

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00001 vom 4. Juli 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-07-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2012.00001

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00001 du 4 juillet 2012

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00001 del 4 luglio 2012

Regeste

Direkte Bundessteuer 2008 | Gewerbmässiger Liegenschaftenhandel Der Pflichtige führte als selbständiger Architekt eine Einzelfirma und war überdies an einer im Immobilienbereich tätigen Gesellschaft beteiligt. Im Geschäftsvermögen jener Gesellschaft befand sich eine grössere Anzahl Liegenschaften. Die Pflichtigen waren im Besitz einer selbstbewohnten Liegenschaft sowie weiterer Liegenschaften, welche als Privatvermögen deklariert wurden. Eine Liegenschaft, welche zuvor im Privatvermögen geführt wurde, veräusserten sie im Jahr _____. Den aus dem Verkauf erzielten Gewinn qualifizierte das kantonale Steueramt als steuerbares Einkommen aus gewerbmässigem Liegenschaftenhandel. Voraussetzungen für gewerbmässigen Liegenschaftenhandel (E. 2 und E. 3.2). Die Tätigkeit des Pflichtigen (Erwerb und Umbau von Immobilien) muss als gewerbmässiger Liegenschaftenhandel gewertet werden, obwohl keine der sich im Geschäftsvermögen befindlichen Liegenschaften je veräussert wurde (E. 3). Einem gewerbmässigen Liegenschaftenhändler muss gestützt auf Art. 8 I BV erlaubt sein, nebst selbstbewohntem Wohneigentum und Ferienwohnung noch weitere Liegenschaften im Privatvermögen zu halten (E. 4). Kriterien für die Zuordnung eines Vermögensgegenstands zum Geschäfts- oder Privatvermögen eines Selbständigerwerbenden (E. 5.1). Die Zuordnung einer Liegenschaft zum Privatvermögen eines gewerbmässigen Liegenschaftenhändlers ist an strenge Voraussetzungen geknüpft. Eine beliebige Umschichtung von Privat- ins Geschäftsvermögen und umgekehrt ist ausgeschlossen und kann rechtsmissbräuchlich sein (E. 5.2). Vorliegend war die verkaufte Liegenschaft dem Privatvermögen zuzuordnen, weshalb der Veräusserungsgewinn steuerfreier privater Kapitalgewinn ist (E. 5.3). Teilweise Gutheissung und Rückweisung an die Vorinstanz zur Beurteilung steuermindernder Abzüge

Erwägungen

E. 2

B, beide vertreten durch RA Dr. iur. Klaus Tappolet, Beschwerdeführende, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2008, hat sich ergeben: I. A ist seit Jahrzehnten als selbständiger Architekt tätig und führt eine Einzelfirma. Bis im Jahr 2011 waren er und seine Ehefrau B (nachfolgend die Pflichtigen) an der Gesellschaft C beteiligt, deren Zweck in der Immobilienverwaltung, dem Betrieb eines Architekturbüros, dem An- und Verkauf sowie der Überbauung von Grundstücken bestand. Im Geschäftsvermögen der Firma C befanden sich über 30 Liegenschaften, die vom Pflichtigen bzw. von ihm und seinem Geschäftspartner neu überbaut oder in wesentlichem Umfang umgebaut wurden. Nebst den als Geschäftsvermögen deklarierten

