

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00058 vom 12. September 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-09-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2018.00058](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00058)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00058 du 12 septembre 2018

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00058 del 12 settembre 2018

## Regeste

Direkte Bundessteuer 2012 | [Privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung bei (Quasi-)Liegenschaftenhändlern; Art. 37b DBG] Art. 37b DBG ist auf Quasi-Liegenschaftenhändler anwendbar (E. 2). Der Pflichtige hatte das 55. Altersjahr vollendet, gab seine selbständige Erwerbstätigkeit im Jahr 2012 definitiv auf, erzielte im Zuge einer verzögerten Liquidation stille Reserven und nimmt die privilegierte Besteuerung von Art. 37b DBG erstmals in Anspruch. Damit sind die Voraussetzungen von Art. 37b DBG erfüllt (E. 3). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2018.00058 Urteil der 2. Kammer vom 12. September 2018 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Nicole Aellen. In Sachen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch die Eidgenössische Steuerverwaltung, Abteilung Recht der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Beschwerdeführerin, gegen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Direkte Bundessteuer 2012, hat sich ergeben: I. A. A war bis zum 30. September 2007 bei der D AG im Bereich ... unselbständig erwerbstätig. Ab 1972 erwarb er diverse Liegenschaften, die letzte im Jahr 2011. Am 22. Juni 2012 verkaufte er die 1980 und 1993 je zu ½-Miteigentum erworbene Liegenschaft an der E-Strasse 01 in F. In seinem Liegenschaftenportfolio hält er fortan nur doch die im Jahr 2011 erworbene Liegenschaft an der G-Strasse 02 in F (Kanton I). Das kantonale Steueramt wies die veräusserte Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zu. Den Gewinn von Fr. ... besteuerte es in der Folge als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Mit Veranlagungsverfügung vom 29. Oktober 2015 veranlagte es A und B für die direkte Bundessteuer pro 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. .... B. Die hiergegen von A und B erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 15. Juli 2016 ab. II. Das Steuerrekursgericht hiess die von A und B dagegen erhobene Beschwerde vom 15. August 2016 mit Entscheid vom 16. Mai 2018 gut. III. Am 27. Juni 2018 erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 16. Mai 2018 Beschwerde. Sie beantragte, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 16. Mai 2018 sei aufzuheben. A und B seien für die direkte Bundessteuer 2012 gemäss dem Einspracheentscheid vom 15. Juli 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... zu veranlagern. Das kantonale Steueramt reichte am 17. Juli 2018 eine Vernehmlassung ein, während das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete. Der Pflichtige beantragte mit seiner Beschwerdeantwort vom

23. Juli 2018, dass die Beschwerde abzuweisen und eine Parteientschädigung zuzuweisen sei; eventualiter sei die Sache zur Festsetzung des Entnahmegewinns oder -verlusts an das Steuerrekursgericht zurückzuweisen. Mit Eingabe vom 3. August 2018 nahm der Pflichtige zur Vernehmlassung des kantonalen Steueramts Stellung. Die ESTV reichte am 7. August 2018 eine Replik ein. Die Kammer erwägt: 1. Die erstinstanzliche Beschwerde vor dem Steuerrekursgericht ermöglicht eine allseitige, unbeschränkte gerichtliche Überprüfung des Einspracheentscheids der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin (Rechts- und Ermessenskontrolle; Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]). Mit der zweitinstanzlichen Beschwerde wird infolgedessen das Urteil eines Gerichts und nicht ein Urteil einer Verwaltungsbehörde angefochten. Das Verwaltungsgericht hat sich als zweitinstanzliches Gericht daher auf die Rechtskontrolle zu beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5).

### **E. 2.1**

Umstritten ist vorliegend, ob mit dem Verkauf der Liegenschaft E-Strasse 01 in F stille Reserven realisiert wurden und diese gemäss Art. 37b DBG zu besteuern sind. Die Beschwerdeführerin bringt im Wesentlichen sinngemäss vor, der Pflichtige könne sich als Quasi-Liegenschaftenhändler nicht auf Art. 37b Abs. 1 DBG berufen.

