [2000/01], 788 ff., E. 2a; BGr, 17. September 2002, StE 2003 B 23.1 Nr. 51, E. 2.2; BGr, 15. Februar 2002, 2A.234/2001, E. 3.2, in: RDAF 2002 II S. 240 f.; BGr, 13. Dezember 2003, 2A.272/2003, E. 2.3, in: StR 59 [2004], 104 f.). Das Bundesgericht hat darauf hingewiesen, dass sich aus der Entstehungsgeschichte des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer nicht ergebe, dass der Gesetzgeber die Besteuerung der Einkünfte aus Erwerbstätigkeit – namentlich aus Liegenschaften- oder Wertpapierhandel – im Vergleich zum früheren Recht habe einschränken wollen (BGE 125 II 113 E. 5c mit Hinweisen). Der Gesetzgeber nehme somit an, dass auch Gewinne aus einer Tätigkeit, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgehe, steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellten und auch die für diese Tätigkeit verwendeten Vermögenswerte Geschäftsvermögen bildeten, selbst wenn keine in einem eigentlichen Unternehmen organisierte Tätigkeit vorliege. Steuerfrei seien somit nach Art. 16 Abs. 3 DBG jene Kapitalgewinne auf Privatvermögen, die im Rahmen der gewöhnlichen Vermögensverwaltung, d.h. ohne besondere, auf Erwerb gerichtete Aktivität des Steuerpflichtigen, oder aufgrund einer sich zufällig bietenden Gelegenheit erzielt würden (BGE 125 II 113 E. 5d; 122 II 446 E. 3; BGE 112 Ib 79 E. 2a).

E. 2.2.3

Wohl legt Art. 18 Abs. 1 DBG, wonach Einkünfte aus "jeder (...) selbständigen Erwerbstätigkeit" steuerbar sind, nahe, diesen Begriff ausschliesslich aufgrund von Typusmerkmalen zu umschreiben. Weil aber der Wortlaut der Bestimmung zunächst beispielhaft "Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb" und "aus einem freien Beruf" auflistet, lässt sich daraus zwanglos der Schluss ziehen, die Umschreibung der selbständigen Erwerbstätigkeit als allgemeinen bzw. "Auffangtatbestand" habe sich an den gesetzlichen Beispielen zu orientieren. Diese sind aber seit jeher vom Bundesgericht wie von den kantonalen Gerichten im Einklang mit der Lehre aufgrund des herkömmlichen klassifizierenden Rechtsbegriffs definiert worden, d.h. aufgrund der kumulativ erforderlichen Merkmale (1.) des Tätigwerdens auf eigenes Risiko, (2.) des Einsatzes von Arbeit und Kapital, (3.) der frei bestimmten (Selbst-)Organisation, (4.) der Gewinnerzielungsabsicht sowie (5.) der (planmässigen und anhaltenden) Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr (vgl. E. 2.2). Allerdings können auch diese konkretisierenden Begriffsmerkmale nicht losgelöst vom gesetzlichen (Ideal-)Typus der selbständigen Erwerbstätigkeit betrachtet werden. Wie das Verwaltungsgericht in seinem eingehend begründeten Präjudiz vom 25. August 2010 (SB.2010.00056; www.vgrzh.ch) erkannt hat, rechtfertigt es sich aus diesen Überlegungen heraus und im Licht der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit für die Beurteilung, ob im Einzelfall eine selbständige Erwerbstätigkeit gegeben ist, auf den herkömmlichen Rechtsbegriff abzustellen mit der Folge, dass beim Fehlen auch nur eines

der Merkmale keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt. Die vom Bundesgericht entwickelten Indizien sind dabei als Konkretisierungshilfen dieser Begriffsmerkmale heranzuziehen (RB 1988 Nr. 23 = StE 1989 B 23.1 Nr. 17 E. 3c; Reich, Art. 8 StHG N. 12).

