

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00073 vom 6. September 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-09-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00073

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00073 du 6 septembre 2012

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00073 del 6 settembre 2012

Regeste

Direkte Bundessteuer 2011 | [Besteuerung von Mieterträgen als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bzw. Qualifikation der jeweiligen Liegenschaften als Geschäftsvermögen] Es liegen gewichtige Indizien vor, dass die beiden streitbetroffenen Liegenschaften der selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers als Liegenschaftenverwalter bzw. als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler dienen, weshalb sie sich als Geschäftsvermögen qualifizieren (E. 4 f.). Die Beschwerdeführenden rügen die vom kantonalen Steueramt in die Steuerbilanz aufgenommenen Einkommenssteuerwerte nicht hinreichend substantiiert. Dass die entsprechenden Einkommenssteuerwerte handelsrechtswidrig sind, ist nicht ersichtlich (E. 6). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Die Befugnis zur Einsprache-, Rekurs- und Beschwerdeerhebung in Steuersachen setzt, einem allgemeinen prozessualen Grundsatz entsprechend, ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids voraus (sogenannte Beschwer). Fehlt dieses, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten (VGr, 25. Juni 2014, SB.2014.00035, E. 2; 27. Juni 2012, SB.2012.00019/SB.2012.00020, E. 2.1; RB 2001 Nr. 106, E. 2). Ein schutzwürdiges Interesse liegt vor, wenn die tatsächliche oder rechtliche Situation der beschwerdeführenden Partei durch den Ausgang des Verfahrens beeinflusst werden kann. Anders ausgedrückt besteht das schutzwürdige Interesse im praktischen Nutzen, den die erfolgreiche Beschwerde der betroffenen Partei in Bezug auf die im Streit liegende Steuerperiode eintragen würde, das heisst in der Abwendung eines materiellen oder ideellen Nachteils, den der angefochtene Entscheid für sie zur Folge hätte (vgl. BGE 131 II 587 E. 2.1). Würden die streitbetroffenen Nettoerträge als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bzw. die Liegenschaften als Geschäftsvermögen qualifiziert, könnte der Pflichtige in der Steuerperiode 2011 im zulässigen Rahmen (erfolgsmindernde) Abschreibungen vornehmen. Den Pflichtigen kommt folglich ein schutzwürdiges Interesse zu. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 3.1

Umstritten ist, ob die Nettoerträge der Liegenschaften D-Strasse 01/02 in E (Kt. AG) und der Liegenschaft F-Gasse 03 in G (Kt. BE) als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sind.

E. 3.2

Als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit 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 steuerbar. 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).

E. 3.3

Der gewerbsmässige Liegenschaftenhandel gilt als Sonderform der selbständigen Erwerbstätigkeit. Um beurteilen zu können, ob gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel vorliegt, hat die bundesgerichtliche Praxis bereichsspezifische Merkmale umschrieben. Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel im Sinn einer selbständigen Erwerbstätigkeit liegt demgemäss 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 (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). Als Liegenschaftenhändler gilt freilich nicht nur derjenige, dessen eigentliche Tätigkeit auf den An- und Verkauf von Liegenschaften gerichtet ist, sondern auch jener, der sich in anderer Weise gewinnstrebig mit Liegenschaften befasst, die über die blossе Vermögensverwaltung hinausgeht, beispielsweise wenn der Liegenschaftenhandel einem Architekten, einem Baugeschäft oder einem Handwerksbetrieb zur Arbeitsbeschaffung dient (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). Erforderlich ist mithin eine Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Die Gewinnabsicht bildet ein subjektives Kriterium, das nur aufgrund äusserer Umstände festgestellt werden kann (BGE 122 II 446 E. 3b). 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 hauptberuflichen 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). 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 Lauf 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). Die Tätigkeit des selbständigen bzw. gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers erfolgt sodann 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 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 darüberhinausgehende Fremdfinanzierung indiziert Gewerbsmässigkeit (vgl. VGr, 21. Februar 2018, SB.2017.00073 / SB.2017.00074 E. 2.3 und 3.3.1 f.; 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 namentlich auch durch die hypothekarische Belastung anderer Grundstücke (mit)finanziert werden.