### **E. 2.2**

Ob Art. 37b Abs. 1 DBG vorliegend anwendbar ist, ist durch Auslegung zu ermitteln. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut des Gesetzes (grammatikalisches Element). Ist der Normtext nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Dabei ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte (historisches Element), auf den Zweck der Norm (teleologisches Element), auf die ihr zugrundeliegenden Wertungen und auf ihre Bedeutung im Kontext mit anderen Bestimmungen (systematisches Element) abzustellen. Bleiben bei nicht klarem Wortlaut letztlich mehrere Auslegungen möglich, so ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht (BGE 142 I 135 E. 1.1.1; BGr, 23. Mai 2017, 2C\_1139/2016, 2C\_1140/2016, E. 3.4.1). Das Bundesgericht lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen, und befürwortet einen pragmatischen Methodenpluralismus (vgl. BGE 143 II 685 E. 4, mit Hinweis auf BGE 140 II 80 E. 2.5.3 sowie 139 IV 62 E. 1.5.4). Gefordert sei die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis (BGE 143 III 646 E. 3).

### **E. 2.3**

Gemäss dem Wortlaut von Art. 37b Abs. 1 DBG ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Einkaufsbeiträge gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG nachweist, zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 36 DBG berechnet. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, es wird aber in jedem Fall eine Steuer zu einem

Satz von mindestens zwei Prozent erhoben.

### **E. 2.3.1**

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Quasi-Liegenschaftenhändler solche, die weder haupt- noch nebenberuflich Liegenschaftshandel betreiben (BGr, 10. September 2015, 2C\_27/2015, E. 1.4). Ob sich ein selbständig, jedoch höchstens nebenberuflich tätiger (Quasi-)Liegenschaftenhändler auf Art. 37b DBG berufen kann, lässt sich dem Wortlaut der Norm nicht entnehmen.

### **E. 2.3.2**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, der Pflichtige habe – als Quasi-Liegenschaftenhändler – kein Unternehmen geführt und es habe auch an einem Betrieb gefehlt. Gemäss Wortlaut von Art. 37b DBG ist jedoch nicht erforderlich, dass ein Unternehmen bzw. ein Betrieb geführt wurde. Ausdrücklich vorausgesetzt ist bloss, dass im Liquidations- und im Vorjahr stille Reserven realisiert wurden. Dies verlangt zwar nach Geschäftsvermögen, auf welchem stille Reserven gebildet werden konnten, und damit nach einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Doch ist der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit – und damit die Möglichkeit, Geschäftsvermögen zu bilden – gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung weiter als jener des Betriebs. So bildet jede irgendwie auf Erwerb gerichtete Tätigkeit einer Person eine selbständige Erwerbstätigkeit. Sie kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder vorübergehend ausgeübt werden (zum Ganzen: BGr, 10. September 2015, 2C\_27/2015, E. 2.1, mit weiteren Hinweisen). Der Wortlaut von Art. 37b DBG schliesst es folglich nicht aus, die Bestimmung vorliegend anzuwenden.

### **E. 2.4**

Mit Art. 37b DBG wollte der Gesetzgeber die in den letzten beiden Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven (Liquidationsgewinn) von der ordentlichen Besteuerung des Einkommens abkoppeln. Die beiden Einkunftsarten – das Einkommen aus der Realisierung der stillen Reserven einerseits und jenes aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit andererseits – sollten sich nicht gegenseitig beeinflussen. Ferner sollte die Progression auf den realisierten stillen Reserven gebrochen werden. Denn wären diese Gewinne über die Jahre kontinuierlich realisiert worden, wären sie gestaffelt und mit kleinerer Progressionswirkung in das steuerbare Einkommen geflossen (BGr, 29. Juli 2012, 2C\_809/2011, E. 3.3). Aus den Gesetzesmaterialien geht hervor, dass letztlich eine Lösung nach dem Muster von Art. 38 DBG getroffen wurde. Gemäss Lehre entspricht diese Lösung den Vorstellungen des Gesetzgebers, wonach die akkumulierten stillen Reserven für den Unternehmer eine Vorsorgefunktion hätten (vgl. zum Ganzen: Ivo P. Baumgartner, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 37b N. 5 f., m. w. H.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 37b N. 1, verweisen auf Art. 11 Abs. 5 StHG, der ausdrücklich auf die Besteuerung als Kapitaleistung aus Vorsorge Bezug nehme). Indem Liquidationsgewinne wie Kapitaleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen besteuert werden, sollte den kleinen und kleinsten Unternehmen, die ihre Mittel im Betrieb behielten, die Möglichkeit gegeben werden, ihre Altersvorsorge steuerbegünstigt zu bestreiten. Im Differenzbereinungsverfahren wurde Art. 37a Abs. 1 E-DBG noch dahingehend ergänzt, dass die gesetzlich zulässigen Einkaufsbeiträge an Vorsorgeeinrichtungen gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG abziehbar sein sollten. Damit sollte die rechtliche Gleichbehandlung der selbständig Erwerbenden, die ihr Geschäft

