

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00051 vom 20. August 2014**

ZH Verwaltungsgericht, 2014-08-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2014.00051](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00051)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00051 du 20 août 2014

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00051 del 20 agosto 2014

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer 2011 | Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel Seit 2001 erwarb die Pflichtige sechs Liegenschaften, primär Mehrfamilienhäuser, wovon sie zwei umfassend sanierte und vier Liegenschaften nach einer kurzen Haltedauer wieder veräusserte. Zusätzlich übernahm sie das gesamte Aktienpaket einer AG, die kurz darauf in eine Immobiliengesellschaft umfunktioniert wurde. Indem die Pflichtige den Kauf sämtlicher Liegenschaften zu 100% fremdfinanzierte, in den Aufbau ihres Immobilienportfeuilles erheblich viel Zeit und in die Sanierung der Liegenschaften erheblich viel Kapital investierte, sie sich in ihrer Tätigkeit zudem völlig autonom organisierte und mit Gewinnerzielungsabsicht handelte und dabei auch planmässig am wirtschaftlichen Verkehr teilnahm, ist sie als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin im Sinn von Art. 18 Abs. 1 DBG zu qualifizieren. Abweisung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2014.00051 Urteil der 2. Kammer vom 20. August 2014 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A, vertreten durch die B AG, Beschwerdeführerin, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2011, hat sich ergeben: I. A. A (nachfolgend: die Pflichtige) erwarb und veräusserte seit 2001 folgende Liegenschaften: Liegenschaft Kaufsdatum Verkaufsdatum C-Strasse 01 in G ....2001 kein Verkauf D-Strasse 02 in G ....2003 ....2007 E-Strasse 03 in G ....2003 ....2011 F-Strasse 04 in H ....2006 ....2006 C-Strasse 05 in G 2011 kein Verkauf (Kauf nach der vorliegend interessierenden Steuerperiode erfolgt:) I-Strasse

### **E. 2.1**

Als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar sind gemäss 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 auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3, 1. Halbsatz 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.). Anders als das Verwaltungsgericht verlangt das Bundesgericht nicht, dass die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr nach aussen hin sichtbar zu sein hat (BGr, 31. Oktober 2011, 2C\_948/2010, E. 2.2; 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. 2.3**

Nach der Praxis des Bundesgerichts liegt gewerbsmässiger Liegenschaftshandel 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 (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 Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung derselben im Rahmen einer Personengesellschaft (BGr, 31. Oktober 2011, 2C\_948/2010, E. 2.3; 1. März 2010, 2C\_403/2009, E. 2.4; 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, 31. Oktober 2011, 2C\_948/2010, E. 2.3; BGE 125 II 113 E. 6a ). Keine selbständige Erwerbstätigkeit liege aber vor, wenn bloss das eigene Vermögen verwaltet werde, insbesondere wenn eigene Liegenschaften vermietet würden. Dies gelte selbst dann, wenn das Vermögen umfangreich sei, professionell verwaltet werde und kaufmännische Bücher geführt würden (BGr, 13. Juni 2013, 2C\_1273/2012, E. 2.1; 16. Mai 2011, 2C\_907/2010, E. 3.1). Da die in Erwägung 2.2 genannten Kriterien nach ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts kumulativ vorliegen müssen , 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) , sind die vom Bundesgericht entwickelten Indizien als Konkretisierungshilfen dieser Begriffsmerkmale heranzuziehen (RB 1988 Nr. 23 = StE 1989 B 23.1 Nr. 17 E. 3c; Markus Reich in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel 2002, Art. 8 StHG N. 12; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. A., Zürich/Basel/Genf 2011, S. 16). 3. 3.1 Das Steuerrekursgericht erwog, die Pflichtige sei bis zur fraglichen Steuerperiode 2011 Eigentümerin von vier Liegenschaften gewesen. Mit