Liegenschaften und der selbstbewohnten Liegenschaft an der D-Strasse 01 in E befanden sich fünf weitere Liegenschaften, welche als Privatvermögen deklariert wurden, im Eigentum der Pflichtigen. Eine dieser Liegenschaften, der Mittelteil eines Gebäudeensembles an der F-Strasse 02/03/04 in G wurde von den Pflichtigen 1995 erworben. Nachdem dem Eigentümer des anliegenden Gebäudeteils an der F-Strasse 02 2008 die Baubewilligung für einen Ersatzneubau erteilt wurde, gegen den die Pflichtigen Baurekurs erhoben hatten, offerierte der Rekursgegner und Bauherr den Pflichtigen, deren Liegenschaft käuflich zu erwerben. In der Folge wurde die Liegenschaft F-Strasse 03 2008 an diesen zu einem Preis von Fr. ... veräussert. Den aus dem Verkauf der Liegenschaft erzielten Gewinn von Fr. ... würdigte das kantonale Steueramt als steuerbares Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel. Auf dieser Grundlage veranlagte es die Pflichtigen am 18. Oktober 2010 für die direkte Bundessteuer 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. Die hiergegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt am 9. März 2011 teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. ... fest. II. Das Steuerrekursgericht wies eine dagegen gerichtete Beschwerde der Pflichtigen am 6. Dezember 2011 ab. III. Mit Beschwerde vom 9. Januar 2012 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht, sie seien für die direkte Bundessteuer 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... zu veranlagern. Dieser Betrag ergebe sich aus der Nichtberücksichtigung des Grundstücksgewinns sowie der Berücksichtigung eines pauschalen Unterhaltsabzugs für die Liegenschaft an der F-Strasse 03. Ausserdem verlangten sie die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Sie machten sinngemäss geltend, der Liegenschaftengewinn von Fr. ... sei steuerfreier Kapitalgewinn. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss". Die nur sinngemässe Anwendung der Bestimmungen über das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht gestattet unterschiedliche Regelungen, die sich aus der Natur eines zweistufigen gerichtlichen Instanzenzugs ergeben. Bei einem solchen System liegt eine Verengung der Kognition mit Beschränkung des Novenrechts für die zweite Instanz aber nahe. Sie liegt im Interesse der Verfahrensökonomie und ist geeignet, einer missbräuchlichen Prozessführung entgegenzuwirken. Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin (Art. 140 Abs. 3 DBG) ermöglichen, muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, welche die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2). 1.2 Demnach können mit der (zweitinstanzlichen) Beschwerde an das Verwaltungsgericht alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (vgl. RB 1999 Nr. 147), und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 2.1

Gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Demgegenüber sind laut Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei.

E. 2.2

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 (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b; 121 I 259 E. 3c; VGr, 22. Oktober 2008, SB.2007.00127, E. 2.2.1; 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 [1985], 169 ff.; RB 1981 Nr. 46; RB 1977 Nr. 66; RB 1976 Nr. 39; RB 1971 Nr. 31 = ZR 71 [1972] Nr. 58 = ZBl 74 [1973], 242 f.). Nach ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts müssen diese Elemente kumulativ vorliegen, damit eine selbständige Erwerbstätigkeit bejaht werden kann (eingehend VGr, 3. November 2010, StE 2011 B 23.1 Nr. 70, E. 2.2; VGr, 25. August 2010, SB.2010.00055, E. 2; VGr, 20. Januar 2010, StE 2010 B 23.1 Nr. 67, E. 2).

E. 2.3

Nach der Praxis des Bundesgerichts liegt gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel im Sinn einer selbständigen 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. Als Indizien hierfür kommen in Betracht: die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besizedauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung derselben im Rahmen einer Personengesellschaft (BGr, 7. April 2009, 2C_869/2008, E. 2.4; BGE 125 II 113 E. 6a). Jedes dieser Indizien kann gemäss Bundesgericht zusammen mit anderen, unter Umständen jedoch auch allein, zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 Abs. 1 DBG ausreichen. Dass einzelne typische Elemente der selbständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt seien, könne durch andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen. Entscheidend sei, dass die Tätigkeit in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet sei (BGr, 22. April 2005, 2A.547/2004 = StE 2006 B 23.2 Nr. 31, E. 2.2; BGE 125 II 113 E. 3c).

E. 3.1.1

Das Steuerrekursgericht erwog, die Pflichtigen hätten bis zum Verkauf der Liegenschaft F-Strasse 03 in G nicht als Liegenschaftenhändler betrachtet werden können, da sie seit dem Jahr 2000 keine anderen Grundstücke veräussert hätten und das fragliche Grundstück an der F-Strasse als Kapitalanlage gehalten worden sei. Hingegen qualifizierte es den Pflichtigen