liquidieren, mit den Arbeitnehmern bei der Vorsorge hergestellt werden. Ferner sollte sichergestellt werden, dass Gewerbetreibende ohne ausreichende Altersvorsorge nicht gezwungen werden, sich in eine Vorsorgeeinrichtung einzukaufen, um kurz darauf die einbezahlten Mittel wieder zu beziehen. Deshalb war – als weitere Ergänzung – vorgesehen, dass Steuerpflichtige so behandelt werden, wie wenn ein Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung mit anschliessendem Bezug stattgefunden hätte, sofern sie nachweisen, dass ein Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung zulässig gewesen wäre (vgl. zur Entstehungsgeschichte ausführlich: BGr, 29. Juli 2012, 2C\_809/2011, E. 3.3 – 3.5, u. a. mit Hinweisen auf die Materialien sowie das ESTV-Kreisschreiben Nr. 28 vom 3. November 2010 betreffend die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit [fortan: KS 28]). Den Materialien lässt sich nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber Art. 37b DBG auf jene Selbständigerwerbende einschränken wollte, die hauptberuflich tätig sind. Dass er (auch) die progressionsverzerrende Wirkung von stillen Reserven brechen wollte, deutet im Gegenteil darauf hin, dass er ganz allgemein die auf einen Schlag zu steuernden stillen Reserven im Blick hatte. So spricht auch das historische Auslegungselement nicht dagegen, Art. 37b DBG vorliegend anzuwenden.

### **E. 2.5**

Auch in gesetzessystematischer Hinsicht ist zu beachten, dass Art. 37b DBG dem Modell von Art. 38 DBG nachgebildet ist (vgl. vorne E. 2.4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a. a. O., Art. 38 N. 28). Aufgrund dieses inneren Zusammenhangs liegt es nahe, vorliegend auch die Rechtsprechung zu Art. 38 DBG heranzuziehen. Dieser zufolge statuiert Art. 38 DBG insoweit eine Sonderregelung, als Kapitaleistungen aus Vorsorge vom übrigen Einkommen gesondert und nur zu einem Fünftel der nach dem ordentlichen Tarif (Art. 36 DBG) berechneten Steuer erfasst würden. Dabei handle es sich um eine erhebliche steuerliche Privilegierung der Kapitaleistungen gegenüber den Rentenleistungen, da die Letzteren vollumfänglich und progressionswirksam mit dem übrigen Einkommen zu versteuern seien (vgl. BGr, 7. Juni 2011, 2C\_156/2010, E. 4.3). Eine Schranke findet diese Privilegierung darin, dass Art. 38 DBG nicht extensiv zu interpretieren, sondern auf die in Gesetz und Verordnung umschriebenen Fälle von Kapitaleistungen zu beschränken sind. Mit anderen Worten ist der Begriff der Kapitaleistungen aus Vorsorge eng auszulegen (vgl. BGr, 7. Juni 2011, 2C\_156/2010, E. 4.3). Dasselbe dürfte grundsätzlich auch für den Begriff des Liquidationsgewinns im Sinn von Art. 37b DBG gelten. Anzunehmen, ein Liquidationsgewinn im Sinn von Art. 37b DBG könne nur vorliegen, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit hauptberuflich ausgeübt wurde, griffe jedoch zu kurz. Denn damit würde nicht der Begriff des Liquidationsgewinns, sondern jener der selbständigen Erwerbstätigkeit – der im Normtext von Art. 37b DBG nicht vorkommt – eng ausgelegt. Eine derart eingeschränkte Anwendung von Art. 37b DBG findet in der Gesetzessystematik keine Stütze. Auch würde sie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit zuwiderlaufen. Zum systematischen Auslegungselement gehört auch die Frage, ob es verfassungskonform ist, Art. 37b DBG im vorliegenden Fall (nicht) anzuwenden. Im Zentrum steht dabei der in Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) geregelte Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (sog. vertikale Steuergerechtigkeit; vgl. dazu René Matteotti, *Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung*, Bern 2007, S. 20 f.). Dieser besagt, dass die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben (BGE 137 I 145 E. 2.1; 133 I 206 E. 6.1). Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen

Leistungsfähigkeit wird durch das Gesamtreineinkommensprinzip konkretisiert. Liquidationsgewinne werden – wenn auch zu einem tieferen Satz – von der Einkommenssteuer erfasst. Anders als beispielsweise die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne stellt die separate und mildere Besteuerung von Liquidationsgewinnen folglich höchstens graduell eine systemwidrige Ausnahme dar. Hinzu kommt, dass mit Art. 37b DBG gerade der Konflikt zwischen dem Periodizitätsprinzip und dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gelöst werden sollte. Ziel der Bestimmungen ist es, die Liquidationsgewinne von Selbständigerwerbenden periodengerecht im Jahr ihrer Realisation, jedoch derart zu besteuern, dass die Steuerlast auf den – in der Regel über mehrere Jahre geäufteten – Liquidationsgewinnen möglichst mit dem wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzip übereinstimmt (zum Ganzen: Reich/Cavelti, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizer Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A. Basel 2017, Art. 11 N. 64; sinngemäss auch Ivo P. Baumgartner, a. a. O., Art. 37b N. 4a). Mit der separaten Besteuerung von Liquidationsgewinnen soll eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit also erst ermöglicht werden. In systematischer Hinsicht spricht damit ebenfalls nichts dagegen, Art. 37b DBG vorliegend grundsätzlich als anwendbar zu erklären.

## **E. 2.6**

Der Sinn und Zweck der zu untersuchenden Norm ergibt sich gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung namentlich aus der Entstehungsgeschichte (BGE 133 V 9 E. 3.6). Das teleologische Auslegungselement, die *ratio legis*, ist demnach in erster Linie ebenfalls aus den Absichten des Gesetzgebers, aus den von ihm getroffenen Wertungen zu erschliessen (BGE 130 III 76 E. 4.2, mit Hinweis auf BGE 129 III 335 E. 4; historisch-teleologisches Element). Da es sich bei Art. 37b DBG um eine relativ junge Norm handelt, kommt dem geltungszeitlich-teleologischen Element vorliegend keine eigenständige Bedeutung zu.

### **E. 2.6.1**

Aus der in E. 2.4 dargestellten Entstehungsgeschichte und der dazu ergangenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung ergeben sich drei Absichten des Gesetzgebers: Erstens sollen Liquidationsgewinne vom Einkommen aus ordentlicher Erwerbstätigkeit abgekoppelt werden. Zweitens sollen sie separat vom übrigen Einkommen besteuert werden, um die (allfällige) Progressionswirkung zu dämpfen. Drittens sollen Selbständigerwerbende mit dem Liquidationsgewinn ihre Altersvorsorge absichern können und in dieser Hinsicht mit unselbständig Erwerbenden gleichgestellt werden.

### **E. 2.6.2**

Eine tarifliche Benachteiligung entsteht bei sämtlichen Kapitalgewinnen, bei welchen sich das Gewinnsubstrat im Laufe von mehr als einer Steuerperiode aufgebaut hat (Ivo P. Baumgartner, a. a. O., Art. 37b N. 4a). Während einer Haltedauer von 32 Jahren können folglich ohne Weiteres stille Reserven gebildet werden, die eine erhebliche Progressionsverzerrung nach sich ziehen, wenn sie auf einen Schlag realisiert und gesamthaft besteuert werden. In diesem Punkt entspricht es der *ratio legis* von Art. 37b DBG, die Norm vorliegend grundsätzlich als anwendbar zu erklären.

### **E. 2.6.3**

Mit Blick auf den Pflichtigen erscheint es ferner nicht abwegig, anzunehmen, dass die Liegenschaft E-Strasse 01 bzw. die darauf ruhenden stillen Reserven auch einen Vorsorgezweck erfüllten: In der Steuerperiode 2011 und davor nahm er neben den Liegenschaftserträgen einzig eine AHV-Rente ein. Weitere Vorsorgeleistungen der zweiten oder dritten Säule scheint er nicht – zumindest nicht in Rentenform – bezogen zu haben. Dass der Pflichtige hauptberuflich unselbständig erwerbstätig war, schadet nicht. Zwar soll Art. 37b DBG (auch) die selbständig Erwerbenden, die ihr Geschäft liquidieren, bei der Vorsorge mit den Arbeitnehmern gleichstellen (vgl. E. 2.4). Wer Art. 37b DBG nur auf Liquidationsgewinne von hauptberuflich selbständig Erwerbstätigen anwenden wollte, müsste jedoch zwangsläufig davon ausgehen, dass hauptberuflich unselbständig Erwerbstätige, die nur nebenbei eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübten, immer auch über eine genügende Vorsorge verfügen. Was unter einer genügenden Vorsorge zu verstehen ist, lässt sich freilich kaum bestimmen. Zudem liegt auf der Hand, dass eine derart pauschale Sichtweise einigermaßen realitätsfern wäre. So oder anders wird in Anwendung von Art. 37b DBG aber ohnehin der gesamte Liquidationsgewinn privilegiert besteuert, also auch jener Teil, mit dem keine (allfälligen) Vorsorgelücken gefüllt werden (könnten). Dem Kriterium, ob bereits eine genügende Vorsorge besteht, kann aus all diesen Gründen vorliegend keine eigenständige Bedeutung zukommen.

