

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00073 vom 21. Februar 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-02-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00073

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00073 du 21 février 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00073 del 21 febbraio 2018

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2010 | Gewerbmässiger Liegenschaftenhandel. Der Pflichtige erwarb eine sanierungsbedürftige Liegenschaft und verkaufte diese an eine von ihm selbst beherrschte Gesellschaft, welche diese mit einem Nachbargrundstück vereinigte und neu überbaute. Auf die Beschwerde ist nur insoweit einzutreten, als das sie sich hinreichend mit den vorinstanzlichen Erwägungen auseinandersetzt und nicht lediglich die bereits vor Vorinstanz vorgebrachten Argumente wiederholt. Der Fremdfinanzierungsgrad, das planmässige Vorgehen bei der Zusammenlegung mit einem Nachbargrundstück und der Neuüberbauung durch eine vom Pflichtigen beherrschte Gesellschaft, d.h. in einer frei bestimmten Organisation, die Gewinnerzielungsabsicht, das eingegangene unternehmerische Risiko und auch die Fachkenntnisse des Pflichtigen indizieren dessen Qualifikation als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler, weshalb der entsprechende Wertzuwachsge Gewinn als Einkunft aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit zu besteuern ist. Bezüglich der für eine weitere Liegenschaft vereinnahmte Baurechtszinsen ist die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Aufgrund des überwiegenden Unterliegens des Pflichtigen und dessen ebenfalls beschwerdeführenden Ehefrau steht diesen keine Parteientschädigung zu. Rechtsmittelbelehrung. Teilweise Gutheissung, soweit auf die Beschwerde eingetreten wird sowie Rückweisung.

Erwägungen

E. 02

in L als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer aufgerechnet. Die hiergegen von den Pflichtigen erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt am 20. September 2016 teilweise gut. So wurde das steuerbare Einkommen bei den Staats- und Gemeindesteuern 2010 unter Berücksichtigung eines Abzugs für die AHV auf Fr. ... (davon Fr. ... Ertrag aus qualifizierter Beteiligung) und bei der direkten Bundessteuer 2010 auf Fr. ... herabgesetzt. Die Qualifikation des Pflichtigen als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler blieb jedoch weiter strittig. II. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht am 31. Mai 2017 ab. III. Mit Beschwerde vom 10. Juli 2017 beantragten die Pflichtigen beim Verwaltungsgericht, es sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben. Weiter sei der Verkauf der Liegenschaft C-Strasse 01 in L nicht als Tätigkeit eines Liegenschaftenhändlers zu qualifizieren und demzufolge kein Wertzuwachsge Gewinn in Höhe von "Fr. ..." (recte: Fr. ...) aufzurechnen. Sodann sei die Liegenschaft D-Strasse 02 in L mit einem Verkehrswert von Fr. ... wie in den Vorjahren als Privat- und nicht Geschäftsvermögen einzustufen und sämtliche Schulden sowie Schuldzinsen seien als Privat- und nicht als Geschäftsschulden zu

qualifizieren. Es sei festzustellen, dass die abzugsfähigen Schuldzinsen gemäss Kreisschreiben Nr. 22 vom 16.12.2008/Ziff. 3.1 zu beschränken sind. Der Zusatzabzug für AHV in der Höhe von 10 % des Gewinns aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Fr. ...) sei, sofern antragsgemäss keine Aufrechnung des Wertzuwachsgeinns stattfinde, zu streichen. Demgemäss sei das steuerbare Einkommen bezüglich der direkten Bundessteuer 2010 auf Fr. ... und bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern 2010 auf Fr. ... festzusetzen, unter Kosten und Entschädigungsfolgen zulasten der Staatskasse. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2010 (SB.2017.00073) und direkte Bundessteuer 2010 (SB.2017.00074) wurden mit Präsidentialverfügung vom 1. November 2017 vereinigt. Zugleich wurde den Pflichtigen unter Hinweis auf ihre Mitwirkungspflichten Gelegenheit gegeben, zu diversen weiteren Punkten Stellung zu nehmen bzw. nähere Angaben zu machen. Mit Eingabe vom 13. Dezember 2017 reichten die Pflichtigen hierzu eine Stellungnahme und weitere Unterlagen ein. Es erfolgten keine weiteren Eingaben. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.
- 1.2 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", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 01 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147).
- 1.3 1.3.1 Die Beschwerdeschrift muss einen Antrag und dessen Begründung enthalten (Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 2 DBG; § 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 147 Abs. 4 StG). In der Begründung muss dargelegt werden, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet. Dies setzt voraus, dass sich die Beschwerde substantiiert mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzt, was von vornherein nicht möglich ist, wenn die vor der Vorinstanz vorgebrachten Rügen wörtlich wiederholt werden. Das Verwaltungsgericht als eines der obersten kantonalen Gerichte ist nicht gehalten, gleich einer erstinstanzlichen Behörde den angefochtenen Entscheid von Amtes wegen nach allen Seiten hin zu überprüfen (vgl. VGr, 15. Januar 2016, SB.2016.00002, E. 3.1 [nicht auf www.vgrzh.ch publiziert]; VGr, 27. Januar 2016, VB.2015.00662, E. 1.1, bestätigt mit BGr, 21. März 2016, 2C_221/2016, E. 2.2). Die Anforderungen an die Begründungspflicht müssen einem im Anwaltsregister eingetragenen Rechtsanwalt bekannt sein.
- 1.3.2 Die anwaltlich verfasste Beschwerdeschrift an das Verwaltungsgericht vom 10. Juli 2017 ist zu grossen Teilen eine weitgehend wörtliche Kopie der Rechtsmitteleingabe vom 21. Oktober 2016, wobei teilweise die Bezeichnung der Vorinstanz angepasst wurde. Auf die Beschwerde ist damit nicht einzutreten, soweit lediglich die bereits vor dem Steuerrekursgericht angeführten Argumente wiederholt werden, ohne dass eine hinreichende Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen stattgefunden hat.