E. 3.4

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 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. 3.5

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). Entsprechend ist auch nicht von selbständiger Erwerbstätigkeit auszugehen, wenn Investitionen in Immobilien keinen gewerblichen Charakter aufweisen. In diesem Zusammenhang kommt der Gewinnabsicht entscheidende Bedeutung zu (BGr, 7. April 2009, 2C_869/2008, E. 2.3). 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. 4.1

Die Pflichtigen machen zunächst geltend, dass der Pflichtige seine Honorareinnahmen auf fremde Rechnung tätigte, basierend auf Grundeigentum Dritter und nicht aufgrund des Eigenbesitzes. Die Verwaltung des Mehrfamilienhauses in G (Kt. BE) habe er auf eine ortsansässige Liegenschaftsverwaltungsfirma übertragen, diejenige in E (Kt. AG) habe er persönlich über seine Einzelfirma besorgt.

E. 4.2

Ungeachtet dessen, was die Pflichtigen in diesem Zusammenhang weiter vorbringen, kann ihnen jedenfalls in Bezug auf die Liegenschaft D-Strasse 01/02 in E (Kt. AG) nicht gefolgt werden. Der Pflichtige war in der Steuerperiode 2011 unbestrittenermassen als selbständig erwerbender Liegenschaftsverwalter tätig. Damit verfügte er zweifellos über

Fachkenntnisse, die er im Zusammenhang mit der Verwaltung der Liegenschaft D-Strasse 01/02 in E (Kt. AG) anwenden konnte. Dies tat er denn auch: Die Pflichtigen führen selber aus, dass der Pflichtige die Verwaltung der Liegenschaft D-Strasse 01/02 in E (Kt. AG) "persönlich über seine Einzelfirma zu einem geschäftsüblichen Verwaltungshonorar" besorgte. Damit liegt nicht nur auf der Hand, dass diese Liegenschaft der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen (unmittelbar) diene, sondern es ist auch offensichtlich, dass er durch die geschäftsmässige Verwaltungstätigkeit mit Gewinnabsichten am Wirtschaftsverkehr teilnahm. Das von den Pflichtigen zitierte Bundesgerichtsurteil 2C_684/2016 ist in diesem Zusammenhang nicht einschlägig. Zwar war der Liegenschaftsverwalter in jenem Fall auch Inhaber einer Einzelfirma; doch war im Gegensatz zum vorliegenden Fall kein zielgerichteter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital und Boden im Sinn einer kommerziellen, über die blosser Vermögensverwaltung hinausreichende Tätigkeit ersichtlich (BGr, 18. August 2016, 2C_684/2016, E. 3.3.1 f.). Die streitbetroffene Liegenschaft diene im Steuerjahr 2011 offensichtlich als Betriebsliegenschaft und ist damit als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Zu prüfen bleibt, wie es sich in Bezug auf die Liegenschaft F-Gasse 03 in G (Kt. BE) verhielt.

E. 5.1

Die Vorinstanz erwog, dass es sich beim Pflichtigen fraglos um einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler handle. Es sei einzig zu prüfen, wie weit der Bereich des Geschäftsvermögens zu ziehen sei. Dem halten die Pflichtigen entgegen, allein der Umstand, dass der Pflichtige Immobilienverwalter gewesen sei, liesse ihn nicht automatisch zum gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler werden. Selbst wenn er als solcher zu qualifizieren wäre, dürfte er nebst selbstbewohntem Wohneigentum noch weitere Liegenschaften in seinem Privatvermögen halten.

E. 5.2

Dass der Pflichtige in der Steuerperiode 2011 als selbständig erwerbender Liegenschaftsverwalter tätig war, ist unbestritten. Entgegen dem, was die Pflichtigen ausführen, gilt als Liegenschaftenhändler 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 (s. vorne E. 3.3). So oder anders bleibt zu prüfen, ob genügend Indizien vorliegen, die die Liegenschaft F-Gasse 03 als Geschäftsvermögen erscheinen lassen.