E. 2.3.1

Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen hat auf eigenes Risiko zu erfolgen. Das Begriffsmerkmal des Tätigwerdens auf eigene Rechnung mit den damit verbundenen Gewinnchancen und Verlustrisiken gehört zum Kerngehalt der selbständigen Erwerbstätigkeit, das sie von der unselbständigen Erwerbstätigkeit abgrenzt, die auf "fremde" Rechnung ausgeübt wird (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 18 N. 9; Duss/Greter/von Ah, S. 4; Peter Stocker, Die steuerliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Basel/Frankfurt a.M. 1992, S. 6). So kann etwa der Einsatz erheblicher Fremdmittel Indiz für das Eingehen eines Unternehmerrisikos sein, sofern er über das hinausgeht, was auch in der privaten Vermögensverwaltung üblich ist, wie z.B. bei der Finanzierung einer Liegenschaft durch eine Hypothek. Vorliegend hat der Pflichtige den Erwerb seines Anteils am streitbetroffenen Stockwerkeigentum unbestrittenermassen vollständig mit Fremdkapital finanziert. Damit ist er ein eigentliches Unternehmerrisiko eingegangen, das das im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung Übliche sprengt.

E. 2.3.2

Der Steuerpflichtige hat in seiner Tätigkeit Arbeitskraft und Kapital einzusetzen. Unter dem einzusetzenden Kapital ist in einem engeren Sinn das für die infrage stehende Tätigkeit bestimmte Eigen- und Fremdkapital zu verstehen, in einem weiteren Sinn auch das (gesamte) Vermögen des Steuerpflichtigen, das als Haftungssubstrat das wirtschaftliche Risiko der Tätigkeit zu tragen hat. Indiz für den Kapitaleinsatz ist unter anderem die Aufnahme von Fremdmitteln für die Ausübung der fraglichen Tätigkeit. Der Pflichtige hat nach seinen eigenen Angaben "sein Wissen zum Kauf dieser Liegenschaft", im Kern also seine Arbeitskraft, eingesetzt, aber auch sein Vermögen als solidarisch haftender Gesellschafter der mit C eingegangenen einfachen Gesellschaft.

E. 2.3.3

Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen hat in einer von ihm selber frei bestimmten Organisation zu erfolgen. Die autonome Organisation der Tätigkeit geht der unselbständigen Erwerbstätigkeit ab, die dadurch gekennzeichnet ist, dass der Steuerpflichtige in eine fremde Arbeitsorganisation eingegliedert ist, in der er seine Tätigkeit weisungsgebunden auszuüben hat (vgl. BGr, 5. April 2004, StE 2004 A 24.31 Nr. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 17 N. 6 f.; Stocker, S. 7). Dadurch, dass sich der Pflichtige mit C zu einer einfachen Gesellschaft zusammengeschlossen hat, um das streitbetroffene Stockwerkeigentum zu erwerben und umzubauen, hat er sich autonom organisiert.

E. 2.3.4

Jedes Streben im wirtschaftlichen Bereich zielt auf die Erzielung eines Gewinns und auf die Vermeidung eines Verlusts ab. So gesehen wird das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht regelmässig erfüllt sein, unabhängig davon, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit, eine "schlichte" Vermögensverwaltung oder eine Liebhaberei vorliegt. Das Fehlen der Gewinnstrebigkeit kann sich indessen aus der Tätigkeit selber ergeben, weil diese entweder als Grundlage für eine rentable Erwerbsquelle ungeeignet erscheint oder nicht nach

kommerziellen Gesichtspunkten ausgeübt wird (vgl. BGr, 4. Juni 2004, 2A.68/2004, E. 1.3, www.bger.ch; RB 2000 Nr. 118; Locher, Art. 18 N. 22; Duss/Greter/von Ah, S. 7). Da keine Gründe für das Fehlen der Gewinnstrebigkeit behauptet werden oder aus den Akten ersichtlich sind, ist ohne Weiteres anzunehmen, dass der Pflichtige das fragliche Stockwerkeigentum mit Gewinnabsicht erworben, umgebaut und veräussert hat.