E. 2

Abteilung SB.2017.00073 SB.2017.00074 Urteil der 2. Kammer vom 21. Februar 2018
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Leana Isler,
Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen 1. A,
2. B, Beschwerdeführende, Nr. 2 vertreten durch Nr. 1, gegen 1. Staat Zürich, 2.
Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt,
Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2010 Direkte
Bundessteuer 2010, hat sich ergeben: I. Die Eheleute A/B (nachfolgend: die Pflichtigen)
wurden am 6. April 2016 für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 mit einem steuerbaren
Einkommen von Fr. ... eingeschätzt, davon Fr. ... Ertrag aus qualifizierter Beteiligung. Für
die direkte Bundessteuer 2010 wurde das steuerbare Einkommen gleichentags auf Fr. ...
festgesetzt. Dabei wurde der als selbständiger Rechtsanwalt in L tätige Pflichtige als
gewerbmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziert und unter anderem der
Wertzuwachsgewinn aus der Veräusserung eines Grundstücks an der C-Strasse 01 in L in
Höhe von Fr. ... sowie im Jahr 2010 vereinnahmte Baurechtszinsen von Fr. ... für ein
Grundstück an der D-Strasse

E. 2.1

Als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar sind gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG
und § 18 Abs. 1 StG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und
Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen
Erwerbstätigkeit. 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. BGr, 9. Mai 2016,
2C_1131/2015, E. 3.1.1; BGE 125 II 113 E. 5b; 121 I 259 E. 3c; VGr, 4. Juli 2012,
SB.2012.00001, E. 2.2). Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch
alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von
Geschäftsvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten wiederum alle Vermögenswerte, die
ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG; § 18
Abs. 2 und 3 StG). Demgegenüber sind die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von
Privatvermögen steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG; § 16 Abs. 3 StG).

E. 2.2

Zum gewerbmässigen Liegenschaftenhandel als Sonderform der selbständigen
Erwerbstätigkeit hat die bundesgerichtliche Praxis bereichsspezifische Merkmale
umschrieben. Gewerbmässiger Liegenschaftenhandel im Sinn einer selbständigen
Erwerbstätigkeit liegt 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, 9. Mai 2016, 2C_1131/2015, E. 3.1.2; BGr, 31. Oktober 2011,

2C_948/2010, E. 2.3; BGr, 7. April 2009, 2C_869/2008, E. 2.4; BGE 125 II 113 E. 6a).

E. 2.3

Die Tätigkeit des selbständigen bzw. gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers erfolgt auf eigene Rechnung und Gefahr, indem ein eigentliches Unternehmerrisiko eingegangen wird (vgl. Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 18 DBG N. 11; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 18 StG N. 11). Indiz hierfür kann 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. Während bei selbstbewohnten Liegenschaften üblicherweise bis zu rund 80 % des Verkehrswerts fremdfinanziert sind, werden bei an Dritte vermietete bzw. nicht selbst genutzte Liegenschaften sowie bei Zweitwohnsitzen und Ferienwohnungen üblicherweise nicht mehr als 2/3 des Verkehrswerts fremdfinanziert. Eine darüber hinausgehende Fremdfinanzierung indiziert Gewerbsmässigkeit (vgl. VGr, 21. Dezember 2016, SB.2016.00109, E. 3.8; VGr, 20. August 2014, SB.2014.00051, E. 4.1; VGr, 31. Oktober 2012, SB.2012.00073, E. 3.1, je mit Hinweisen). Zusätzlich ist zu beachten, dass sich der Fremdfinanzierungsgrad nicht allein aus der hypothekarischen Belastung des erworbenen Grundstücks ergeben muss, ist eine Fremdfinanzierung doch nicht nur durch hypothekengesicherte Kredite möglich und kann ein Grundstückkauf auch durch die hypothekarische Belastung anderer Grundstücke (mit)finanziert werden.

