

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00003 vom 17. April 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-04-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00003

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00003 du 17 avril 2019

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00003 del 17 aprile 2019

Regeste

Direkte Bundessteuer 2015 | Selbständige Erwerbstätigkeit bei Neuüberbauung mit Baukonsortium. [Die Pflichtige brachte ein durch Erbvorbezug erworbenes Grundstück in ein Baukonsortium ein, welche eine Neuüberbauung mit mehreren Stockwerkeigentumseinheiten realisierte. Strittig ist, ob sich die 2014 durchgeführten und im Folgejahr verbuchten Liegenschaftenverkäufe als gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel oder private Vermögensverwaltung qualifizieren.] Die Gewinne des Konsortiums wurden erst mit Projektabschluss 2015 definitiv verbucht, weshalb deren allfällige einkommenssteuerliche Erfassung auch pro 2015 zu erfolgen hat (E. 2). Definition und Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit bzw. gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel in Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung (E. 3.2). Auch ein ererbtes oder durch Erbvorbezug erworbenes Grundstück qualifiziert sich als selbständige Erwerbstätigkeit, wenn nach dem Erbgang ein über die blosser Vermögensverwaltung hinausgehendes, planmässiges, systematisches und auf Gewinnerzielung ausgerichtetes Verhalten an den Tag gelegt wird (E. 3.2.4) Vorliegend ist gestützt auf eine Gesamtbetrachtung eine selbständige Erwerbstätigkeit zu bejahen: Die Pflichtige wählte mangels eigener finanzieller Mittel die Realisierung mittels einer Personengesellschaft, wodurch sie auch ein für eine blosser Vermögensverwaltung untypisches unternehmerisches Risiko einging. Zumindest mittelbar fand ein gemeinsamer Aussenauftritt der Gesellschafter statt. Dass das sachenrechtliche Eigentum bis zum Verkauf der erstellten Stockwerkeinheiten bei der Pflichtigen verblieb, fällt hingegen nicht ins Gewicht, nachdem das Grundstück zumindest gesellschaftsrechtlich als Beitrag der Pflichtigen in die Gesellschaft eingebracht werden musste. Ebenso wenig ist der relativ langen Haltedauer und dem Erwerb mittels Erbvorbezug entscheidende Bedeutung zuzumessen, ergibt sich doch das systematische, gewinnstrebige Vorgehen hier nicht schon aus dem Grundstückserwerb, sondern aus der späterplanmässig und gewinnstrebiger durchgeführten Neuüberbauung (E. 3.3.6). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Nachdem der Gewinn des Konsortiums erst per Projektabschluss im Jahr 2015 definitiv verbucht worden war, hat dessen allfälliger einkommenssteuerlicher Erfassung unbestrittenermassen auch pro 2015 zu erfolgen, obwohl der Verkauf der Stockwerkeinheiten bereits 2014 stattfand.

E. 3.1

Vorliegend ist strittig, ob die Liegenschaftenverkäufe als gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel oder als private Vermögensverwaltung zu qualifizieren sind. Die Pflichtigen machen diesbezüglich geltend, die neu überbaute Liegenschaft nicht im Rahmen einer gewerbsmässigen Tätigkeit, sondern 1989 durch Erbvorbezug erworben zu haben. Mangels Grundeigentümerstellung des am Konsortium beteiligten Partners, fehlenden Aussenauftritts des Konsortiums, fehlenden eigenen Fachwissens der Pflichtigen und fehlender Reinvestition des Gewinns liege im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bloss private Vermögensverwaltung vor.

E. 3.2.1

Als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar sind gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. 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, 25. Juli 2017, 2C_966/2016, E. 3; BGE 125 II 113 E. 5b; BGE 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 (Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG). Als Geschäftsvermögen gelten wiederum alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3, 1. Halbsatz DBG). Demgegenüber sind laut Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei.