in Bezug auf das streitbetroffene Landgeschäft als gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler. So habe sich der Pflichtige seit Jahrzehnten als selbständig erwerbender Architekt betätigt, sodass ein enger Zusammenhang mit dem Verkauf des Grundstücks und dem Beruf bestehe. Auch die Verkaufsumstände würden auf ein professionelles Vorgehen hindeuten. Mit der Rekurerhebung gegen den Ersatzneubau des anstossenden Gebäudeteils an der F-Strasse 02 hätten die Pflichtigen günstige Voraussetzungen für den Verkauf ihres Gebäudeteils an den Bauherrn und Rekursgegner geschaffen. Der Erlös, der mehr als das Doppelte der Anlagekosten ausgemacht habe, lasse sich unter anderem auf die umfassenden Kenntnisse des Pflichtigen im Immobilienbereich zurückführen. Die Pflichtigen hätten keinen Gelegenheitsverkauf getätigt, sondern vielmehr einen Interessenkonflikt mit einem Nachbarn gewinnbringend gelöst. Ferner spreche die nicht unbedeutende Fremdfinanzierung für gewerbsmässigen Immobilienhandel. Sodann sei der Veräusserungsgewinn zeitnah in ein Mehrfamilienhaus in E reinvestiert worden. Werde gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel bejaht, zähle nach konstanter Rechtsprechung lediglich das selbstbewohnte Eigenheim und allenfalls ein Ferienhaus eines Liegenschaftenhändlers nicht zum Geschäftsvermögen. Vorliegend stehe zwar fest, dass die Pflichtigen mit ihren Mehrfamilienhäusern nicht Handel treiben, sondern diese vermieten wollten. Selbst wenn davon auszugehen wäre, dass ein Liegenschaftenhändler zusätzlich noch mehrere nicht selbst genutzte Liegenschaften im Privatvermögen besitzen dürfe, seien für die Zuordnung zum Privatvermögen sachliche Gründe nötig; eine beliebige Umschichtung vom Privat- ins Geschäftsvermögen sei ausgeschlossen. Vorliegend sei die veräusserte Liegenschaft dem Geschäftsvermögen der Pflichtigen zuzuordnen.

E. 3.1.2

Der Pflichtige macht geltend, er sei offenkundig nicht Liegenschaftenhändler. Er habe während seiner gesamten Erwerbstätigkeit bis zum Verkauf der fraglichen Liegenschaft lediglich zweimal eine Liegenschaft veräussert: Eine Liegenschaft, die in den 70er- und 80er-Jahren als Familienwohnung gedient habe und anschliessend 17 Jahre lang vermietet worden sei, sei 1999 veräussert worden. Eine weitere Liegenschaft, die in den 70er-Jahren erworben worden sei und als Mietobjekt nur unbefriedigende Rendite aufgewiesen habe sowie zu stetigen Problemen bei der Vermietung geführt habe, sei 2000 verkauft worden. Die Firma C habe bis dato noch nie eine Liegenschaft verkauft. Die zum Geschäftsvermögen zählenden Liegenschaften hätten der Arbeitsbeschaffung des Architekturbüros gedient, wohingegen die als Privatvermögen deklarierten Liegenschaften durch ihren Mietertrag einzig der langfristigen Kapitalanlage gedient hätten. Bei der Liegenschaft F-Strasse 03 habe überdies die Möglichkeit bestanden, eine Wohnung für den persönlichen Bedarf in bevorzugtem Quartier in G zu sichern.

E. 3.2

Als 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 gewinnstrebig mit Liegenschaften befasst, die über die blossе Vermögensverwaltung hinausgeht, beispielsweise wenn der Liegenschaftenhandel einem Architekten, einem Baugeschäft oder einem Handwerksbetrieb zur Arbeitsbeschaffung dient (StE 2000 B. 23.1 Nr. 44, E. 2b aa; BGE 125 II 113 E. 6b; BGE 112 Ib 79 E. 3b aa). So nahm das Bundesgericht bei einem Architekten gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel an, welcher mit Partnern aus der Baubranche grössere Baulandparzellen erwarb und diese überbauen liess, wobei die Architekturarbeiten von seinem Architekturbüro vorgenommen wurden

(BGr, 22. April 2005, 2A.547/2004 = StE 2006 B 23.2 Nr. 31, E. 3.2).