Ausnahme der von ihr selbstbewohnten Liegenschaft an der C-Strasse 01 in G habe sie die übrigen Liegenschaften nach kurzer Haltedauer von vier, acht bzw. weniger als einem Jahr wieder veräussert. Wer aber im Rahmen der privaten Vermögensanlage in Immobilien investiert sei, habe regelmässig einen langfristigen Anlagehorizont, der neben einer allfälligen Wertsteigerung primär das Erzielen einer dauerhaften und sicheren Rendite in Form von Mietzinseinnahmen bezwecke. Sodann seien sämtliche Liegenschaftskäufe vollumfänglich fremdfinanziert gewesen; die Pflichtige habe keinen einzigen Franken aus eigenen Mitteln in die Kaufobjekte investiert. Obwohl die Pflichtige als Marktfahrerin und Raumpflegerin ursprünglich keine Berufsnähe zum Liegenschaftenhandel aufgewiesen habe, habe sie 2011 mit Übernahme sämtlicher Aktien der K AG eine Immobiliengesellschaft übernommen, die ein weiteres Indiz für die Gewerbsmässigkeit des Liegenschaftenhandels darstelle. Das Bild des gewerbsmässigen Handels runde sodann die Häufigkeit der Liegenschaftengeschäfte ab. Dass die Pflichtige als Verkaufsmotiv betreffend die Liegenschaft E-Strasse 03 familiäre Gründe geltend mache, trete gegenüber den anderen Merkmalen in den Hintergrund. Der aus dem Verkauf der betreffenden Liegenschaft erzielte Gewinn stelle daher Einkommen im Sinn von Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG dar. 3.2 Gegen diese Würdigung des Steuerrekursgerichts bringt die Pflichtige vor, sie sei aus persönlichen Gründen Liegenschaftshalterin, um neben der AHV ihre Altersvorsorge zu sichern. Schon aufgrund ihrer fehlenden Fachkenntnisse sei eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeschlossen. Zudem seien auf den Liegenschaften weder Abschreibungen noch Rückstellungen vorgenommen worden. Der Verkauf der Liegenschaft E-Strasse 03 sei aus familiären und privaten Gründen erfolgt und nicht um einen Erwerb zu erzielen. Der Verkauf sei auf den sich zufällig bietenden Kauf der Wohnung an der C-Strasse 05 zurückzuführen. Dort habe sie ihren stark pflegebedürftigen Eltern eine Wohnung anbieten können, um sie dort zu betreuen. Um genügend Mittel für den Kauf jener Wohnung zur Verfügung zu haben, sei die andere Liegenschaft verkauft worden. 4. 4.1 Die Tätigkeit des Selbständigerwerbenden hat auf eigene Rechnung und Gefahr zu erfolgen, indem ein eigentliches Unternehmerrisiko eingegangen wird (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 18 DBG N. 7; von Ah, S. 4; Peter Stocker, Die steuerliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Basel/Frankfurt a. M. 1992, S. 6). Indiz hierfür kann etwa der Einsatz erheblicher Fremdmittel 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. Dabei dürfte die Grenze für die Fremdfinanzierung von Wohneigentum bei rund 80 % liegen; bei Ferien- oder Zweitwohnsitzen bei 65 % (vgl. VGr, 31. Oktober 2012, SB.2012.00073, E. 3.1). Bei Mehrfamilienhäusern beträgt die 1. Hypothek in der Regel bis zu zwei Dritteln des Verkehrswerts und die 2. Hypothek von 67 % bis 80 % des Verkehrswerts (Marc Bauen/Nicolas Rouiller, Schweizer Bankkundengeschäft, Zürich 2010, S. 240; Urs Emch/Hugo Renz/Reto Arpagaus [Hrsg.], Das Schweizerische Bankgeschäft, 7. A., Zürich 2011, Rz. 1023). Bei den von der Pflichtigen bis 2011 erworbenen Liegenschaften C-Strasse 01 (G), E-Strasse 03 (G) und F-Strasse 04 (H) handelt es sich allesamt um Mehrfamilienhäuser; über die Gebäudeart der Liegenschaft D-Strasse 02 ist nichts bekannt. Sämtliche Liegenschaften wurden vollumfänglich mit Fremdkapital finanziert, was die Pflichtige nicht in Abrede stellt. Während der Kaufpreis für die Liegenschaft C-Strasse 01 von Fr. ... mit einer Hypothek von Fr. ... und mit einem Darlehen über Fr. ... finanziert wurde, wurden die übrigen Liegenschaften zu 100 % mit

Hypotheken finanziert. Damit geht die Fremdfinanzierung erheblich über das für Mehrfamilienhäuser übliche Mass (in der Regel 80 %, siehe E. 4.1) hinaus. Der Einwand der Pflichtigen, die Banken seien gar nicht befugt, Hypotheken über 100 % abzuschliessen, kann nicht gehört werden, da die Finanzierung wie dargelegt erfolgt ist. Durch diese Art von Finanzierung ist die Pflichtige ein eigentliches Unternehmerrisiko eingegangen, das über die bloss private Vermögensverwaltung hinausgeht.