E. 2.3.5.1

Eine selbständige Erwerbstätigkeit liegt schliesslich nur vor, wenn der Steuerpflichtige in einer qualifizierten, d.h. planmässigen und anhaltenden (nachhaltigen), Weise am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Dieses Begriffsmerkmal, das seinerseits die Untermerkmale der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr, der Planmässigkeit sowie der Nachhaltigkeit der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr umfasst, ist von ausschlaggebender praktischer Bedeutung. Es ermöglicht die Abgrenzung der steuerbaren (Kapital-) Gewinne aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Gewinnen, die ohne besondere, auf Erwerb gerichtete Aktivität des Steuerpflichtigen oder aufgrund einer sich zufällig bietenden Gelegenheit erzielt werden und daher als private Kapitalgewinne steuerfrei sind (vgl. BGE 125 II 113 E. 5d).

E. 2.3.5.2

Die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr ist zentrales Merkmal der selbständigen Erwerbstätigkeit. Darunter ist die Teilnahme am marktmässigen Austausch von Gütern, Dienst- und Finanzleistungen zu verstehen. Der Marktauftritt ist schon seinem Wesen nach eine "nach aussen sichtbare", d.h. auf dem Markt in Erscheinung tretende Teilnahme am Wirtschaftsverkehr. Das ergibt sich aber auch aus der gesetzlichen Aufzählung von Art. 18 Abs. 1 DBG, welche als Beispiele selbständiger Erwerbstätigkeit den Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb sowie den freien Beruf nennt. Er grenzt die selbständige Erwerbstätigkeit von der "schlichten" Verwaltung eigenen Vermögens ab (vgl. RB 1993 Nr. 16 = StE 1994 B 23.1 Nr. 28 ; RB 1988 Nr. 23 = StE 1989 B 23.1 Nr. 17) . Wohl verlangt das Bundesgericht für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit "nach der Praxis" nicht, dass die steuerpflichtige Person nach aussen sichtbar (wahrnehmbar) am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (vgl. E. 2.2.1). Für diese Praxis hat es jedoch bisher keine Begründung geliefert. Im Entscheid vom 12. November 2001 (StE 2002 B 23.1 Nr. 50 E. 2a) verweist das Gericht auf BGE 122 II 446 E. 3b, worin auf den Entscheid vom 17. Februar 1986 (ASA 56, 366 ff. E. 2c) weiterverwiesen wird. Darin bezieht sich das Bundesgericht auf einen unveröffentlichten Entscheid vom 19. Dezember 1984 i.S. B., von dem abzuweichen kein Anlass bestehe und nach welchem es keine Rolle spiele, "dass der Wertpapier- und Goldkäufer dabei nicht nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnehme". Auf das Erfordernis der nach aussen sichtbaren Teilnahme am Wirtschaftsverkehr – des Marktauftritts – kann daher nicht verzichtet werden, gehört es doch zum Wesenskern der selbständigen Erwerbstätigkeit. Angesichts der sich ausweitenden Möglichkeiten, mittels Informationstechnologie – namentlich über das Internet – am Markt teilzunehmen, sind die Anforderungen an die äusserliche Sichtbarkeit des Marktauftritts entsprechend den hierbei eingesetzten Mitteln anzupassen. Eine eigentliche, qualifizierte Marktteilnahme mit einem für jedermann ersichtlichen Auftritt (Büroräumlichkeiten mit Firmenschild, Inserate etc.) ist für einen Marktauftritt nicht erforderlich. Denn auch wer etwa "nur" über Internet oder "online" am Wirtschaftsverkehr teilnimmt, kann nach aussen und damit sichtbar in Erscheinung treten. Liegt eine planmässige und nachhaltige Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr im

nachstehenden Sinn vor, ist diese in aller Regel auch von einem Marktauftritt nach aussen begleitet. Damit spricht in diesen Fällen jeweils eine natürliche, aber grundsätzlich widerlegbare Vermutung für das Vorliegen des Kriteriums des Marktauftritts.