### **E. 2.7**

Aus all dem folgt, dass Art. 37b DBG vorliegend anwendbar ist. Zu prüfen bleibt, ob die Voraussetzungen dieser Norm erfüllt sind.

### **E. 3.1**

Gibt eine steuerpflichtige Person ihre selbständige Erwerbstätigkeit aus Altersgründen auf, setzt eine privilegierte Besteuerung gestützt auf Art. 37b DBG kumulativ Folgendes voraus: - Vollendung des 55. Altersjahrs; - definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (BGE 143 II 661 E. 3.5); - Realisierung stiller Reserven im Zuge der Liquidation ( vgl. BGr, 8. Dezember 2016, 2C\_1015/2015, E. 6). Allein die Tatsache, dass mit der Liquidation ein Einkommen bzw. Gewinn erzielt wurde, genügt nicht für eine privilegierte Besteuerung (BGr, 8. Dezember 2016, 2C\_1015/2015, E. 5.5 i.f.); - erstmalige Inanspruchnahme der privilegierten Besteuerung (BGE 143 II 661 E. 3.5).

### **E. 3.2**

Dass der Pflichtige das 55. Altersjahr vollendet hat, ist unbestritten. Die Beschwerdeführerin macht jedoch im Wesentlichen geltend, der Pflichtige habe seine selbständige Erwerbstätigkeit im Jahr 2012 noch nicht definitiv aufgegeben. Sie führt aus, als Quasi-Liegenschaftenhändler könne der Pflichtige seine selbständige Erwerbstätigkeit gar nie aufgeben – also weder durch Verkauf noch durch Überführung einer Liegenschaft in das Privatvermögen. Selbst wenn der Quasi-Liegenschaftenhändler keine Liegenschaften mehr besitzen würde, bestehe immer noch die Möglichkeit, dass er auch später noch im Nebenerwerb eine Liegenschaft kauft und wieder verkauft, was wiederum als gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel qualifiziert werden müsse.

#### **E. 3.2.1**

Das Bundesgericht hat entschieden, dass nicht jeder, der einmal als (selbständig erwerbender) Liegenschaftenhändler tätig gewesen sei, bis zu seinem Tod als Liegenschaftenhändler gelten müsse (BGE 125 II 113 E. 6c/aa, mit Hinweis auf BGE 112 Ib 79 E. 4b). Wie es sich bei Quasi-Liegenschaftenhändlern verhält, musste das

Bundesgericht nicht prüfen. Insbesondere aus begriffslogischen Gründen dürften Quasi-Liegenschaftenhändler ihre selbständige Erwerbstätigkeit zwar in der Tat nur schwer – im Sinn von Art. 37b DBG – definitiv beenden können. So oder anders hat das Bundesgericht jedoch auch entschieden, dass die Erben eines (Quasi-)Liegenschaftenhändlers zunächst in dessen selbständige Erwerbstätigkeit eintreten. In der Folge könnten sie die selbständige Erwerbstätigkeit des Erblassers fortsetzen oder beenden. Dies erlaube es ihnen, selbst zu entscheiden, ob sie die Steuerfolgen einer Privatentnahme im Zeitpunkt des Erbgangs eintreten lassen oder die Liegenschaften – zumindest vorerst – im Geschäftsvermögen belassen wollten (vgl. zum Ganzen: BGr, 5. September 2017, 2C 732/2016, 2C 733/2016, E. 2.2.4, mit Hinweis auf BGE 140 V 241 E. 4.2 sowie 134 V 250 E. 5.2 und weitere Urteile). Wenn die Erben eines (Quasi-)Liegenschaftenhändlers zunächst ebenfalls als solche gelten, die selbständige Erwerbstätigkeit in der Folge jedoch beenden und das Geschäfts- in das Privatvermögen überführen können, muss dies für jemanden, der die selbständige Erwerbstätigkeit als Quasi-Liegenschaftenhändler nicht bloss geerbt, sondern selber begründet hat, ebenfalls gelten. Sofern die vom Bundesgericht zur Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit entwickelten Kriterien erfüllt sind, kann der Pflichtige seine selbständige Erwerbstätigkeit ungeachtet dessen, ob er als Quasi-Liegenschaftenhändler oder als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler zu qualifizieren ist, im Sinn von Art. 37b DBG definitiv beenden.