E. 3.2.2

Nach der Praxis des Bundesgerichts liegt gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel im Sinn einer selbständigen Erwerbstätigkeit immer dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn sie dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut. Als Indizien hierfür kommen in Betracht: die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die kurze Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung derselben im Rahmen einer Personengesellschaft (BGr, 25. Juli 2017, 2C_966/2016, E. 3.3; BGr, 2. Oktober 2014, 2C_1204/2013, E. 2.3; BGr, 13. Juni 2013, 2C_1273/2012, E. 2.2; 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. 3.2.3

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, 19. April 2013, 2C_834/2012, E. 5.5; BGr, 20. April 2012, 2C_819/2011, E. 3.2; BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 2.3; BGE 125 II 113 E. 6a), während Erwerbsmotiv, die Mittelherkunft oder die buchhalterische Behandlung – zumindest im Vergleich zur technisch-wirtschaftlichen Funktion des Vermögensgegenstands und der objektiv erkennbaren Verwendung für Geschäftszwecke – von untergeordneter Bedeutung sind (BGE 94 I 464 E. 2; VGr, 4. Juli 2012, SB.2012.00001, E. 5.1). Keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt aber 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, 25. Juli 2017, 2C_966/2016, E. 3.4; BGr, 2. Oktober 2014, 2C_1204/2013, E. 2.4; BGr, 13. Juni 2013, 2C_1273/2012, E. 2.1). Regelmässig werden 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; vgl. zum Ganzen auch VGr, 21. Dezember 2016, SB.2016.00109, E. 2).

E. 3.2.4

Gewerbmässigkeit kann insbesondere auch vorliegen, wenn das Grundstück zwar aufgrund einer sich zufällig bietenden günstigen Gelegenheit erworben wurde, danach aber mit den Methoden und den Mitteln eines Liegenschaftenhändlers weiterveräussert wird (Samuel Bussman, Das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung, Bern etc. 2002, Rz. 99). In diesem Sinn kann auch die Weiterveräusserung eines ererbten oder im Rahmen eines Erbvorbezugs erworbenen Grundstücks als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert werden, wenn nach dem Erbgang ein über die blossе Vermögensverwaltung hinausgehendes, planmässiges, systematisches und auf Gewinnerzielung ausgerichtetes Verhalten an den Tag gelegt wird (vgl. BGr, 16. Mai 2011, 2C_907/2010, E. 3). Die Einbringung einer ererbten Liegenschaft in eine einfache Gesellschaft zum Zweck der (Neu-)Überbauung und Veräusserung muss zwar nicht in jedem Fall als selbständige Erwerbstätigkeit qualifizieren: Verfügt die steuerpflichtige Person über keinerlei Kenntnisse im Immobilienbereich und erschöpft sich deren Beitrag darin, ihre durch Erbschaft oder Erbvorbezug erworbene Landparzelle als Teil des zu überbauenden Grundstücks in eine Baugesellschaft (einfache Gesellschaft) einzubringen, während Verkauf und Promotion durch die Hauptgesellschafterin, eine Bau- und Generalunternehmung erfolgt, kann dies als ein Indiz für die Verwaltung von Privatvermögen erachtet werden (BGr, 25. August 2014, 2C_1048/2013, E. 2.3.3; BGr, 20. April 2012, 2C_819/2011, E. 3.3). Weiter spricht für eine private Vermögensverwaltung, wenn nur die Neuüberbauung eines bereits überbauten Grundstücks eine wirtschaftliche Nutzung zulässt. Hingegen lässt auf eine gewerbmässige Tätigkeit schliessen, wenn die Bautätigkeit zu einem hohen Grad fremdfinanziert wird, da der steuerpflichtigen Person die eigenen Mittel zur Finanzierung fehlen (BGr, 25. August 2014, 2C_1048/2013, E. 3.5). Wengleich die Häufigkeit von Liegenschaftentransaktionen auf eine gewerbmässige Tätigkeit hindeuten, schliesst dies umgekehrt nicht aus, dass ein (Quasi-)Liegenschaftenhändler sein kann, wer sich in diesem Feld lediglich einmalig betätigt (BGr, 25. August 2014, 1C_1048/2013, E. 2.2).