E. 2.3.5.3

Schon grammatikalisch drückt der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit aus, dass es sich dabei um eine Tätigkeit handelt, die auf Erwerb ausgerichtet ist, also mit diesem Ziel planmässig und nicht spontan oder zufällig aufgrund sich gerade bietender Gelegenheiten ausgeübt wird. Ob die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr planmässig, d.h. in systematischer Art und Weise erfolgt und in einem weiteren Sinn "professionell" ist, muss anhand von Indizien beurteilt werden. Dabei fallen insbesondere in Betracht der Einsatz erheblicher Fremdmittel, die Wiederanlage des erzielten Gewinns in gleichartige Vermögensgegenstände, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, der enge Zusammenhang mit der sonstigen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, die kurze Besitzdauer der veräusserten Sache (vgl. BGr, 9. Mai 2007, StE 2008 B 23.1 Nr. 62 E. 3.2.2; BGr, 2. Dezember 1999, StE 2000 B 23.1 Nr. 45 E. 2c; BGr, 10. August 2009, StR 2009, 892 ff.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 18 DBG N. 23 ff. und 39; Locher, Art. 18 DBG N. 34 f.) oder die Ausübung der Tätigkeit im Rahmen einer Personengesellschaft (vgl. dazu BGE 125 II 113 E. 6a; BGr, 24. August 2005, 2A.7/2005, E. 2 m.H., www.bger.ch). Das Merkmal der Planmässigkeit grenzt die selbständige Erwerbstätigkeit von der schlichten Vermögensverwaltung und (in vielen Fällen) von der Liebhaberei (Hobby) ab.

E. 2.3.5.4

Die selbständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr kann infolgedessen (auch) einen unterschiedlichen zeitlichen Umfang aufweisen. Da sie aber planmässig zu erfolgen hat und nicht bloss bei sich zufällig bietender Gelegenheit (vgl. vorstehende E. 2.3.5.3.), muss sie innerhalb der massgebenden Zeitspanne anhaltend, d.h. nachhaltig, sein (Stocker, S. 4). Die Merkmale der Nachhaltigkeit und Planmässigkeit ("Professionalität") der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr sind eng miteinander verknüpft. Indizien für Nachhaltigkeit sind insbesondere die Häufigkeit der Geschäfte, die kurze Besitzdauer und die Wiederanlage des erzielten Gewinns in gleichartige Vermögensgegenstände (BGr, 31. März 2003, StE 2003 B 23.1 Nr. 55, insbesondere E. 3; VGr GR, 22. September 1998, StE 1999 B 23.1 Nr. 40 E. 4a [betreffend Wertschriftenhandel]; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht – Band II, 9. A., Bern etc. 2002, § 43 N. 29). Ob die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr nachhaltig ist, beurteilt sich in erster Linie nach der Art der Tätigkeit und dem Marktbereich, in welchem sie ausgeübt wird. So setzt Nachhaltigkeit auf dem Gebiet des Wertschriftenhandels eine im Verhältnis zur Grösse und Diversifikation des Wertschriftenportfolios angemessene Bewirtschaftung voraus, was in der Zahl (Häufigkeit) von Käufen und Verkäufen sowie der Besitzdauer der Wertschriften zum Ausdruck gelangt. Demgegenüber bildet die Zahl von Transaktionen etwa im Bereich des Liegenschaftenhandels und des Kunsthandels nicht einziges Indiz für das Vorliegen von Nachhaltigkeit. Denn in diesen Marktbereichen ist die Bewirtschaftung der Anlageobjekte vielfach auf längere Zeitdauer angelegt, sodass Nachhaltigkeit auch bei einer im Verhältnis zur Grösse des Portfolios geringeren Zahl von Transaktionen gegeben sein kann. Allerdings darf diesfalls zwischen Kauf und Verkauf eines Objekts eine nicht zu lange Zeitdauer liegen, damit vermutet werden kann, dieses sei planmässig im Hinblick auf seinen späteren

Verkauf erworben worden. Unter dem Gesichtswinkel der Nachhaltigkeit ist schliesslich festzuhalten, dass die selbständige Erwerbstätigkeit nicht erst mit dem Fliessen von Einkünften beginnen muss. Es ist durchaus möglich, dass eine Betätigung, die im Übrigen alle Merkmale selbständiger Erwerbstätigkeit erfüllt, unter Umständen erst nach längerer Zeit zu Einkünften führt. Zu denken ist etwa an Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger zu Beginn seiner Geschäftstätigkeit während längerer Zeit in grossem Umfang eigene oder fremde Arbeitskraft einsetzt und erhebliche finanzielle Mittel investiert, um ein Produkt zur Marktreife zu entwickeln oder ein Dienstleistungsgeschäft aufzubauen. Werden keine Einkünfte erzielt, kann das allerdings ein wesentlicher Hinweis dafür sein, dass es am Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht fehlt (vgl. E. 2.3.4).

