

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00095 vom 31. Oktober 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-10-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2012.00095

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00095 du 31 octobre 2012

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00095 del 31 ottobre 2012

Regeste

Direkte Bundessteuer 2005 | Realisation der stillen Reserven Im Rahmen einer güterrechtlichen Auseinandersetzung hat der pflichtige Ehemann eine Liegenschaft aus seinem Geschäftsvermögen seiner (pflichtigen) Ehefrau übertragen, welches diese 16 Jahre später weiterveräussert hat. Durch diesen einen Verkauf wird die pflichtige Ehefrau zwar nicht zur Liegenschaftenhändlerin. Dennoch werden die stillen Reserven mit dem Verkauf realisiert, befand sich die Liegenschaft doch im Geschäftsvermögen der Pflichtigen.

Erwägungen

E. 2

B, beide vertreten durch die C AG, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Direkte Bundessteuer 2005, hat sich ergeben: I. Die Eheleute A und B deklarierten in ihrer Steuererklärung 2005 ein steuerbares Einkommen von Fr. Nach steueramtlichen Untersuchungen im Veranlagungsverfahren schätzte der zuständige Steuerkommissär die Pflichtigen für die Steuerperiode 2005 am 1. Dezember 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... ein. Dabei rechnete er den Pflichtigen – neben hier nicht mehr interessierenden marginalen Korrekturen – den Gewinn aus dem Verkauf einer Stockwerkeigentumseinheit der pflichtigen Ehefrau in D im Ausmass von Fr. ... als Einkunft aus gewerbmässigem Liegenschaftenshandel auf. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 2. Dezember 2011 ab. II. Die hernach erhobene erstinstanzliche Beschwerde hiess das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich am 18. Juni 2012 gut und reduzierte das steuerbare Einkommen der Pflichtigen um die Aufrechnung des Liegenschaftengewinns von Fr. ... auf Fr. Es erachtete den anlässlich des streitbetroffenen Liegenschaftensverkaufs erzielten Gewinn als steuerfreien privaten Kapitalgewinn. III. Mit Beschwerde vom 13. Juli 2012 beantragte die Beschwerdeführerin dem Verwaltungsgericht sinngemäss, es sei in Aufhebung des angefochtenen Entscheids "der Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2011 zu bestätigen". Während die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtete, liessen die Beschwerdegegner Abweisung des Rechtsmittels beantragen. Ausserdem verlangten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung die Gutheissung der Beschwerde. 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 der Rekurskommission gestattet unterschiedliche Regelungen, die

sich aus der Natur eines zweistufigen gerichtlichen Instanzenzugs ergeben. 1.2 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. 2.5). Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Rekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen des Rekursgerichts zu setzen (vgl. RB 1999 Nr. 147). 1.3 Die vom Gesetzgeber offenkundig gewollte Aufgabenteilung von erster und zweiter Beschwerdeinstanz lässt es ebenfalls als sachgerecht erscheinen, neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel bei der Anfechtung des gerichtlichen Entscheids des Steuerrekursgerichts nur zuzulassen, wenn es sich um echte Noven handelt, namentlich um neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen (BGE 131 II 548). Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren müssen schliesslich allgemein zulässig sein, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, die unter das Novenverbot fallen (vgl. RB 1999 Nr. 149).

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.

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; 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).

E. 2.2.2

Die Vorinstanz hat das Vorliegen einer "eigenen" selbständigen Erwerbstätigkeit der Pflichtigen als Liegenschaftenhändlerin für die hier interessierende Periode (2005) verworfen. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, die Pflichtige habe ihr gehörende Liegenschaften bzw. von ihr gekaufte Liegenschaften stets in ihrem Eigentum behalten und sich auf den Mietertrag konzentriert. Die streitbetroffene Veräusserung sei der erste Verkauf einer Immobilie und gehe nicht auf einen Entschluss der Pflichtigen zurück, ihre Liegenschaften schrittweise gewinnbringend zu veräussern, sondern erkläre sich mit einem kurzfristigen Liquiditätsbedarf in ihrer Unternehmung. Dieser zutreffenden Würdigung schliesst sich das Verwaltungsgericht an. Die Beschwerdeführerin verfielt im Verfahren vor Verwaltungsgericht denn auch nicht, die Pflichtige qualifiziere sich direkt durch ihre eigenen Aktivitäten mit Liegenschaften als selbständige Liegenschaftenhändlerin.

E. 2.3

Unbestritten ist indessen, dass sich das streitbetroffene Grundstück (bzw. zunächst der entsprechende Miteigentumsanteil) nach dem Kauf durch den pflichtigen Ehemann 1983 in dessen Geschäftsvermögen befunden hat. Am 21. März 1989 haben die Pflichtigen als Güterstand neu die Gütertrennung gewählt, und der Pflichtige hat u. a. das streitbetroffene Grundstück, eine sich im Bau befindende Stockwerkeigentumseinheit, zur Abgeltung des hälftigen Anteils der Ehefrau an der Gesamterbengemeinschaft ins Alleineigentum der Pflichtigen übertragen. Dem Ehevertrag der Pflichtigen ist daher auch zu entnehmen, dass die Pflichtige mit Übernahme der Liegenschaft der entsprechenden Baukreditschuld beigetreten ist. Eine Abrechnung über die stillen Reserven gegenüber den Steuerbehörden im Zusammenhang mit dieser güterrechtlich begründeten Handänderung unterblieb.