E. 5.2.1

Die Pflichtigen behaupten, die Liegenschaft F-Gasse 03 in G (Kt. BE) sei im Steuerjahr 2011 von einer ortsansässigen Liegenschaftsverwaltung verwaltet worden. In der Steuererklärung 2011 deklarierten sie Unterhalts- und Verwaltungskosten von Fr. Aus der bei den Akten liegenden Liegenschaftsbuchhaltung geht zwar hervor, dass für das Jahr 2011 – wie auch für die Vorjahre – ein Verwaltungshonorar von jeweils rund Fr. ... eingebucht worden war. An wen diese Honorare entrichtet wurden, ergibt sich aus den Akten freilich nicht. Die jeweiligen Liegenschaftsbuchhaltungen enthalten in der Kopfzeile den Namen des Pflichtigen, jedoch keinerlei Hinweise darauf, dass sie von einer anderen Liegenschaftsverwaltung erstellt worden wären. Weitere Belege, welche die Behauptungen der Pflichtigen untermauern könnten, reichten sie nicht ein. Auch nannten sie die Firma der

ortsansässigen Liegenschaftsverwaltung nicht, welche die Liegenschaft an der F-Gasse 03 in G (Kt. BE) verwaltet haben soll. Es spricht somit einiges dafür, dass die Liegenschaft F-Gasse 03 in G (Kt. BE) ebenfalls der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen als Liegenschaftsverwalter diene und damit Geschäftsvermögen darstellte. Aus den nachfolgenden Gründen kann jedoch offenbleiben, ob der Pflichtige auch diese Liegenschaft persönlich über seine Einzelfirma verwaltete, hierfür ein geschäftsübliches Verwaltungshonorar bezog und damit mit Gewinnabsichten am Wirtschaftsverkehr teilnahm (vgl. dazu auch vorne E. 4).

E. 5.2.2

Gemäss dem vorinstanzlichen Entscheid erwarb der Pflichtige die Liegenschaft F-Gasse 03 in G (Kt. BE) zu einem Kaufpreis von Fr. ... Die Vorinstanz stellte fest, dieser sei im Umfang von Fr. ... durch Übernahme entsprechender Schuldbriefe getilgt worden. Die Pflichtigen bestreiten diesen Sachverhalt nicht. Sie machen nur (aber immerhin) geltend, die Schulden seien als Teil der Kaufpreisleistung übernommen und nicht selbst begründet worden. Da die Liegenschaften (auch jene an der D-Strasse 01/02 in E [Kt. AG]) der Altersvorsorge der Pflichtigen dienten, habe der Pflichtige Lebensversicherungspolice auf sein Leben abgeschlossen, die er dem Hypothekargläubiger abgetreten habe. Die angeblich hohe Fremdfinanzierung habe ihren Grund damit auch im Umstand, dass dem Gläubiger nebst dem Grundstück auch die verpfändete Versicherungspolice als Sicherheit diene. Diese Rügen sind weder hinreichend substantiiert noch belegt. Abgesehen davon, dass es auf die Art der Fremdfinanzierung nicht ankommt (vgl. vorne E. 3.3 a. E.), ist unklar, ob mehrere Lebensversicherungspolice abgeschlossen wurden bzw. welcher Liegenschaft die (angebliche) Lebensversicherungspolice – anstelle des Grundstücks – als Sicherheit diene. Der Erwerb der Liegenschaft F-Gasse 03 in G (Kt. BE) wurde zu über 90 % mit fremden Mitteln finanziert. Dies übersteigt den bei nicht selbst bewohntem Wohneigentum üblichen Fremdfinanzierungsgrad (vgl. vorne E. 3.3) bei Weitem und stellt ein starkes Indiz dafür dar, dass der Pflichtige die streitbetroffene Liegenschaft im Rahmen seiner selbständigen Erwerbstätigkeit erwarb, sie mithin Geschäftsvermögen bildete. Die Vorinstanz stellte ferner fest, dass beim Pflichtigen in den Jahren 2001 bis 2004 eine ausgesprochen hohe Verschuldung, im Jahr 2002 sogar eine Überschuldung vorlag. Vor diesem Hintergrund ging die Vorinstanz zutreffend davon aus, dass das Engagement des Pflichtigen eine risikobehaftete Anlage aufgenommener Mittel mit der Hoffnung auf einen Spekulationsgewinn bzw. die laufende Erwirtschaftung von Gewinnen unter Ausnützung von Zins- und Mietzinsdifferenzen darstellte.