4.2 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. Seit 2001 hat die Pflichtige insgesamt sechs Liegenschaften, primär Mehrfamilienhäuser bzw. Renditeobjekte, erworben. 2011 hatte sie schliesslich eine Mantelgesellschaft übernommen, die über eine Änderung des Gesellschaftszwecks umgehend in eine Immobiliengesellschaft umgewandelt wurde. Über diese wird eine weitere Wohnung an der C-Strasse 05 (G) gehalten (vgl. Einsprache vom 5. Dezember 2013). Allein der Aufbau eines Immobilienportfeuillees der vorliegenden Art zieht einen erheblichen Zeitaufwand bzw. Arbeitsaufwand nach sich. Zudem wurden zwei der Liegenschaften im grossen Stil saniert bzw. renoviert. Die Liegenschaft "E-Strasse 03" wurde totalsaniert (Kostenpunkt: Fr. ...; hiervon waren Fr. ... werterhaltender, Fr. ... wertvermehrender Natur); die wertvermehrenden Aufwendungen (Fr. ...) für die Renovation der D-Strasse 02 waren gar höher als der Kaufpreis für die Liegenschaft (Fr. ...). Diese Umbauten waren ebenfalls zu einem grossen Teil fremdfinanziert. Damit hat die Pflichtige nicht nur Arbeitskraft, sondern auch Kapital eingesetzt, um ihre Immobilien zu bewirtschaften.

4.3 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, Art. 17 DBG N. 6 f.; Stocker, S. 7). Dass sich die Pflichtige in ihrer Tätigkeit völlig autonom organisiert hat, steht ausser Frage: Ob eine Liegenschaft gekauft bzw. verkauft werden soll, hat sie jeweils nach eigenem Gutdünken entschieden. Dies ergibt sich auch aus den Erwerbs- bzw. Verkaufsmotiven der Pflichtigen, wonach zwei Verkäufe aus "emotionaler" Sicht (F-Strasse, D-Strasse), ein Kauf (C-Strasse 05) aus familiären/privaten Gründen erfolgt sei.

4.4 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; RB 2000 Nr. 118; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 18 N. 22; von Ah, S. 7). Die Pflichtige wurde vom kantonalen Steueramt erst mit Verkauf der Liegenschaft "E-Strasse 03" im Jahr 2011 als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin qualifiziert. Dies obwohl bereits vorher, d. h. 2006 und 2007, zwei Hausverkäufe stattgefunden hatten. Das kantonale Steueramt hat zu Recht erst ab 2011 eine selbständige