E. 3.3

Unbestrittenermassen lag weder dem Erwerb der Liegenschaft im Rahmen eines Erbvorbezugs noch der jahrelangen Nutzung als Familienwohnung ein planmässiges bzw. systematisches, auf Gewinnerzielung ausgerichtetes Verhalten zugrunde, welches als selbständige Erwerbstätigkeit qualifizieren könnte. Dies änderte sich jedoch im Sinn nachfolgender Erwägungen mit der Gründung einer einfachen Gesellschaft und der Neuüberbauung des Grundstücks:

E. 3.3.1

Der zwischen der Pflichtigen und der F AG am 7. April 2011 abgeschlossene Gesellschaftsvertrag unterscheidet sich insofern von einem üblichen Baukonsortium, als dass sich die zu überbauende Liegenschaft bei Gesellschaftsgründung (zufolge Erbvorbezug) schon seit Jahren im Eigentum eines der beiden Gesellschafter befand und nicht erst zum Zweck der (Neu-)Überbauung erworben werden musste. Zudem verfügte die Pflichtige über kein spezielles Fachwissen im Immobilienbereich und erschien die Neuüberbauung und bessere Ausnützung des Grundstücks mit einem Mehrfamilienhaus wirtschaftlich sinnvoller als eine Renovation der in die Jahre gekommenen bestehenden Baute. Diese Umstände sprechen eher für eine bloss private Vermögensverwaltung.

E. 3.3.2

Gegen eine private Vermögensverwaltung spricht zunächst die Finanzierung der Neuüberbauung: Die Tätigkeit des Selbständigerwerbenden 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). Indiz hierfür kann etwa der Einsatz erheblicher Fremdmittel sein, sofern dieser über das hinausgeht, was auch in der privaten Vermögensverwaltung üblich ist, wie z. B. bei der Finanzierung einer Liegenschaft durch eine Hypothek (VGr, 21. Dezember 2016, SB.2016.00109, E. 3.8; VGr, 20. August 2014, SB.2014.00051, E. 4.1 mit Hinweisen). Die Pflichtigen räumten bereits mit Schreiben vom 7. November 2017 und 4. Dezember 2017 ein, die Neuüberbauung der Liegenschaft zusammen mit der F AG durchgeführt zu haben, da ansonsten aufgrund ihrer Renten- und Vermögenssituation nur der Verkauf der Altliegenschaft samt Umschwung geblieben wäre. Mangels hinreichender eigener Mittel war die Pflichtige demnach gezwungen, die Neuüberbauung ihres Grundstücks zusammen mit einem Partner durchzuführen, welcher nicht nur das Fachwissen, sondern auch Kapital zur Verfügung stellte: So musste die Pflichtige gemäss Gesellschaftsvertrag vom 7. April 2011 lediglich ein Eigenkapital von Fr. ... einbringen, bestehend aus dem Grundstückwert à Fr. ... pro m² abzüglich der darauf lastenden Hypothek, während die F AG sich zur Leistung eines Eigenkapitals von bis zu Fr. ... verpflichtete. Bei einem darüberhinausgehenden Finanzierungsaufwand war im Gesellschaftsvertrag eine anteilmässige Nachfinanzierung vorgesehen. Da die Baukosten weitgehend durch die von den Käufern bei Abschluss der Reservations- und Kaufverträge geleisteten Anzahlungen finanziert werden konnten, mussten vom Konsortium letztlich insgesamt Fr. ... (vorbestehende Hypothek von Fr. ...) Fremdmittel aufgenommen werden. Anstelle einer fixen Honorierung (z. B. nach Aufwand oder pauschal) wurde die F AG zu 60 % (gemäss Gesellschaftsvertrag vom 7. April 2011) bzw. zu 65,2% (Abrechnung gegenüber dem Steueramt vom 10. Juli 2017) am Gewinn beteiligt. Die vereinbarte Finanzierung und die Stellungnahmen der Pflichtigen zeigen auf, dass die Pflichtige zu wenig eigene private Mittel zur Realisierung der Neuüberbauung hatte und mit der Projektdurchführung nicht primär ihr bestehendes Vermögen verwaltete bzw. diversifizierte, sondern in erheblichen