E. 2.3.1

Wird ein Wirtschaftsgut, das stille Reserven enthält, in einen Bereich übergeführt, in welchem die Einkommens- bzw. Ertragsbesteuerung nicht mehr möglich ist, so liegt darin grundsätzlich eine Realisierung dieser Reserven, welche deren Besteuerung zur Folge haben muss. Das gilt u. a. bei einer Privatentnahme im Zeitpunkt der Geschäftsaufgabe, aber z. B. auch dann, wenn ein Unternehmen eine Geschäftsliegenschaft ins Privatvermögen eines Gesellschafters überführt. Praxisgemäss kann eine solche Gewinnentnahme bzw. Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen erst in demjenigen Zeitpunkt anerkannt werden, wenn sie für die Steuerbehörde erkennbar geworden ist, d. h. wenn ihr gegenüber der eindeutige Wille geäussert wird, den fraglichen Gegenstand dem Geschäftsvermögen zu entziehen. Die Besteuerung eines Kapitalgewinns soll nämlich erst dann Platz greifen, wenn unumstösslich feststeht, dass der Realisierungsfall tatsächlich eingetreten ist. Dazu bedarf es in der Regel einer Abrechnung des Pflichtigen mit der Steuerbehörde (vgl. zum Ganzen: BGE 126 II 473 E. 3b S. 475 f.; 125 II 113 E. 6c/bb S. 127; 112 Ib 79 E. 4a S. 85 f.; Pra 2003 Nr. 47 S. 221 E. 3.2; ASA 65 660 E. 3a; StR 60/2005 681 E. 2.4; 55/2000 723 E. 2f; StE 1996 B 23.2 Nr. 16 E. 3; NStP 59/2005 9 E. 3.1 ■ 3.2.2; mit weiteren Hinweisen).

E. 2.3.2

Auf eine Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen – eine so genannte Privatentnahme – ist zu schliessen, wenn der Steuerpflichtige einen Bestandteil des Betriebsvermögens dauernd in den Dienst der privaten Kapitalanlage stellt (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher

Steuergesetz, Zürich 1999, § 18 N. 27 ff., auch zum Folgenden). Ein entsprechender Willensentschluss für eine solche Privatentnahme muss aber objektiv erkennbar sein und sich wenigstens durch Indizien nachweisen lassen. Andernfalls spricht die Vermutung für die weitere Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen (RB 1982 Nr. 62; vgl. auch Markus Reich, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2, Basel 2000, Art. 18 DBG N. 42), zumal entsprechende Vermögenswerte nicht durch blossen Zeitablauf ins Privatvermögen übergehen können (vgl. BGE 125 II 113 E. 6c/bb S. 127; BGE 112 Ib 79). Nicht zwingend verlangt wird weiter, dass ein Steuerpflichtiger bei Geschäftsaufgabe alle Vermögenswerte ins Privatvermögen überführt; er kann auch einen Teil weiterhin im Geschäftsvermögen belassen und diesen Teil erst später versilbern (verkaufen oder ins Privatvermögen überführen; verzögerte Liquidation; vgl. RB 1988 Nr. 22). Mit anderen Worten bleibt also Geschäftsvermögen selbst nach der Berufs- oder Geschäftsaufgabe solange solches, als nicht durch eine objektivierte Willensäußerung eine private Verwendung nachgewiesen wird. Bei der Frage, ob eine derartige objektivierte Willensäußerung vorliege und ein erforderlicher Indiziennachweis der Privatentnahme möglich sei, spielt die buchhalterische Behandlung eines Vermögensgegenstands eine herausragende Rolle. Wiewohl die Aufnahme in die Geschäftsbuchhaltung als einziges Indiz zum Nachweis der Geschäftsvermögensqualität nicht genügt (BGr 2.10.1992, StE 1993 B 23.9 Nr. 5 E. 5a; VGr GR 22.9.1998, StE 1999 B 23.1 Nr. 40 E. 3; vgl. auch RB 1982 Nr. 61), stellt sie doch ein gewichtiges, schwer zu widerlegendes Indiz hierfür dar (BGr 15.3.2000, StE 2001 B 23.2 Nr. 22; BGr 10.1.1992, StE 1993 B 23.2 Nr. 11; BGE 112 Ib 79 E. 3b/bb), umso mehr, als bei Buchführenden vorausgesetzt wird, dass die Privatentnahme auch in den Büchern nachvollzogen wird (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 210 N. 22). Jedenfalls bedarf es zur Annahme einer Privatentnahme – wie erwähnt – einer eindeutigen Willenskundgabe des Steuerpflichtigen gegenüber der Steuerbehörde (vgl. auch BGE 126 II 473; BGr 19.1.1996, StE 1996 B 23.2 Nr. 16).