E. 5.2.3

Die Vorinstanz erwog weiter, dass der Pflichtige die Liegenschaft von der K AG erworben hatte, an welcher er zum Zeitpunkt des Erwerbs zu 50 % beteiligt war. In diesem Umstand erblickte sie einen planmässigen Zusammenhang, der auf ein geschäftsmässiges Vorgehen hinwies. Die Vorinstanz sah darin ein weiteres Indiz, dass die Liegenschaft in Ausübung der selbständigen Tätigkeit erworben wurde und damit Geschäftsvermögen bildete. Die Pflichtigen nahmen dazu nicht Stellung. Ohnehin wäre nicht ersichtlich, inwiefern die vorinstanzlichen Erwägungen in diesem Punkt unzutreffend oder rechtsverletzend sein könnten. Damit liegt ein weiteres Indiz vor, das für die Annahme von Geschäftsvermögen spricht.

E. 5.2.4

Weiter machen die Pflichtigen geltend, die streitbetroffene Liegenschaft sei zum Zweck der Altersvorsorge erworben worden. Das Vorgehen zeige insgesamt, dass eine private Zweckbindung vorliege. Aus der Steuererklärung 2011 ergibt sich, dass die Pflichtigen im Jahr 2000 Lebensversicherungspolice abgeschlossen hatten, die im Jahr 2020 ablaufen werden. Dass diese als Sicherheit für die erst später erworbene, streitbetroffene Liegenschaft dienen, lässt sich den Akten indes nicht entnehmen. Auch im vorliegenden Verfahren reichten die Pflichtigen keine entsprechenden Belege ein (vgl. auch vorne E. 5.2.2). Im Übrigen spricht der Umstand, dass die streitbetroffene Liegenschaft (auch) der Vermögensvorsorge dienen sollte, nicht zwangsläufig dafür, dass eine private Zweckbindung vorlag. Liegenschaften können im Gegenteil durchaus auch einen Vorsorgezweck erfüllen, wenn sie Geschäftsvermögen bilden. Das zeigt sich nicht zuletzt an den dem Art. 37b DBG zugrundeliegenden gesetzgeberischen Motiven: Gerade weil sie auch einen Vorsorgezweck erfüllen (können), sollen die im Lauf der selbständigen Erwerbstätigkeit auf dem Geschäftsvermögen gebildeten stillen Reserven gemäss dieser Norm privilegiert besteuert werden können (vgl. zum Ganzen: BGr, 29. Juli 2012, 2C_809/2011, E. 3.4). Hinzu kommt, dass eine Gewinnabsicht auch erst im Lauf eines längerdauernden Sachverhalts hinzutreten kann (vgl. vorne E. 3.3). Das von den Pflichtigen vorgebrachte Erwerbsmotiv lässt somit keine Rückschlüsse auf die Zweckbindung zu.

E. 5.2.5

Schliesslich ist offensichtlich, dass der Pflichtige über ein Fachwissen verfügt, das ihm nicht nur bei der Verwaltung von Liegenschaften, sondern auch hinsichtlich einer späteren Veräusserung zugutekommt. So dürfte er den Liegenschaftsmarkt gut genug kennen, um die Marktentwicklung zur Erzielung eines Veräusserungsgewinns in spekulativer Weise ausnutzen zu können.

E. 5.2.6

Kein hinreichendes Indiz gegen gewerbmässigen Liegenschaftenhandel ist ferner in der längeren Besitzesdauer zu sehen. Liegenschaftenhandel kann auch vorliegen, wenn allmählich ein umfangreicher Grundbesitz erworben und dieser nach der Aufgabe der hauptberuflichen Tätigkeit sukzessive bei sich bietender Gelegenheit veräussert wird. Dass es beim Verkauf keiner besonderen Tätigkeit mehr bedarf, spielt an sich keine Rolle, wenn in einem solchen Fall die Hauptarbeit, die auf gewinnbringendes Vorgehen schliessen lässt, früher geleistet worden war (vgl. BGE 112 Ib 79 E. 2a). Dass der Pflichtige seit längerer Zeit keine Grundstücksgeschäfte getätigt hat, schliesst eine selbständige, auf Erwerb gerichtete Tätigkeit somit keineswegs aus. Im Liegenschaftenhandel 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. Die gewinnbringende Veräusserung der Liegenschaft stellt dann nur die Fortsetzung und die letzte Entwicklungsstufe der Handelstätigkeit dar (BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 4.2, mit Hinweis u. a. auf BGE 125 II 113 E. 6c/cc). Die streitbetroffene Liegenschaft wurde offenbar vor dem 5. Dezember 2006 saniert (vgl. Beilage 12 zur Beschwerde, S. 4). Dies brachte eine Wertsteigerung mit sich, welche sich – neben der Marktentwicklung – positiv auf den Kaufpreis auswirken wird. Aus der langen Besitzesdauer können die Pflichtigen nichts zu