E. 2.4

Als Liegenschaftenhändler gilt weiter 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 blosser Vermögensverwaltung hinausgeht, beispielsweise wenn der Liegenschaftshandel einem Architekten, einem Baugeschäft oder einem Handwerksbetrieb zur Arbeitsbeschaffung dient (VGr AG, 16. Juli 1999 = StE 2000 B. 23.1 Nr. 44, E. 2b aa; VGr, 4. Juli 2012, SB.2012.00001, E. 3.2).

E. 2.5

Gemäss bundesgerichtlicher Praxis ist eine kurze Besitzesdauer zwar oft ein deutliches Indiz für gewerbsmässigen Liegenschaftshandel. Umgekehrt schliesst aber eine lange Besitzesdauer oder der Umstand, dass seit längerer Zeit keine Grundstücksgeschäfte getätigt worden sind, eine selbständige, auf Erwerb gerichtete Tätigkeit keineswegs aus. Im Liegenschaftshandel kommt es häufig vor, dass ein Steuerpflichtiger Grundstücke aus ganz verschiedenen Gründen (insbesondere je nach einer günstigen oder ungünstigen Marktentwicklung) über Jahre hinaus behält, bis er sie mit Gewinn verkauft. Eine lange Haltedauer kann durchaus unternehmerischen Interessen entsprechen, namentlich dann, wenn eine Weiterveräusserung von Anfang an geplant war und die Liegenschaft im Hinblick auf eine künftige gewinnbringende Veräusserung erworben und überbaut worden ist (BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 4.2 mit weiteren Hinweisen).

E. 2.6

Auf ein professionelles Vorgehen deutet insbesondere der Umstand, dass die gekauften Liegenschaften vor der Weiterveräusserung umgebaut, neu parzelliert oder überbaut werden. Dem gleichzusetzen ist der gezielte Kauf zusammenhängender Parzellen zur Realisierung von grösseren Überbauungen aus den in der Folge zusammengelegten Grund-

stücken. Derartige Projekte sind regelmässig nur innerhalb eines längeren Zeithorizonts realisierbar, da Erwerb, Überbauung und Neuparzellierung eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen. Ob ein Grundstück bereits in der Absicht einer gewinnbringenden Veräusserung erworben wurde, ist nicht massgeblich. Vielmehr genügt ein später gefasster Entschluss, wenn das Vorgehen des Steuerpflichtigen insgesamt auf eine gewerbsmässige Tätigkeit schliessen lässt. Die Gewinnabsicht kann durchaus erst im Laufe eines länger dauernden Sachverhalts hinzutreten, muss aber jedenfalls im Zeitpunkt der Realisation gegeben sein (vgl. BGr, 13. Juni 2013, 2C_1273/2012, E. 3.6; GVP ZG 2006, S. 111).

E. 2.7

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 bzw. § 18 Abs. 1 DBG ausreichen. Dass einzelne typische Elemente der selbständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen. Entscheidend ist, dass die Tätigkeit in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 2.4; BGE 125 II 113 E. 6a).

E. 2.8

Keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt indessen vor, wenn bloss das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere wenn eigene Liegenschaften vermietet werden. Dies gilt selbst dann, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (BGr, 13. Juni 2013, 2C_1273/2012, E. 2.1). Regelmässig werden auch die von den Pflichtigen selber bewohnten Liegenschaften nicht zum Geschäftsvermögen gezählt (VGr AG, 16. Juli 1999 = StE 2000 B 23.1 Nr. 44, E. 2b.bb; VGr, 4. Juli 2012, SB.2012.00001, E. 4.2.3).