E. 2.3.5.5

Der Pflichtige ist beim Erwerb, Umbau und Weiterverkauf des streitbetroffenen Stockwerkeigentums planmässig, "professionell", vorgegangen, indem er sich mit C zu einer einfachen Gesellschaft, einem eigentlichen "Konsortium", zusammengeschlossen, erhebliche Fremdmittel und – als Malermeister Kenner der Baubranche – spezielle Fachkenntnisse ("sein Wissen zum Kauf dieser Liegenschaft") eingesetzt und das Objekt nach kurzer Besitzzeit wieder veräussert hat (vgl. E. 2.3.5.3). Da beim Immobilienhandel aufgrund von Art und Struktur des Marktbereichs die Häufigkeit der Transaktionen nicht alleiniges Indiz für Nachhaltigkeit bilden kann, muss bei Vorliegen eines einzigen Geschäfts genügen, dass dieses erkennbar durch planmässige Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr zustande gekommen ist (vgl. E. 2.3.5.4). Das ist hier ohne Weiteres der Fall. Denn zum einen umfasst das planmässige Vorgehen des Pflichtigen erkennbar zeitlich zusammenhängend Erwerb, Umbau und Veräusserung des infrage stehenden Stockwerkeigentums. Zum anderen hat er den dabei erzielten Gewinn im Jahr 2006 in eine Immobilie reinvestiert und diese 2008 weiterveräussert. Sind aber die Merkmale der Planmässigkeit und Nachhaltigkeit gegeben, ist zu vermuten, dass der Pflichtige am Markt auch nach aussen sichtbar aufgetreten ist (vgl. E. 2.3.5.2). Diese (natürliche) Vermutung vermag der Pflichtige dadurch, dass er bloss pauschal behauptet, Erwerb und Veräusserung seien jeweils Folge "einer sich zufällig bietenden Gelegenheit" gewesen, nicht zu widerlegen. Die Tatsache, dass sein Schulfreund C aufgrund seiner finanziellen Mittel die Möglichkeit gehabt habe, das für den Erwerb des Stockwerkeigentums notwendige Eigenkapital zu stellen, erklärt die zufällige Gelegenheit ebenso wenig wie der Umstand, dass das Angebot des Käufers an den Pflichtigen und seinen Mitgesellschafter C "herangetragen" worden sei. Vielmehr zeigt der enge Zusammenhang des fraglichen Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit des Pflichtigen im Baugewerbe, dass das Geschäft gleichsam auf dem "Trittbrett" seiner am Markt nach aussen sichtbaren Tätigkeit als selbständig erwerbender Malermeister zustande gekommen ist. Diesen Schluss bekräftigt die Tatsache, dass der Pflichtige Malerarbeiten an der Liegenschaft in Höhe von Fr. ... durchgeführt und daraus auch Nutzen für sein Malergeschäft gezogen hat.

E. 2.3.6

Sind somit nach den vorstehenden Erwägungen die fünf kumulativ erforderlichen Merkmale des Tätigwerdens auf eigenes Risiko, des Einsatzes von Arbeit und Kapital, der frei bestimmten (Selbst-)Organisation, der Gewinnerzielungsabsicht sowie der (planmässigen und anhaltenden) Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr gegeben, erweist sich der aus dem Verkauf des streitbetroffenen Stockwerkeigentums erzielte anteilmässige

Kapitalgewinn von Fr. ... als steuerbares Einkommen aus (zumindest temporärer) selbständiger Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG. Das führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 3

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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