Erwerbstätigkeit angenommen: Denn erst beim Verkauf der Liegenschaft E-Strasse 03, welche umfassend saniert und nach einer relativ kurzen Haltedauer von siebeneinhalb Jahren mit einem Gewinn von Fr. ... veräussert wurde, ist eine klare Gewinnerzielungsabsicht erkennbar. Bei den ersten beiden Verkäufen fehlte es demgegenüber noch an einer klaren Gewinnerzielungsabsicht. Mit den aus "emotionalen" Gründen erfolgten Verkäufen der "F-Strasse 04" und "D-Strasse 02" erzielte sie bescheidene Gewinne von Fr. ... respektive Fr. .... Der Verkauf "D-Strasse 02" erfolgte aber auch zur Vermeidung von Verlusten, da die Liegenschaft immer wieder längere Leerstände zu verzeichnen hatte und sich ein weiterer Investitionsbedarf angekündigt hatte. Auch ein Verkauf zur Vermeidung von Verlusten kann ein Indiz für Gewinnstrebigkeit sein, denn wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt, wird unrentable Objekte wieder vorzeitig abstossen. Allfällige Gewinnabsichten beim Verkauf der "D-Strasse 02" sind jedoch vorliegend nicht von Relevanz. Entscheidend ist, dass die Pflichtige jedenfalls beim Verkauf der Liegenschaft E-Strasse 03 gewinnstrebig vorgegangen ist. Schliesslich kann die Pflichtige aus dem Umstand, dass das kantonale Steueramt bei Veranlagung der Steuerperioden 2006 und 2007 im Jahr 2010 darauf verzichtete, sie als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin zu veranlagern, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Zwar führte das kantonale Steueramt betreffend die Steuerperiode 2006 aus, dass es aus "verfahrensökonomischen Gründen [...] auf die Besteuerung des Gewinns aus dem Verkauf der Liegenschaft als selbständige Erwerbseinkünfte [verzichtete]" und "im Falle weiterer Käufe und Verkäufe in den Jahren 2010 und fortfolgende – unsere Qualifikation als Liegenschaftenhändlerin erneut überprüfen". Indem das Steueramt trotz angekündigter Überprüfung und dem Verkauf der Liegenschaft D-Strasse 02 im Jahr 2007 die Pflichtige erst im Jahr 2011 als Liegenschaftenhändlerin einstufte, wurde hingegen keine – von der Pflichtigen sinngemäss geltend gemachte – Vertrauensgrundlage im Sinn von Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV] geschaffen. Vielmehr ist das kantonale Steueramt berechtigt, Fragen, die in ähnlicher Weise schon bei früheren Veranlagungen aufgeworfen und entschieden wurden, neu zu beurteilen, ohne dass eine Bindung an das früher Verfochtene, Zugelassene oder Entschiedene bestünde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 131 DBG N. 6). 4.5 4.5.1 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). 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. 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, 29. Juli 2011, StE 2011 B 23.1 Nr. 71 E. 2.3 ; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, 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, 7. April 2009, 2C\_869/2008, E. 2.4 ). Das Merkmal der Planmässigkeit grenzt die selbständige Erwerbstätigkeit von der schlichten Vermögensverwaltung und (in vielen Fällen) von der Liebhaberei (Hobby) ab. Liegt eine planmässige und nachhaltige Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr 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 (vgl. VGr, 31. Oktober 2012, SB.2012.00073, E. 3.5; 25. August 2010, SB.2010.00056).

4.5.2 Im Hinblick auf die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr bringt die Pflichtige vor, sie habe bei günstiger Gelegenheit eine Wohnung für ihre betagten Eltern in der Nachbarliegenschaft an der C-Strasse 05 erwerben können; die entsprechenden Mittel habe sie sich durch Verkauf der Liegenschaft E-Strasse 03 beschafft. Der Verkauf sei damit aus rein privaten Gründen erfolgt. In der Tat hat die Pflichtige noch im selben Jahr, in welchem die Liegenschaft E-Strasse 03 verkauft wurde, eine bzw. zwei Wohnungen in der Nachbarliegenschaft erworben. Der Erwerb einer Wohnung in der Nachbarschaft zwecks Erleichterung der Pflege ihrer Eltern ist nachvollziehbar. Dass diese privaten Gründe für den Verkauf ausschlaggebend gewesen sein sollen, erscheint jedoch nicht glaubwürdig: Zum einen verfügt das Mehrfamilienhaus an der C-Strasse 01 über insgesamt sieben Wohnungen, wovon eine von der Pflichtigen bewohnt wird. Ohne Weiteres hätte es der Pflichtigen offengestanden, einem der Mieter wegen dringenden Eigenbedarfs für nahe Verwandte zu kündigen (vgl. Art. 271a Abs. 3 lit. a des Obligationenrechts [OR]). Zum andern befindet sich auch die veräusserte Liegenschaft E-Strasse 03, welche über neun Wohnungen verfügt, in nächster Nähe zur Wohnstätte der Pflichtigen. Bei dieser Sachlage treten die geltend gemachten privaten Gründe gegenüber der systematischen Vorgehensweise der Pflichtigen in den Hintergrund. Für die Planmässigkeit spricht nämlich, dass die Pflichtige sowohl die Liegenschaften D-Strasse 02 und E-Strasse 03 mit erheblichem Kapitaleinsatz umbaute und anschliessend wieder veräusserte. Sodann hat sie seit 2001 sechs Liegenschaften, primär Renditeobjekte, erworben und vier davon wieder veräussert. Dies jeweils nach einer kurzen Haltedauer von vier (D-Strasse 02), siebeneinhalb (E-Strasse 03) und rund einem Jahr (F-Strasse 04). Die in der Steuerperiode 2012 erworbene Liegenschaft I-Strasse 06 wurde im gleichen Jahr wieder verkauft. Der Verkaufserlös der E-Strasse 03 wurde sogleich wieder in den Kauf einer Immobilie investiert. Schliesslich hat sich die Pflichtige über die Jahre hinweg Fachwissen im Immobilienbereich angeeignet und ist an einer Immobiliengesellschaft beteiligt. Somit ist auch das Merkmal der qualifizierten Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr erfüllt. Indem die Pflichtige die Kriterien der Planmässigkeit und Nachhaltigkeit erfüllt, ist auch zu vermuten, dass sie am Markt nach aussen hin sichtbar aufgetreten ist.