E. 2.9

Ausschlaggebend für die Zuweisung einer Liegenschaft zum Geschäftsvermögen ist die tatsächlich ausgeübte technisch-wirtschaftliche Funktion des betreffenden Vermögenswerts. Verlangt wird, dass der Vermögenswert tatsächlich der selbständigen Erwerbstätigkeit dient (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG; Art. 8 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]; BGr, 13. Juni 2013, 2C_1273/2012, E. 2.2, auch zum Folgenden; BGE 133 II 420 E. 3.2; BGE 120 Ia 349 E. 4.c/aa), sei es unmittelbar durch seine Beschaffenheit oder als Sicherheit für Betriebskredite, sei es mittelbar als notwendiges Betriebskapital oder als Betriebsreserve (BGE 70 I 257 E. 3). Höchstens von untergeordneter Bedeutung sind das Erwerbsmotiv, die Mittelherkunft oder die buchhalterische Behandlung (BGE 94 I 464 E. 2). Die gleichen Kriterien gelten auch für die Liegenschaften, soweit sie aufgrund der Beschaffenheit überhaupt geeignet sind, sowohl dem Geschäfts- als auch dem Privatvermögen anzugehören. Auch in diesem Fall entscheidet in erster Linie die technisch-wirtschaftliche Funktion über die Massenzugehörigkeit (BGE 133 II 420 E. 3.3). Selbstbewohntes Eigentum dient der Privatnutzung (Villa des Kaufmanns und der Hausrat [BGE 70 I 257 E. 3]; Ferienhaus [BGE 94 I 464 E. 2]; Wohnung in Betriebsliegenschaft [BGE 133 II 420 E. 4.5]). Das Ferienhaus oder die Ferienwohnung bilden indessen kein notwendiges Privatvermögen in dem Sinn, dass sie ausschliesslich Privatvermögen darstellen können. Sofern sie einer natürlichen Person über die private Nutzung hinaus auch, unmittelbar oder mittelbar, aber überwiegend zur Ausübung der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, zieht

dies nach der Präponderanzmethode die Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen nach sich (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG; BGr, 13. Juni 2013, 2C_1273 mit Hinweisen; VGr, 24. August 2016, SB.2016.00049, E. 2.3).

E. 3.1

Zu prüfen ist, ob das Vorgehen der Pflichtigen als selbständige Erwerbstätigkeit zu betrachten ist und ob die streitbetroffenen Grundstücke Geschäftsvermögen bilden.

E. 3.2

Der Pflichtige hatte sich im Jahr 2006 selbst in Bezug auf eine Überbauung an der E-Strasse 1011 als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziert. Sodann ist er gemäss Handelsregister und eigenen Angaben Verwaltungsrat und einziger Gesellschafter der in L domizilierten F AG, Gesellschaft für Entwicklung und Promotion von Immobilien, deren Gesellschaftszweck unter anderem die "gewinnbringende Planung und Durchführung von Immobilienprojekten" bzw. den Erwerb, das Halten und die Verwertung von Grundstücken umfasst. Als Sacheinlage in die Gesellschaft wurden die Stockwerkeigentumsanteile Nrn. 03, 04 und 05 von drei Wohnungen des Pflichtigen in G in die Gesellschaft eingebracht. Weiter ist der Pflichtige Verwaltungsratspräsident und Minderheitsaktionär der in H domizilierten I AG, die insbesondere die Vermittlung von Hypotheken bezweckt. Auch diese Vermittlungstätigkeit ist eng mit dem Liegenschaftenshandel verbunden, stellt die Hypothekenvermittlung doch regelmässig eine wesentliche Voraussetzung für die Finanzierung eines Liegenschaftenskaufs dar. Die ebenfalls vom Pflichtigen beherrschte J AG ist zwar gemäss dem im Handelsregister aufgeführten Gesellschaftszweck nicht primär im Immobilienbereich tätig, hat sich jedoch zumindest im Zusammenhang mit der Neuparzellierung und Neuüberbauung der Liegenschaften C-Strasse 06/01 (vgl. dazu E. 3.3 nachstehend) entsprechend betätigt. Damit ist der Pflichtige direkt und indirekt bis heute in unterschiedlichen Funktionen im Liegenschaftenshandel tätig und in diesem Bereich offenkundig auch fachlich versiert. Dies kann bereits als Indiz für dessen (fortbestehende) Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenshändler gewertet werden. Dass er hauptberuflich weiterhin als Anwalt tätig ist, vermag hieran nichts zu ändern, zumal ihm seine Rechtskenntnisse in der Abwicklung von Immobiliengeschäften dienlich sein dürften. Der Pflichtige trat im Übrigen auch nach aussen in entsprechender Funktion auf, findet sich doch z. B. in einem Inserat aus dem Jahr 2012 betreffend den Verkauf einer Liegenschaft in G folgender Passus: "(...) vereinbaren mit Ihnen einen Besprechungstermin vor Ort. Firma A IMMOBILIEN, K-Strasse 08 in L (...)".