Liegenschaftshandel kann sodann vorliegen, wenn ein Architekt oder Bauunternehmer allmählich einen umfangreichen Grundbesitz erworben hat und diesen nach der Aufgabe seiner hauptberuflichen Tätigkeit sukzessive bei sich bietender Gelegenheit veräussert (BGE 112 Ib 79 E. 2a). Ebenso bejahte das Bundesgericht gewerbsmässigen Liegenschaftshandel im Zusammenhang mit einer Baugesellschaft, deren Gründungszweck im Jahr 1970 im Erwerb einer Bauparzelle und der anschliessenden Erstellung einer Baute mit 24 Alterswohnungen, deren Vermietung und eventuell dem Verkauf der Liegenschaft bestand. Insbesondere nahm es schon in der Anfangsphase in Bezug auf das durch die Baugesellschaft ausgeübte Gewerbe und die dazu dienende Liegenschaftserwerbstätigkeit und Geschäftsvermögen an, gleichwohl die Liegenschaft erst 2008 veräussert wurde (BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 4.1). Gleichfalls wurde der Beginn einer Liegenschaftshandelstätigkeit vom Bundesgericht im Zusammenhang mit der Veräusserung von Terrassenwohnungen auf den Zeitpunkt des Kaufs des unüberbauten Lands im Jahr 1972 zurückbezogen, auf welchem in der Folge eine Überbauung realisiert wurde. Es erwog, die "Verwertungsphase", welche fast fünfzehn Jahre später eingesetzt habe, dürfe nicht isoliert betrachtet werden (BGr, 2. April 2004, 2A.512/2003, E. 2.3.2). Gestützt auf die obigen Erwägungen muss es für die Annahme einer gewerbsmässigen Liegenschaftshändlerstätigkeit als unerheblich gelten, ob die ursprünglich der Arbeitsbeschaffung dienenden Liegenschaften nach Vornahme der baulichen Umgestaltung bereits gewinnbringend veräussert oder lediglich als Kapitalanlage im Vermögen der Gesellschaft weiterbestehen, da der Beginn der Liegenschaftshändlerstätigkeit bereits auf den Zeitpunkt des Kaufs der baulich veränderten Liegenschaften zurückbezogen werden muss. Folglich muss die Tätigkeit des Pflichtigen bei der Firma C (bzw. die Tätigkeit innerhalb seiner Einzelfirma), die im Erwerb und Umbau von Immobilien bestand, trotz des Umstands, dass nach Angaben der Pflichtigen keine der sich im Geschäftsvermögen der Firma C befindlichen Liegenschaften je veräussert worden ist, als gewerbsmässiger Liegenschaftshandel gewertet werden, sind doch auch die übrigen Kriterien nach der verwaltungsgerichtlichen (siehe E. 2.2) und der bundesgerichtlichen (siehe E. 2.3) Rechtsprechung erfüllt.

E. 4.1

Nachdem feststeht, dass der Pflichtige im Rahmen seiner Tätigkeit bei der Firma C gewerbsmässigen Liegenschaftshandel betrieben hat, ist der Frage nachzugehen, ob es dem Pflichtigen damit grundsätzlich verwehrt ist, neben dem selbstbewohnten Wohneigentum und allenfalls einer Ferienwohnung weitere Liegenschaften im Privatvermögen zu besitzen. Das Steuerrekursgericht hielt fest, es entspreche konstanter Rechtsprechung (BSt-RK, 21. August 2003, 4 DB.1999.72), dass einem professionellen Liegenschaftshändler lediglich zu gestatten sei, sein selbstbewohntes Eigenheim und allenfalls ein Ferienhaus im Privatvermögen zu halten. Dieselbe Ansicht vertrat das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid: Betreibe ein Steuerpflichtiger seit Jahrzehnten gewerbsmässigen Liegenschaftshandel, so seien grundsätzlich all dessen Liegenschaften für die geschäftliche Nutzung geeignet (vgl. StE 2000 B 23.1 Nr. 44). Eine Aufteilung in Geschäftsvermögen einerseits und Privatvermögen andererseits sei von vornherein problematisch. Daher rechtfertige sich die Zuordnung aller Liegenschaften zum Geschäftsvermögen (Steuerrekurskommission III des Kantons Zürich, 16. November 2010, 3 DB.2010.164). In der Beschwerdeantwort präzisierte das kantonale Steueramt, dass auch bei einer im Immobiliengeschäft tätigen Person die Aufteilung in Privat- und

Geschäftsvermögen nach sachlichen Kriterien zu erfolgen habe und die Zuweisung zum Privatvermögen sicher nicht verwehrt sei, aber eher die Ausnahme darstelle.