ihren Gunsten ableiten.

E. 5.3

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass gewichtige Indizien vorliegen, die bezüglich der Liegenschaft F-Gasse 03 in G (Kt. BE) für eine Qualifikation als Geschäftsvermögen sprechen. Diese Qualifikation rechtfertigt sich auch insofern, als die Pflichtigen im Jahr 2011 noch Eigentümer einer Stockwerkeigentumseinheit sowie eines Bootsanlegeplatzes in I (Kt. NW) und einer Stockwerkeigentumseinheit in J (Kt. GR) waren, die sie (auch) im Jahr 2011 als Privatvermögen hielten. Eine Ungleichbehandlung gegenüber privaten Investoren liegt somit nicht vor.

E. 6.1

Die Pflichtigen bringen eventualiter vor, bei der Bewertung der Liegenschaften sei nicht vom Einkommenssteuerwert per 1. Januar 2003 auszugehen. Vielmehr seien die Grundstücke erst ab 1. Januar 2010 als Geschäftsvermögen zu betrachten, da das kantonale Steueramt faktisch per dieses Datum eine Überführung vom Privat- ins Geschäftsvermögen vorgenommen habe. Die Buchwerte seien deshalb neu per 1. Januar 2010 zu bestimmen und die Höhe der steuerlich abzugsberechtigten Abschreibungen festzulegen.

E. 6.2

Aus den Akten geht hervor, dass das kantonale Steueramt bei der Veranlagung pro 2011 auf die Einkommenssteuerwerte abstellte, die es den streitbetroffenen Liegenschaften schon per 1. Januar 2003 zumass. Die Pflichtigen bemängeln dies. Sie machen geltend, dass sich das kantonale Steueramt widersprüchlich bzw. treuwidrig verhalten habe. Dem kann nicht gefolgt werden. Vielmehr ist den Pflichtigen ihr eigenes Verhalten entgegenzuhalten. Nachdem schon in Bezug auf das Steuerjahr 2003 ein reger Austausch zwischen den Pflichtigen und dem kantonalen Steueramt bezüglich der Frage stattgefunden hatte, ob die streitbetroffenen Liegenschaften als Geschäftsvermögen zu qualifizieren seien, und das kantonale Steueramt seine diesbezügliche (dafürhaltende) Auffassung unmissverständlich klargemacht hatte, war offensichtlich, dass dem kantonalen Steueramt ein Fehler unterlaufen sein musste, als es die streitbetroffenen Liegenschaften dann gleichwohl weiterhin als Privatvermögen behandelte. Angesichts des Umstands, dass es sich beim Veranlagungsverfahren um ein (fehleranfälliges) Massenverfahren handelt, erweisen sich die gegenteiligen Behauptungen der Pflichtigen bzw. der Vorwurf, das kantonale Steueramt habe schuldhaft eine Rechtsunsicherheit geschaffen, als haltlos. Den Pflichtigen dürfte aufgefallen sein, dass es sich dabei nur um ein Versehen handeln konnte. Es wäre ihnen ohne Weiteres zuzumuten gewesen, das kantonale Steueramt erneut zu kontaktieren und auf den Widerspruch hinzuweisen. Nachdem sie schon in Bezug auf das Steuerjahr 2003 nicht mit der Qualifikation als Geschäftsvermögen einverstanden waren, ist jedoch anzunehmen, dass den Pflichtigen dieses Versehen gelegen kam. Vor diesem Hintergrund können sie aus dem Verhalten des kantonalen Steueramts nichts zu ihren Gunsten ableiten.