E. 3.3.1

Der Fremdfinanzierungsgrad bei der Liegenschaft an der C-Strasse 01 soll sich gemäss Darlegung der Pflichtigen aus dem Kaufpreis von Fr. ..., den in das Objekt beim Kauf und einer nachfolgenden Sanierung investierten Eigenmitteln von insgesamt Fr. ... und dem aufgenommenen Bankkredit in Höhe von Fr. ... ergeben, womit "über 30 %" Eigenmittel investiert worden seien. Rechtsgenügend nachgewiesen sind diesbezüglich jedoch lediglich die Höhe des Kaufpreises und der aufgenommene Bankkredit, woraus sich ein hoher Fremdfinanzierungsgrad von 88 % ergibt. Zwar hat sich der Pflichtige gemäss einem Bestätigungsschreiben der Bank M vom 30. Mai 2000 verpflichtet, insgesamt Fr. ... an Eigenmitteln beizusteuern und die Liegenschaft für Fr. ... zu sanieren. Weitere Belege hierfür liegen jedoch nicht vor, vielmehr ist auch von den Pflichtigen nicht bestritten

worden, dass der Anlagewert der Liegenschaft C-Strasse 01 allein aus dem Ankaufpreis vom 5. April 2000 und den Handänderungskosten beim An- und Verkauf (insgesamt Fr. ...) besteht, demgemäss keine an den Anlagewert anrechenbare Sanierungsleistungen vorgenommen wurden. Ferner wären auch nicht "über 30 %" der Eigenmittel investiert worden, wenn der Fremdfinanzierungsgrad allein anhand des erwähnten Bestätigungsschreiben der M-Bank berechnet worden wäre: Diesfalls hätten den angeblich aufgewendeten Eigenmitteln von insgesamt Fr. ... die gesamten angeblichen Anlagekosten gegenübergestellt werden müssen, d. h. neben dem Kaufpreis von Fr. ... die gemäss Bestätigungsschreiben vorgesehenen Sanierungskosten in Höhe von rund Fr. ..., woraus sich wiederum eine Eigenfinanzierungsquote von nur rund 24 % ergeben hätte.

E. 3.3.2

Damit ist bereits zum Zeitpunkt des Liegenschaftenerwerbs von einem relativ hohen Fremdfinanzierungsgrad auszugehen, zumal es sich bei der Liegenschaft nicht um den fremdfinanzierten Hauptwohnsitz der Pflichtigen handelte, sondern um eine an Dritte vermietete bzw. nicht selbst genutzte Liegenschaft, welche üblicherweise mit nicht mehr als 2/3 des Verkehrswerts fremdfinanziert wird. Zur Bestimmung des Fremdfinanzierungsgrads müssten zudem sämtliche von den Pflichtigen im Zusammenhang mit der Liegenschaft aufgenommenen Kredite und nicht bloss die auf der Liegenschaft selbst lastenden Hypotheken näher analysiert werden, da eine Fremdfinanzierung nicht nur durch hypothekengesicherte Kredite möglich ist (vgl. E. 2.3 vorstehend). Angesichts der per Ende 2010 von den Pflichtigen deklarierten Schulden in Höhe von insgesamt Fr. ... – rund Fr. ... mehr als im Vorjahr – könnte der tatsächliche Fremdfinanzierungsgrad zumindest zum Zeitpunkt des Verkaufs an die J AG (und der anschliessenden Neuüberbauung) allenfalls noch höher liegen. Entgegen der Ansicht der Pflichtigen deutet bereits der Fremdfinanzierungsgrad – sowohl beim Erwerb als auch bei der Veräusserung – in Bezug auf die Liegenschaft C-Strasse 01 auf gewerbsmässige Transaktionen hin.

E. 3.3.3

Dem Umstand, dass die Liegenschaft an der C-Strasse 01 bereits zehn Jahre vor dem Weiterverkauf erworben wurde, ist hingegen keine entscheidungswesentliche Bedeutung zuzumessen, da nach der dargelegten Bundesgerichtspraxis eine kurze Haltedauer zwar Gewerbsmässigkeit indiziert, eine lange Haltedauer eine solche jedoch keineswegs ausschliesst (vgl. E. 2.5 vorstehend). Die Liegenschaft an der C-Strasse 01 wurde in der Steuererklärung 2009 im Liegenschaftsverzeichnis als "MFH (Abbruchobjekt, Bauparzelle)" deklariert. Nachdem die vom Pflichtigen beherrschte J AG im Jahr 2010 die Nachbarschaftsparzelle an der C-Strasse 06 erworben hatte, verkaufte der Pflichtige seine Liegenschaft an die J AG, welche noch im selben Jahr die Gebäude auf den beiden unmittelbar aneinander anschliessenden Parzellen abriess, durch einen Neubau ersetzte und aufgeteilt zu Stockwerkeigentum 2010/2011 mit hohem Gewinn an diverse Privatpersonen veräusserte. Die für die Liegenschaft C-Strasse 06 aufgenommenen Hypothekendarlehen wurden dabei in der Steuererklärung 2010 vom Pflichtigen – und nicht etwa von der Eigentümerin J AG – als Schulden deklariert. Dies deutet auf ein planmässiges Vorgehen hin, zumal eine Rendite der offenbar stark sanierungsbedürftigen Liegenschaft an der C-Strasse 01 nur durch einen gewinnbringenden Verkauf erzielt werden konnte und eine Zusammenlegung mit dem Nachbargrundstück an der C-Strasse 06 offenkundig grosse Synergien mit sich brachte. Zudem ist aufgrund der Steuerdeklaration der Pflichtigen davon auszugehen, dass das finanzielle Risiko bezüglich beider Grundstücke an der C-Strasse