4.6 Sind 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 Objekts erzielte Kapitalgewinn als steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG. 4.7 Da im Rahmen des vorliegenden Verfahrens einzig darüber entschieden werden musste, ob die Pflichtige als selbständige Liegenschaftenhändlerin zu qualifizieren sei und die veräusserte Liegenschaft E-Strasse 03 dem Geschäftsvermögen zuzuordnen sei, was zu bejahen war (vgl. E. 4.6), kann offengelassen werden, ob die weiteren Liegenschaften der Pflichtigen,

insbesondere die von den Eltern bewohnte Wohnung, dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen wären. 4.8 Die Höhe des Gewinns von Fr. ... (steuerpflichtiger Grundstücksgewinn von Fr. ... abzüglich Kosten von Fr. ...) wurde nicht bestritten und ist zu bestätigen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde. 5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin 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 vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

#### **E. 06**

in G 2012 2012 Am 24. August 2011 übernahm die Pflichtige 50 Inhaberaktien à Fr. ... (gesamtes Aktienpaket) an der Firma J AG in G. Diese wurde 2012 in die Firma K AG umfirmiert, unter gleichzeitiger Änderung des Gesellschaftszwecks auf Liegenschaftenverwaltung, Miete und Vermietung, Kauf und Verkauf von Liegenschaften, etc. B. In der Steuererklärung 2011 deklarierte die Pflichtige Einkünfte von Fr. ... aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit als Reinigungskraft. Im Veranlagungsverfahren betreffend die direkte Bundessteuer 2011 unterbreitete das kantonale Steueramt, Division Bau, ihr einen Veranlagungsvorschlag, in welchem es den Grundstücksgewinn von Fr. ..., den sie aus dem Verkauf der Liegenschaft E-Strasse 03 per .... 2011 erzielte, als Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel aufrechnete. Ungeachtet der von der Pflichtigen erhobenen Einwände, es handle sich bei ihr nicht um eine professionelle Liegenschaftenhändlerin, wurde sie vom kantonalen Steueramt, Division Bau, für die direkte Bundessteuer 2011 mit Verfügung vom 6. November 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt. Dabei korrigierte es den aus dem Liegenschaftenverkauf erzielten Gewinn um diverse Abzüge (Aufwendungen für die Schuldbrieferrichtung, Verkaufsbegleitung, werterhaltende Investitionen, Mieterentschädigungen etc.). Eine gegen die Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 9. Januar 2014 ab. II. Eine dagegen erhobene erstinstanzliche Beschwerde wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 25. April 2014 ab. Die Pflichtige sei, gestützt auf die jeweilige kurze Haltedauer der Liegenschaften, der gänzlichen Fremdfinanzierung, der Berufsnähe infolge vollständiger Übernahme einer Immobiliengesellschaft, sowie der Häufigkeit der Liegenschaftengeschäfte, nach Massgabe der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin zu qualifizieren. III. Mit Beschwerde vom 4. Juni 2014 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Entscheids sowie die Herabsetzung des steuerbaren Einkommens von Fr. ... auf Fr. 0.- beantragen. Zudem verlangte sie die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Mit Beschwerdeantwort vom 18. Juni 2014 beantragte das kantonale Steueramt, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen und der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 25. April 2014 zu bestätigen. Das Steuerrekursgericht verzichtete auf Vernehmlassung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 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 vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (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 (BGE 131 II 548 E. 2.2.2). 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 Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen des Steuerrekursgerichts zu setzen (vgl. RB 1999 Nr. 147). 2.

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