E. 6.3

Am 1. Januar 2013 sind die revidierten Bestimmungen zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung in Kraft getreten (Art. 957 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR]). Gemäss Art. 2 Abs. 1 ÜbBest. OR der Änderung vom 23. Dezember 2011 finden die Vorschriften erstmals Anwendung für das Geschäftsjahr, welches zwei Jahre nach Inkrafttreten dieser Gesetzesänderung beginnt. Es ist somit für dieses Verfahren nicht massgebend. aArt. 960 Abs. 2 OR hielt fest, dass in der Bilanz alle Aktiven höchstens nach

dem Werte anzusetzen sind, der ihnen im Zeitpunkt, auf den die Bilanz errichtet wird, für das Geschäft zukommt, d. h. der subjektive Geschäftswert galt als Höchstwert, welcher einen weit gehenden Beurteilungsspielraum gewährte (BGr, 25. April 2017, 2C_41/2016 / 2C_42/2016, E. 6.5.2, mit Hinweis). Für selbständig Erwerbstätige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gilt Art. 58 DBG – und damit auch der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz – sinngemäss (vgl. Art. 18 Abs. 3 DBG [in der am 1. Januar 2011 geltenden Fassung]). Eine handelsrechtskonform erstellte Bilanz hat demnach auch im Bereich der Besteuerung von selbständig Erwerbstätigen bindende Wirkung; von ihr kann im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung nur abgewichen werden, wenn bei deren Errichtung gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen wurde und sofern das Steuerrecht entsprechende Korrektornormen bereithält (vgl. zur Rechtslage vor Inkrafttreten des neuen Rechnungslegungsrechts: BGE 141 II 83 E. 5.3; Brülisauer/Poltera, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel 2008, Art. 58 N. 40, mit Hinweisen). Für bewertbare Wirtschaftsgüter, die – wie die streitbetroffenen Liegenschaften – dem Unternehmen über den Bilanzstichtag hinaus wirtschaftlich zur Verfügung stehen und einen künftigen Nutzen aufweisen, bestand unter der Geltung des alten Rechnungslegungsrechts steuerrechtlich eine Aktivierungspflicht (so zur Rechtslage vor Inkrafttreten des neuen Rechnungslegungsrechts: Reich/Züger, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel 2008, Art. 27 N. 15, mit Hinweisen). Bezüglich der Aktivierung und Abschreibung eines Vermögenswertes beruht das Abgaberecht allerdings wiederum unmittelbar auf dem Handelsrecht und mittelbar auf der Betriebswirtschaftslehre (vgl. BGr, 27. September 2017, 2C_708/2017, E. 3.2.5, mit Hinweisen).

E. 6.4

Die Pflichtigen rügen die Höhe der vom kantonalen Steueramt festgesetzten Einkommenssteuerwerte höchstens sinngemäss, indem sie eine Rückweisung zwecks Ermittlung der Verkehrswerte beantragen.

E. 6.4.1

Die Beschwerdeschrift muss einen Antrag und dessen Begründung enthalten (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 publiziert]; VGr, 27. Januar 2016, VB.2015.00662, E. 1.1, bestätigt mit BGr, 21. März 2016, 2C_221/2016, E. 2.2).

E. 6.4.2

Die Pflichtigen legen nicht dar, inwiefern die Bewertung des kantonalen Steueramts handelsrechtswidrig sein soll. Entsprechendes ist auch nicht ersichtlich. Die vom kantonalen Steueramt festgesetzten Einkommenssteuerwerte von Fr. ... (E [AG]) bzw. Fr. ... (G [BE]) sind somit nicht zu beanstanden. Dem Pflichtigen kann freilich nicht verwehrt werden, in einer Folgeperiode von der "Steuerbilanz" des kantonalen Steueramts,

die ihm gegen den eigenen Willen aufgezwungen wurde, abzuweichen und die Abschreibungen vom Buchwert "seiner" Bilanz vorzunehmen. Eine "Bilanzkontinuität" für eine nicht selbst erstellte und (angeblich) sachlich falsche Steuerbilanz besteht nicht (vgl. BGr, 6. September 2012, 2C_383/2012, E. 3.1). Die Beschwerde ist abzuweisen.

E. 7

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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