direkt durch den Pflichtigen getragen wurde, hätte doch ansonsten allein die J AG die Hypothekarschulden für das nie im Eigentum der Pflichtigen stehende Grundstück an der C-Strasse 06 deklarieren müssen. Das mehrjährige Zuwarten des Pflichtigen lässt sich damit mit dessen langfristigen Investitionsstrategie erklären.

E. 3.3.4

Die Neuparzellierung und -überbauung der Liegenschaften an der C-Strasse 06/01 erfolgte zwar nicht direkt durch den Pflichtigen, sondern durch die durch diesen beherrschte J AG, welche wiederum unbestrittenermassen als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin agierte. Obschon die J AG grundsätzlich als selbständiges Rechtssubjekt zu betrachten ist, ist gleichwohl deren Kontrolle durch den Pflichtigen zu beachten. Die Geschäftsstrategie der J AG kann damit nicht einfach isoliert betrachtet werden, sondern ist vielmehr in die Gesamtstrategie des Pflichtigen eingebettet. Wie in den bereits aufgeführten Fällen, wo ein Liegenschaftenshandel einem Architekten, einem Baugeschäft oder einem Handwerksbetrieb zur Arbeitsbeschaffung diente, diente der Verkauf der Liegenschaft an der C-Strasse 01 an die J AG dazu, dieser die Realisierung eines grösseren Bauprojekts mit Neuparzellierung und Neuüberbauung zu ermöglichen. Eine solche gewinnstrebige (Gesamt-)Strategie muss dazu führen, auch den Pflichtigen als gewerbsmässigen Liegenschaftenshändler zu qualifizieren (zu einer weitgehend analogen Konstellation vgl. VGr AG, 16. Juli 1999 = StE 2000 B 23.1 Nr. 44, E. 3; vgl. auch BGr, 9. November 2004, 2A.193/2004, E. 4 und BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 3.1.1 in Bezug auf das geschäftsmässige Zusammenwirken mehrerer Personen bei der Neuparzellierung und Überbauung einer Liegenschaft). Ansonsten hätte es der Pflichtige in der Hand, durch einen übersetzten Verkaufspreis gegenüber der von ihm beherrschten J AG zunächst einen steuerfreien Kapitalgewinn zu erzielen, während der steuerbare Wertzuwachsgeinn der J AG nach durchgeführter Neuparzellierung und -überbauung hierdurch geschmälert würde.

E. 3.3.5

Wie bereits ausgeführt wurde, kann die Gewinnabsicht erst im Laufe eines länger dauernden Sachverhalts hinzutreten und muss grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Realisation gegeben sein (vgl. E. 2.6 vorstehend). Demzufolge erscheint nicht entscheidend, was das ursprüngliche Erwerbsmotiv für die Liegenschaft an der C-Strasse 01 war und ob zunächst durch eine längerfristige Vermietung eine Rendite erzielt werden sollte. Spätestens als der Pflichtige die Möglichkeit erkannte, die Liegenschaft gewinnbringend mit einem Nachbargrundstück zu vereinen und neu zu überbauen, ist eine planmässige, auf Gewinnmaximierung abzielende Geschäftsstrategie erkennbar. Dass er sich zur weiteren Umsetzung hierbei der von ihm beherrschten J AG bediente, fällt hingegen nicht ins Gewicht. Allerdings deutet das Vorgehen des Pflichtigen, insbesondere der von Beginn weg hohe Fremdfinanzierungsgrad, ohnehin darauf hin, dass bereits beim Erwerb durch den Pflichtigen nicht eine private Vermögensanlage beabsichtigt war.