### **E. 3.2.2**

Mit der Geschäftsaufgabe werden grundsätzlich alle Aktiven und Passiven des Unternehmens endgültig und vollständig liquidiert. Nach Abschluss der Liquidation wird in der Praxis eine geringfügige selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtungen und ohne Personal toleriert, sofern das mutmassliche jährliche Nettoeinkommen aus dieser Tätigkeit inskünftig die Eintrittsschwelle in die obligatorische Versicherungspflicht, also den Betrag nach Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG), nicht überschreitet. Die selbständige Erwerbstätigkeit wird nicht bereits aufgegeben, wenn der Steuerpflichtige aufhört, die zur Einkommenserzielung charakteristische betriebliche Leistung zu erbringen. Massgebend ist vielmehr die letzte (wesentliche) Liquidationshandlung (zum Ganzen: BGr, 13. Juni 2016, 2C\_1050/2015, 2C\_1051/2015, E. 3.2, mit zahlreichen weiteren Hinweisen; vgl. auch KS 28, S. 3). So verlieren Vermögenswerte ihre Geschäftsvermögensqualität nicht, wenn die Geschäftstätigkeit nur noch auf die Liquidation des Geschäftsvermögens gerichtet ist. Sie bilden Geschäftsvermögen, selbst nachdem die aktive Erwerbstätigkeit aufgegeben wurde. Das gilt auch für ein einzelnes Vermögensobjekt. Wurde der übrige Geschäftsbetrieb liquidiert, bleibt es bis zu seiner Veräusserung oder Verwertung Geschäftsvermögen (vgl. zum Ganzen und insbesondere zur sog. verzögerten Liquidation: Markus Reich/Julia von Ah, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 18 N. 39, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Aus den Akten geht hervor, dass der Pflichtige mindestens für die Steuerperiode 1987/1988 als gewerbmässiger und nicht bloss als Quasi-Liegenschaftenhändler qualifiziert wurde (vgl. den Einspracheentscheid vom 30. April 1992). Er hatte insbesondere in den 1980er-Jahren mehrere Liegenschaften erworben und – nach kürzerer oder längerer Haltedauer – wieder veräussert. Gemäss den unbestrittenen, vorinstanzlichen Erwägungen wurden die erzielten Veräusserungsgewinne, soweit ersichtlich, als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Die Liegenschaft E-Strasse 01, die der Pflichtige im Jahr 1980 zu hälftigem Miteigentum

erwarb, wurde spätestens mit dem erwähnten Einspracheentscheid vom 30. April 1992 dem Geschäftsvermögen des Pflichtigen zugeordnet. Aus den Akten ergibt sich nicht und es wird auch nicht geltend gemacht, dass der Pflichtige der Steuerbehörde zwischenzeitlich mitgeteilt hätte, er wolle seine selbständige Erwerbstätigkeit aufgeben und über die stillen Reserven abrechnen. Die Liegenschaft E-Strasse 01 bildete daher bis zu ihrem Verkauf Geschäftsvermögen, was die Beschwerdeführerin zu Recht nicht bestreitet. Die Veräusserung im Jahr 2012 kann vor diesem Hintergrund auch als Liquidationshandlung einer verzögerten Liquidation betrachtet werden. Der Umstand, dass der Pflichtige in den Jahren 2011/2012 die Liegenschaft G-Strasse 02 erwarb, wirft jedoch die Frage auf, ob es sich beim Verkauf der Liegenschaft E-Strasse 01 um die letzte wesentliche Liquidationshandlung handelte oder ob der Pflichtige seine selbständige Erwerbstätigkeit weiterführte.