E. 4.2.1

Das Bundesgericht hat die erörterte Thematik bisher nicht explizit entschieden. In einem älteren Entscheid erwog es zwar, einem Liegenschaftenhändler müsse es grundsätzlich möglich sein, "ein Grundstück in der Absicht, es zu bewohnen, oder für sonstige private Zwecke" zu erwerben, es anschliessend mit Gewinn zu veräussern und diesen Verkauf als Akt der Verwaltung des Privatvermögens zu betrachten (BGr, 18. September 1986, StE 1987 B. 23.1 Nr. 10). Im Zusammenhang mit gewerbsmässigem Wertschriftenhandel liess es die Frage offen, ob der Forderung der Literatur nachzukommen sei, wonach einem Wertpapierhändler die Aufteilung seiner Wertschriftenpositionen in Privatvermögen einerseits und Geschäftsvermögen andererseits nicht verwehrt werden dürfe, sofern er den Willen, private Positionen zu halten, mittels entsprechender Aufzeichnungen oder kaufmännischer Buchführung deutlich zum Ausdruck bringe (BGr, 13. November 2002, StE 2003 B 23.1 Nr. 54). Zum Liegenschaftenhandel hielt es allerdings in einem Obiter dictum fest, ein vom Liegenschaftenhändler nicht bewohntes Mehrfamilienhaus, das als Kapitalanlage gehalten werde, sei trotz dessen Aufnahme in die Bilanz der Einzelfirma des Pflichtigen weiterhin zu dessen Privatvermögen zu zählen, falls es dem Liegenschaftenshandelsbetrieb nicht als Vorratsimmobilie diene (BGr, 16. Februar 2007, 2A.667/2006, E. 3.2).

E. 4.2.2

Auch das Verwaltungsgericht hatte bisher nicht Gelegenheit, sich vertieft zu dieser Thematik zu äussern. So ging es zwar in einem Entscheid davon aus, der Liegenschaftensbesitz eines Liegenschaftenhändlers sei grundsätzlich dem Geschäftsvermögen zuzuweisen, soweit keine private Nutzung vorliege (VGr, 26. September 2007, SB.2007.00037, E. 2.3). Der Sachverhalt betraf jedoch die Veräusserung einer Liegenschaft, welche klarerweise Geschäftsvermögen darstellte, da sie vom Pflichtigen einst in der Absicht erworben wurde, sie als Reserve für sein Textilgeschäft zu benutzen, falls er am eingemieteten Ort hätte ausziehen müssen.

E. 4.2.3

Auch im Steuerrecht ist das Rechtsgleichheitsgebot nach Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) zu beachten. Art. 8 Abs. 1 BV wird insbesondere durch die in Art. 127 Abs. 2 BV statuierten Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert. Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen (BGE 137 I 145 E. 2.1). Für die Beurteilung, ob eine unzulässige Ungleichbehandlung vorliegt oder nicht, sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, unter sich zu vergleichen (vgl. BGE 137 I 145 E. 4.3.1). Einem privaten Anleger ist es anheimgestellt, sein Vermögen schwerpunktmässig in Immobilien zu investieren und damit steuerfreie Kapitalgewinne zu erzielen. So stellte auch das Bundesgericht in Anbetracht der aktuellen Entwicklung an den Finanzmärkten fest, dass es – trotz "Klumpenrisikos" – nicht nur für professionelle Immobilienhändler von Vorteil sein könne,

Anlagestrategien zu wählen, welche schwergewichtig Investitionen in Immobilien beinhalten würden (BGr, 7. April 2009, 2C_869/2008, E. 4.3). Dasselbe muss nun gestützt auf die Rechtsgleichheit auch für Immobilienhändler gelten, die privat ihr Vermögen in Liegenschaften investieren, ansonsten eine Ungleichbehandlung gegenüber privaten Investoren vorliegt. Aus diesen Gründen muss auch dem gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler erlaubt sein, nebst dem selbstbewohnten Wohneigentum noch weitere Liegenschaften im Privatvermögen zu halten. An die Zuordnung zum Privatvermögen sind allerdings hohe Anforderungen zu stellen.