E. 3.3.6

Sodann ist unbestritten, dass die Liegenschaft an der C-Strasse 01 baufällig war. Gerade deshalb erschien die planmässige Vereinigung mit dem Nachbargrundstück und eine Neuüberbauung lukrativ. Die Vorinstanz ist zurecht davon ausgegangen, dass der bei einer Neuparzellierung und -überbauung zu erwartende Verkaufserlös massgeblich für den Verkauf an die J AG war. Wäre allein die Baufälligkeit der Liegenschaft für den Verkauf entscheidend gewesen, wäre der Erwerb des Nachbargrundstücks durch die vom Pflichtigen

beherrschte J AG sowie die Übernahme von Hypothekarschulden für dieses Grundstück durch den Pflichtigen persönlich entbehrlich gewesen. Dieses Vorgehen machte jedoch mit Blick auf die angestrebte Neuparzellierung und Neuüberbauung Sinn. Weitere Beweiserhebungen – namentlich der vor Vorinstanz beantragte Beizug eines Berichts der damaligen Verwaltungsgesellschaft N AG – sind damit in antizipierter Beweiswürdigung nicht erforderlich.

E. 3.3.7

Nach dem Gesagten sprechen der Fremdfinanzierungsgrad der Liegenschaft C-Strasse 01, das planmässige Vorgehen bei der Zusammenlegung mit einem Nachbargrundstück und der Neuüberbauung durch die vom Pflichtigen beherrschte J AG, d. h. in einer frei bestimmten Organisation, die Gewinnerzielungsabsicht, das unternehmerische Risiko wie auch die Fachkenntnisse des Pflichtigen und der Zusammenhang mit den (neben-)beruflichen Tätigkeiten des Pflichtigen für dessen Qualifikation als gewerbmässigen Liegenschaftenhändler. Das Vorgehen der Pflichtigen beim Verkauf der streitbetroffenen Liegenschaft C-Strasse 01 erweist sich daher als selbständige Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG bzw. § 18 Abs. 1 und 2 StG. Die Qualifikation des Pflichtigen als selbständiger Liegenschaftenhändler wird im Übrigen durch dessen Aktivitäten in G bestätigt.

E. 3.3.8

Die Liegenschaft C-Strasse 01 wurde von den Pflichtigen nicht selbst bewohnt. Laut einem Schreiben des Pflichtigen vom 5. Mai 2015 hat er die Liegenschaft als Renditeobjekt gekauft. Daraus erhellt, dass bei der Liegenschaft C-Strasse 01 von Anfang an nicht die eigene private Nutzung, sondern der wirtschaftliche Wert und die entsprechende Preissteigerung im Vordergrund stand. Die Liegenschaft diente vielmehr der oben dargestellten selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler und stellte im Verkaufszeitpunkt Geschäftsvermögen der Pflichtigen dar. Diese Zuordnung erscheint trotz des Umstands, dass das Steueramt die Liegenschaft C-Strasse 01 in der vorangegangenen Steuerperiode 2009 dem Privatvermögen zugeordnet hat, – im Sinn der vorinstanzlichen Erwägungen – nicht widersprüchlich: Zum einen durfte sich das Steueramt hierbei auf die entsprechende Steuerdeklaration der Pflichtigen verlassen, zum anderen hat sich das Gewerbmässigkeit indizierende, planmässige Vorgehen des Pflichtigen erst im weiteren Zeitverlauf abgezeichnet. Sodann entfaltet ein Einschätzungs- bzw. Veranlagungsentscheid grundsätzlich nur Rechtskraft für die entsprechende Steuerperiode, weshalb nach dem Grundsatz der gesetzmässigen Besteuerung eine Neuqualifikation in nachfolgenden Steuerperioden zulässig ist (BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 5.3.1). Ferner ist anzumerken, dass in den Steuerperioden 2007 und 2008 keine Beschränkung des Schuldzinsenabzugs vorgenommen und die Liegenschaft damit lediglich in der Steuerperiode 2009 steueramtlich dem Privatvermögen zugeordnet wurde. Inwiefern die Vorinstanz – wie in der Beschwerdeschrift behauptet – hierzu nicht hinreichend Stellung genommen und das rechtliche Gehör verletzt haben sollte, ist nicht ersichtlich.

E. 3.4.1

Bei einem Steuerpflichtigen, der grundsätzlich als Liegenschaftenhändler besteuert wird, ist nicht unbedingt jede Liegenschaft als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Denn es kommt vor, dass auch ein Liegenschaftenhändler gelegentlich ein Grundstück in der Absicht, es zu

bewohnen, oder für sonstige private Zwecke erwirbt, tatsächlich dafür verwendet und es gegebenenfalls mit Gewinn veräussert. In solchen Ausnahmefällen kann es gerechtfertigt sein, die Liegenschaft als Privatvermögen zu betrachten (BGr, 3. November 2005, 2A.677/2004, E. 3.2; VGr, 25. Oktober 2017, SB.2017.00069, E. 2.3.2; VGr, 4. Juli 2012, SB.2012.00001). Ansonsten sind nicht selbstbewohnte Liegenschaften im Eigentum eines gewerbmässigen Liegenschaftenhändlers vermutungsweise dessen Geschäftsvermögen zuzuordnen.