### **E. 3.2.3**

Rechtsprechung und Lehre unterscheiden bei einem Liegenschaftenhändler drei Arten von Immobilien: solche, die für den Verkauf bestimmt sind und damit Handelsware (Umlaufvermögen) bilden, Betriebsliegenschaften, d. h. unmittelbar dem Handelsbetrieb dienende Liegenschaften (Anlagevermögen), sowie Kapitalanlageliegenschaften, die nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage einem Unternehmen bzw. einem Privaten dienen. Normalerweise stellen Immobilien bei Liegenschaftenhändlern Umlaufvermögen dar, d. h. sie sind weder Betriebs- noch Kapitalanlageliegenschaften. Es ist aber nicht ausgeschlossen, dass ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler auch Kapitalanlageliegenschaften in seinem Liegenschaftsbestand hält. Eine solche Kapitalanlageliegenschaft gehört grundsätzlich weiterhin zum Privatvermögen des Pflichtigen, soweit sie nicht als Vorratsimmobilie für den Liegenschaftshandelsbetrieb erworben wurde (zum Ganzen: BGr, 6. Juni 2017, 2C\_866/2016, E. 3.3, mit zahlreichen Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung). Daraus folgt, dass selbst gewerbsmässige Liegenschaftenhändler Liegenschaften privat verwalten können. Die Argumentation der Beschwerdeführerin läuft darauf hinaus, dass es neben dem gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler und jenem Steuerpflichtigen, der Liegenschaften nicht zum Zweck der selbständigen Erwerbstätigkeit hält, eine dritte Kategorie gibt – nämlich jene des Quasi-Liegenschaftenhändlers. Dem ist freilich nicht so. Massgebend sind in jedem Fall die vom Bundesgericht entwickelten Kriterien, anhand welcher der selbständige (Quasi-)Liegenschaftshandel von der privaten Vermögensverwaltung abgegrenzt werden kann. Zu prüfen ist dabei, ob eine Liegenschaft der selbständigen Erwerbstätigkeit funktional dient oder nicht. Die Vorinstanz kam diesbezüglich zum Schluss, dass die Liegenschaft G-Strasse 02 Privatvermögen darstellt. Die entsprechenden, vom Bundesgericht entwickelten Kriterien handelte die Vorinstanz umfassend und nachvollziehbar ab. Die Beschwerdeführerin setzte sich mit dem vorinstanzlichen Entscheid in diesem Punkt nicht auseinander. Damit genügt die Beschwerdeschrift den Anforderungen an eine genügende Begründung nicht (Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 2 DBG). 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. 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](http://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 Beschwerdeführerin bringt einzig vor, dass beim Quasi-Liegenschaftenhändler jeder einzelne Verkauf separat zu betrachten sei. Deshalb sei es nicht sachgerecht, die im Eigentum des Pflichtigen verbleibende Liegenschaft G-Strasse 02 schon jetzt dem Privatvermögen zuzuordnen. Dass die Vorinstanz (je nach gewählter Begrifflichkeit verfrüht) prüfte, ob die in den Jahren 2011 und 2012 erworbene Liegenschaft Geschäfts- oder Privatvermögen bildet, ist jedoch nicht zu beanstanden. Andernfalls müsste es Quasi-Liegenschaftenhändler generell verwehrt sein, den Pauschalabzug von Art. 32 Abs. 4 DBG geltend zu machen. Denn dieser Abzug setzte voraus, dass sich die Liegenschaft im Privatvermögen befindet, was aber nach der von der Beschwerdeführerin vertretenen Begriffslogik erst geprüft werden könnte, wenn die Liegenschaft veräussert wird. Was das kantonale Steueramt vorbringt, lässt die vorinstanzlichen Erwägungen nicht als rechtsfehlerhaft erscheinen. Zwar ist aufgrund der im vorliegenden Verfahren neu eingereichten Unterlagen davon auszugehen, dass an der Liegenschaft G-Strasse 02 bauliche Massnahmen vorgenommen wurden (im Gegensatz dazu: E. 3h des angefochtenen Urteils). Im Beschwerdeverfahren gilt jedoch das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im vorinstanzlichen Verfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich 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 (vgl. BGE 131 II 548 E. 2). Das kantonale Steueramt hätte Gelegenheit gehabt, die fraglichen Unterlagen bereits im vorinstanzlichen Verfahren einzureichen. Sie macht keine Rechtsverletzung geltend, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürft hätte. Die im vorliegenden Verfahren eingereichten Dokumente können daher nicht berücksichtigt werden. Alles in allem ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Liegenschaft G-Strasse 02 von Anfang an Privatvermögen bildete. Ob (unzulässigerweise) eine Überführung vom Geschäfts- in das Privatvermögen stattgefunden hat, muss vor diesem Hintergrund nicht geprüft werden. Die Veräusserung der Liegenschaft E-Strasse 01 im Jahr 2012 stellte damit die letzte wesentliche Liquidationshandlung dar. Folglich gab der Pflichtige seine selbständige Erwerbstätigkeit im Jahr 2012 definitiv auf.