E. 5.1

Sofern – wie vorliegend – der Steuerpflichtige eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, kann sein Gesamtvermögen in Geschäfts- oder Privatvermögen aufgeteilt werden. Die Zuordnung zum Privat- oder Geschäftsvermögen entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Massgebend ist die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögensgegenstands. Wenn ein Gut im Beurteilungszeitpunkt objektiv erkennbar für Geschäftszwecke verwendet wird bzw. der selbständigen Erwerbstätigkeit tatsächlich dient, so bildet es unabhängig von der Herkunft der Mittel oder vom Erwerbsmotiv Geschäftsvermögen (Markus Reich in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2008, Art. 18 N. 48). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung können für die Abgrenzung sodann folgende Kriterien herangezogen werden: die äussere Beschaffenheit des Vermögenswerts, die Herkunft der Mittel zur Finanzierung, das Erwerbs- oder Veräusserungsmotiv, die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse sowie die buchmässige Behandlung (BGr, 8. November 2011, 2C_361/2011 und 2C_364/2011, E. 2.2). Ein Gegenstand kann allerdings aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion auch dann Geschäftsvermögen sein, wenn er nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden ist. Zu berücksichtigen ist die konkrete buchhalterische Behandlung insgesamt, so etwa auch, ob Abschreibungen vorgenommen wurden (BGE 133 II 420 E. 3.2). Dienen Vermögenswerte gleichzeitig geschäftlichen als auch privaten Zwecken (sogenannt gemischt genutzte Wirtschaftsgüter), ist für die Zuordnung anhand der sogenannten Präponderanzmethode eine Abwägung vorzunehmen: Dem Geschäftsvermögen sind all jene Güter zuzuordnen, die "ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen" (vgl. Art. 18 Abs. 2 DBG). Dies ist zu bejahen, wenn der Vermögenswert mehr als 50 % geschäftlich genutzt wird (Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., Zürich/Basel/Genf 2012, § 15 N. 40).

E. 5.2

Wie die Vorinstanz zutreffend ausführte, müssen für die Zuordnung einer Liegenschaft zum Privatvermögen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers sachliche Gründe bestehen. Eine beliebige Umschichtung vom Privat- ins Geschäftsvermögen und umgekehrt ist ausgeschlossen und kann insbesondere rechtsmissbräuchlich sein (BGr, 23. Januar 2004, 2A.52/2003, E. 5.2 = ASA 74 S. 737, 747). Daher ist der einmal getroffene Entscheid über die Zuordnung alternativer Wirtschaftsgüter zum Geschäfts- oder Privatvermögen bei gleichbleibenden Verhältnissen aus Gründen des Verbots widersprüchlichen Verhaltens für den Steuerpflichtigen verbindlich (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 18 DBG N. 103). So ist es etwa ausgeschlossen, ein im Privatvermögen stehender Vermögenswert bei drohender Werteinbusse vorsorglich ins Geschäftsvermögen zu überführen, damit der Verlust zulasten des Geschäftserfolgs abgebucht werden kann (RB 1982 Nr. 61). Es rechtfertigt sich daher,

die Zuordnung einer Liegenschaft zum Privatvermögen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers nur ausnahmsweise und unter strengen Voraussetzungen zuzulassen.

E. 5.3

Laut Angaben der Pflichtigen wurde das Objekt an der F-Strasse 03 "aus Freude an der Architektur und der Einheit der Gebäudegruppe" gekauft mit dem Fernziel, sich in bevorzugtem Quartier in G eine Wohnung für den persönlichen Bedarf zu sichern. Im Gegensatz zu den Liegenschaften, die im Geschäftsvermögen gehalten wurden, wurden an diesem Objekt während der gesamten Haltedauer von 13 Jahren keine baulichen Modifikationen vorgenommen. Dies lässt den Schluss zu, dass das fragliche Objekt dem Architekturbüro des Pflichtigen bzw. der Firma C nicht zur Arbeitsbeschaffung diene. Die Liegenschaft erscheint sodann weder in den Bilanzen 2000 bis 2008 der Firma C noch in der Buchhaltung der Einzelfirma des Pflichtigen. Vielmehr wurde sie stets im Liegenschaftsverzeichnis des pflichtigen Ehepaars aufgeführt, das auch zivilrechtlich Eigentümer der Liegenschaft war (vgl. Steuererklärungen 2000 bis 2008). Für die fragliche Liegenschaft wurden weder Abschreibungen noch Rückstellungen getätigt. Was die Finanzierung der Liegenschaft anbelangt, so wurde gemäss Angaben der Pflichtigen zur Finanzierung des Kaufpreises von Fr. ... eine 1. Hypothek bei der ZKB aufgenommen. Gemäss Steuererklärung 2007 betrug die Hypothek per 31.12.2007 noch Fr. ..., wobei die Hypothek seit 2000 gleich hoch blieb (vgl. Steuererklärung 2000). Eine Fremdfinanzierung durch Aufnahme einer 1. Hypothek liegt im Rahmen des Üblichen. Von einer "nicht unbedeutenden Fremdfinanzierung" kann damit nicht gesprochen werden. Hinsichtlich des Veräusserungsmotivs ist festzuhalten, dass das fragliche Landgeschäft vom Rekursgegner und Bauherrn der nachbarlichen Liegenschaft initiiert wurde, der aus Sicht der Pflichtigen einen unliebsamen Neubau plante, wogegen sie auch Baurekurs erhoben hatten. Indizien dafür, dass die Pflichtigen nur darauf warteten, das Objekt bei bester Gelegenheit zu veräussern, liegen nicht vor. Durch Verkauf der Liegenschaft hatten die Pflichtigen beiden Seiten ein langwieriges Rekursverfahren bzw. Aufnahmeverfahren des dreiteiligen Ensembles in das Inventar für Schutzobjekte erspart. Damit handelte es sich um einen klassischen Gelegenheitsverkauf bei sich bietender Möglichkeit, selbst wenn damit der "Interessenkonflikt mit einem Nachbarn gewinnbringend" gelöst werden konnte. Bei Gesamtbetrachtung sämtlicher erörterten Zuteilungskriterien ist die Liegenschaft eindeutig dem Privatvermögen der Pflichtigen zuzuordnen. Folglich unterliegt der im Jahr 2008 erzielte Gewinn aus der Veräusserung der Liegenschaft an der F-Strasse 03 nicht der Besteuerung, da er als privater Kapitalgewinn im Sinn von Art. 16 Abs. 3 DBG zu werten ist.