E. 3.4.2

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 sowohl für die steuerpflichtige Person als auch für die Steuerbehörde verbindlich (Richner, 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; VGr, 4. Juli 2012, SB.2012.00001, E. 5.2) .

E. 3.4.3

Die Liegenschaft D-Strasse 02/O-Strasse 09 wurde vom Pflichtigen im September 1998 erworben. Laut eigenen Angaben wurde die Liegenschaft zwecks privater Kapitalanlage gekauft und fortan als Privatvermögen deklariert. Die Einnahmen seien jahrelang als Erträge des Privatvermögens versteuert worden, die Steuerbehörde habe diese Qualifikation immer akzeptiert. Wie erwähnt, zeichnete sich die gewerbmässige Liegenschaftenhändlertätigkeit des Pflichtigen erst viel später, im Jahr 2006 bzw. 2010 ab (E. 3.2 und 3.3.7). Demzufolge scheint nicht ausgeschlossen, dass die Liegenschaft D-Strasse 02 jedenfalls beim bzw. kurz nach Erwerb dem Privatvermögen der Pflichtigen zuzuordnen war. Anhaltspunkte, dass der Pflichtige bereits 1998 als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler und die Liegenschaft D-Strasse 02 als Geschäftsvermögen hätte qualifiziert werden müssen, fehlen. Die Angaben über den Fremdfinanzierungsgrad sind nur beschränkt aussagekräftig, beziehen sie sich doch auf beide Liegenschaften – D-Strasse 02 und O-Strasse 09. Da bei selbstbewohnten bzw. -genutzten Liegenschaften in der Regel höhere Belehnungen möglich sind, ist der Fremdfinanzierungsgrad beim gemeinsamen Kauf und der gemeinsamen Belastung der Grundstücke D-Strasse 02/O-Strasse 09 weder mit der Situation einer selbstgenutzten noch mit der Situation einer nicht selbstgenutzten Liegenschaft vergleichbar.

E. 3.4.4

Im vorliegenden Fall ist indessen lediglich von Belang, ob die Liegenschaft D-Strasse 02 in der Steuerperiode 2010 dem Privat- oder Geschäftsvermögen zuzuordnen ist. Davon ausgehend, dass die Liegenschaft anfänglich in der Tat Privatvermögen dargestellt hat, wäre sie unter gleichbleibenden Verhältnissen nicht ins Geschäftsvermögen umzuteilen. Aufgrund der Akten ist es nicht möglich, abschliessend zu beurteilen, ob sich die Verhältnisse geändert haben oder nicht. So lässt sich beispielsweise der Fremdfinanzierungsgrad in der Steuerperiode 2010 nicht aus den dem Verwaltungsgericht vorliegenden Akten eruieren. Von Bedeutung wäre sodann, ob die Liegenschaft dem

Pflichtigen im Rahmen seiner selbständigen Liegenschaftenhändlerstätigkeit dient, etwa als Finanzierungshilfe (durch Belehnung) etc., und ob allenfalls auch das konkrete Vorgehen mit Abparzellierung eines Grundstückteils und Errichtung eines Baurechts eine gewerbsmässige Tätigkeit indizieren könnte. Damit qualifiziert der Pflichtige in Bezug auf die Liegenschaft C-Strasse 01 als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler und ist der entsprechende Wertzuwachsge Gewinn als Einkunft aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit zu besteuern. Bezüglich der für die Liegenschaft D-Strasse 02 vereinnahmten Baurechtszinsen ist die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Eine Prüfung der weiteren Anträge erübrigt sich, da diese die Verneinung einer selbständigen Erwerbstätigkeit voraussetzen. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der (vereinigten) Beschwerden und zur Rückweisung an die Vorinstanz, soweit auf die Beschwerde eingetreten wird.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind je 9/20 der Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen, unter solidarischer Haftung für 9/10 (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG; § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Ausgangsgemäss steht den Pflichtigen aufgrund ihres überwiegenden Unterliegens auch keine Parteientschädigung zu, zumal diese nicht extern vertreten sind und sie deshalb ohnehin nur bei besonderem Aufwand zu entschädigen gewesen wären (Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 3 DBG sowie Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]; § 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 lit. b des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

E. 5

Der vorliegende Entscheid kann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) angefochten werden, soweit er das kantonale Verfahren abschliesst oder einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 BGG).

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