### **E. 3.3**

Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass der Pflichtige beim Verkauf der Liegenschaft E-Strasse 01 stille Reserven realisieren konnte. Sie macht geltend, der Pflichtige habe keine Bücher geführt, sodass weder stille Reserven über längere Zeit hätten gebildet noch eine Liegenschaft dem Umlauf- oder Anlagevermögen hätte zugeordnet werden können. Dem ist nicht zu folgen. Erstens konnte auch eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegen, wenn weder eine Buchführungspflicht bestand noch freiwillig Buch geführt wurde (vgl. BGr, 10. September 2015, 2C\_27/2015, E. 2.1, mit weiteren Hinweisen). Und zweitens können stille Reserven auch gebildet und später realisiert werden, wenn keine kaufmännische Buchhaltung geführt wurde. Der Begriff der stillen Reserven ist zwar weder im DBG noch in den obligationenrechtlichen Bestimmungen über die kaufmännische Buchführung definiert (BGr, 8. Dezember 2016, 2C\_1015/2015, E. 5.4). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bedeutet der Umstand, dass der Begriff der stillen Reserven ein Begriff des Rechnungswesens sei, aus fiskalischer Sicht jedoch nicht, dass jene

Selbständigerwerbenden, die keine kaufmännische Buchhaltung führten, keine stillen Reserven bilden könnten. Letztere verfügten vielmehr ebenfalls über Geschäftsvermögen. Mit dessen Realisierung könnten die darauf gebildeten stillen Reserven aufgelöst werden. Der Begriff der stillen Reserven ist nach dieser Rechtsprechung im Kontext der Steuern weiter als im Kontext des Rechnungswesens. Das Bundesgericht verlangt jedoch, dass das entsprechende Einkommen bei wirtschaftlicher Betrachtung durch die Realisierung von stillen Reserven erzielt wurde (BGr, 8. Dezember 2016, 2C\_1015/2015, E. 5.6). Das ist vorliegend der Fall. Die Liegenschaft E-Strasse 01 befand sich unbestrittenermassen im Geschäftsvermögen – zunächst je in hälftigem Miteigentum des Pflichtigen und seines damaligen Geschäftspartners, ab 1993 im Alleineigentum des Pflichtigen. Im Übrigen ergibt sich aus den Akten, dass für die Liegenschaft E-Strasse 01 Jahresrechnungen erstellt wurden. So erscheint es nicht nur aus wirtschaftlicher Sicht realistisch, sondern es war auch tatsächlich ohne Weiteres möglich, Abschreibungen vorzunehmen bzw. stille Reserven zu bilden. Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, dass ein Teil der stillen Reserven realisiert wurde, als der Pflichtige die Liegenschaft E-Strasse 01 zu Alleineigentum übernahm. Der steuerbare Liquidationsgewinn wurde im Veranlagungsverfahren auf Fr. ... beziffert. Mit Blick auf die lange Haltedauer von 32 Jahren und die Tatsache, dass die Liegenschaft bis zur Veräusserung massiv an Wert gewonnen hat, erscheint dieser Betrag nicht als übermässig. Entsprechendes macht die Beschwerdeführerin denn auch nicht geltend. Alles in allem ist davon auszugehen, dass der Pflichtige beim Verkauf der Liegenschaft E-Strasse 01 stille Reserven in der Höhe von Fr. ... realisierte.

#### **E. 3.4**

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann Art. 37b DBG einer steuerpflichtigen Person nur einmal zugutekommen. Nimmt sie zu einem späteren Zeitpunkt erneut eine selbständige Erwerbstätigkeit auf, so wird ein allfälliger erneuter Liquidationsgewinn zusammen mit dem übrigen Einkommen zum ordentlichen Tarif besteuert (143 II 661 E. 3.4, mit weiteren Hinweisen). Dass der Pflichtige schon einmal von der privilegierten Besteuerung nach Art. 37b DBG profitieren konnte, behauptet die Beschwerdeführerin nicht. Entsprechendes ergibt sich auch nicht aus den Akten. Da die Liegenschaft G-Strasse 02 von Beginn weg zum Privatvermögen des Pflichtigen gehört, kann er darauf keine stillen Reserven bilden. Angesichts seines Alters ist unwahrscheinlich, dass der Pflichtige seine selbständige Erwerbstätigkeit als Liegenschaftenhändler wieder aufnimmt und nochmals in den Genuss der privilegierten Besteuerung nach Art. 37b DBG kommen könnte.

#### **E. 4**

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Bestimmung von Art. 37b DBG vorliegend anwendbar ist und die Voraussetzungen dieser Norm erfüllt sind. Die mit Veräusserung der Liegenschaft E-Strasse 01 realisierten stillen Reserven im Betrag von Fr. ... sind damit privilegiert nach Art. 37b DBG zu besteuern. Die Beschwerde ist abzuweisen.

#### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Den Pflichtigen steht eine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG]).

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