E. 2.3.3

Eine eindeutige Willenskundgabe der Pflichtigen, sie wollten mit der Übertragung der Liegenschaft im Jahre 1989 an die pflichtige Ehefrau auch steuerlich eine Privatentnahme vornehmen und über die entsprechenden stillen Reserven abrechnen, liegt nicht vor. So enthält etwa der Ehevertrag keine Ausführungen zur Behandlung der sich hier stellenden steuerlichen Frage. Vertragsgemäss war die pflichtige Ehefrau umgekehrt vielmehr verpflichtet, mit zwei weiteren (Mit-)Eigentümern das Bauprojekt zu beenden und zu diesem Zweck auch der Baukreditschuld beizutreten. Ob die Pflichtige auch in das entsprechende Baukonsortium eingetreten ist, kann dabei offenbleiben. Indessen spricht die Übernahme eines sich im Bau befindlichen Objekts eher für die Weiterführung der bisherigen steuerlichen Qualifikation als Geschäftsvermögen. Dies gilt selbst dann, wenn die Pflichtige im Zeitpunkt der Übernahme der Liegenschaft (noch) kein Geschäftsvermögen besessen hat. Die Umstände der Weitergabe der Liegenschaft als güterrechtliche Ausgleichsleistung ist durchaus mit den Verhältnissen etwa bei Erbgang vergleichbar. Diesfalls kann die bisherige steuerliche Qualifikation als Geschäftsvermögen ebenfalls ohne Weiteres auf den Übernehmenden übergehen (vgl. BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 5). Hinzu kommt vorliegend, dass die Pflichtigen die fragliche Liegenschaft in ihren Steuerdeklarationen weiter mindestens unklar behandelt haben: Während die Vorinstanz davon ausgegangen ist, die Deklaration der Liegenschaft sei nach 1989 gänzlich unterlassen worden, ist mit der Beschwerdeführerin festzustellen, dass sie

mindestens in der Steuererklärung 1991 und in der Einsprache gegen die Ermessenstaxation 1993 – mithin nach Übertragung an die Pflichtige – als Geschäftsvermögen deklariert worden ist. Die entsprechenden Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Beschwerde verstossen weder gegen das Novenverbot noch verletzt deren Berücksichtigung das rechtliche Gehör der Pflichtigen. Die dies belegenden Aktenstücke liegen bereits in den Taxationsakten und waren den Pflichtigen ohne Weiteres zugänglich. Damit erhellt auch, dass die Steuerbehörden allein aufgrund der Handänderungsanzeige tatsächlich keine Anhaltspunkte hatten, im damaligen Zeitpunkt bereits auf eine Privatentnahme zu schliessen und eine allfällige Abrechnungspflicht zu untersuchen. Die konkreten Umstände des Liegenschaftenübergangs vom Pflichtigen an die Pflichtige haben damit nicht denjenigen einer Geschäftsaufgabe, einer Betriebsabtretung oder den sonstigen Situationen, in denen eine Gewinn- bzw. Privatentnahme üblicherweise stattfindet, entsprochen. Ebenso wenig liegt nach dem Gesagten ein Verkauf der Liegenschaft in das Privatvermögen der Ehefrau unter Liquidation eines Teils des Geschäftsvermögens des Ehemanns vor, wie die Pflichtigen dies behaupten. Der Liegenschaftenübergang vom Pflichtigen an seine Ehefrau 1989 erweist sich damit entgegen der Auffassung der Vorinstanz aus steuerlicher Sicht nicht als Privatentnahme. Die Liegenschaft verblieb vielmehr im Geschäftsvermögen der pflichtigen Ehefrau.

E. 2.3.4

Erfolgt wie vorliegend keine Abrechnung über die stillen Reserven (und liegt sonst kein Fall systematischer Realisierung der stillen Reserven vor), so verbleibt die betroffene Liegenschaft im Geschäftsvermögen und wechselt nicht etwa durch Zeitablauf ins Privatvermögen. Mit der Veräusserung der Liegenschaft tritt diesfalls der Realisierungsfall ein. Die Veranlagungsbehörde hat daher zutreffend angenommen, dass die Pflichtige auf diesen Zeitpunkt hin ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erzielt hat und dieses zu Recht der Besteuerung nach Art. 18 DBG unterworfen. Betragsmässig ist die Höhe des aufzurechnenden Einkommens vor Verwaltungsgericht nicht umstritten und beträgt Fr. Damit ist die Beschwerde gutzuheissen und der Einspracheentscheid im Resultat wiederherzustellen.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdegegnern aufzuerlegen und muss ihnen die beantragte Parteientschädigung versagt bleiben (Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG]). Zudem sind die Kosten- und Entschädigungsfolgen des erstinstanzlichen Beschwerdeverfahrens ausgangsgemäss neu zu regeln.

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