E. 5.4

Die Pflichtigen machen vor Verwaltungsgericht sodann steuermindernde Abzüge (AHV-Rückstellungen in der Höhe von Fr. ... sowie die aufgerechnete Differenz zwischen Pauschalabzug und effektiven Unterhaltskosten der Liegenschaft an der F-Strasse 03 in der Höhe von Fr. ...) geltend. Erstere fallen bei dieser Betrachtungsweise dahin. Zwecks Wahrung des Instanzenzugs ist die Sache an das Steuerrekursgericht zum Neuentscheid über den von den Pflichtigen weiter geltend gemachten Abzug bzw. zur Neuberechnung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen zurückzuweisen. Das führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde.

E. 6.1

Die Beschwerdeführenden obsiegen in der hauptsächlich zu beurteilenden Frage, ob der aus dem Verkauf der Liegenschaft an der F-Strasse 03 in G erzielte Grundstücksgewinn steuerfreier Kapitalgewinn oder Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellt, vollständig. Deshalb rechtfertigt es sich, die Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG), und steht ihr keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

E. 6.2

Für die Zusprechung einer Parteientschädigung im Beschwerdeverfahren gilt Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG) sinngemäss (Art. 144 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Nach Art. 64 Abs. 1 VwVG kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zugesprochen werden.

E. 6.2.1

Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemässen Ermessen festzusetzen (vgl. RB 1998 Nr. 8). Zu beachten ist allerdings § 8 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010 (GebV VGr), der auch in Steuersachen Anwendung findet (vgl. § 12 Abs. 1 GebV VGr). Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Prozesses, dem Zeitaufwand und den Barauslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt. Einem bestimmten oder bestimmbar streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV; LS 215.3) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf einen Drittel herabgesetzt (VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 5b, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann.

E. 6.2.2

Der Streitwert beträgt vorliegend Fr. Gestützt auf die obigen Erwägungen beträgt die Grundgebühr Fr. Für das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht wird diese Grundgebühr wiederum auf einen Drittel, somit auf rund Fr. ..., herabgesetzt. Es rechtfertigt sich daher, den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung von insgesamt Fr. 5'000.- zuzusprechen. Da kein entsprechender Antrag zur Mehrwertsteuer vorliegt, ist auch keine zuzusprechen (sinngemässe Anwendung des Kreisschreibens der Verwaltungskommission des Obergerichts an die Kammern des Obergerichts, das Handelsgericht, das Geschworenengericht, die Bezirksgerichte und die Friedensrichterämter über die Mehrwertsteuer vom 17. Mai 2006 gemäss Beschluss der Verwaltungskommission des Verwaltungsgerichts vom 5. September 2006).

E. 7

Nach der Regelung in Art. 90 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) sind letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 BGG zu qualifizieren (BGE 134 II 124 E. 1.3). Sie sind daher vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b).

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