Umfang unternehmerische Risiken einging. Der Fremdfinanzierungsgrad wird noch deutlicher, wenn anstelle des überhöhten Anrechnungswerts des eingebrachten Baulandes von Fr. ... pro m² ein realistischer Wert von Fr. ... pro m² berücksichtigt würde, wie er auch der Berechnung des kantonalen Steueramts vom 13. April 2018 zugrunde lag. Aufgrund der finanziellen Risiken des Bauprojekts wäre die fortlaufende Refinanzierung der Baukosten mittels den von den Käufern geleisteten Anzahlungen weitgehend illusorisch gewesen, hätte sich mit der F AG nicht ein fachkompetenter Partner am Projekt beteiligt. Zudem geht eine derartige Finanzierung aus geleisteten Anzahlungen über die blosser Verwaltung des eigenen Vermögens hinaus. Das von der Pflichtigen eingegangene unternehmerische Risiko ergibt sich auch aus dem Verzicht auf eine fixe Honorierung und die Vereinbarung einer erfolgsabhängigen Gewinnbeteiligung.

E. 3.3.3

Sodann deutet ebenfalls das sonstige Vorgehen der Pflichtigen auf eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit hin: So stellt die Neuüberbauung mit einem Mehrfamilienhaus bzw. die Aufteilung in Stockwerkeigentum unter gesondertem Verkauf der einzelnen Einheiten ein systematisches bzw. planmässiges Vorgehen dar, welches für eine blosser Vermögensverwaltung zumindest untypisch ist und über die Erstellung einer blossen Ersatzbaute hinausgeht.

E. 3.3.4

Die Pflichtige war mangels eigener Fachkunde zwar auf den Beizug eines fachkundigen Unternehmens angewiesen. Indem sie jedoch nicht als Bestellerin eines Werkvertrags, sondern als Mitgesellschafterin eines Baukonsortiums auftrat, muss sie sich das Fachwissen der F AG anrechnen lassen. Dieses stellt – neben Beziehungsnetz und finanziellen Mitteln – letztlich nichts anderes als ein Beitrag der F AG für die Realisation des gemeinsamen Gesellschaftszwecks dar, bei welchem die Pflichtige im Wesentlichen das zu überbauende Grundstück beizusteuern und ein Teil des unternehmerischen Risikos zu übernehmen hatte.

E. 3.3.5

Eine selbständige Erwerbstätigkeit der Pflichtigen wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der vorliegende Gesellschaftsvertrag keine Grundeigentümerstellung des Vertragspartners begründete und kein gemeinsamer Aussenauftritt durch die beiden Gesellschafter erfolgte: Auch wenn das zu überbauende Grundstück bis zum Verkauf der Stockwerkeigentumseinheiten sachenrechtlich bei der Pflichtigen verblieb und nicht quoad dominium der Gesamtheit der Gesellschafter zu Eigentum übertragen wurde, wurde dieses zumindest gesellschaftsrechtlich in die einfache Gesellschaft eingebracht. Da das sachenrechtliche Eigentum bei der Pflichtigen verblieb, konnte diese konsequenterweise nur alleine als Verkäuferin der erstellten Stockwerkswohneinheiten auftreten. Ansonsten erfolgte der Aussenauftritt aber nicht primär durch die Gesellschafter selbst, sondern hauptsächlich durch ein im Gesellschaftsvertrag gemeinsam bestimmtes Drittunternehmen, die G AG, welche die Projektleitung, Bauherrenvertretung und Käuferbetreuung zu übernehmen und (gegen Provision) Kaufinteressenten zu vermitteln hatte. Insofern liegt – zumindest mittelbar – durchaus ein gemeinsamer Aussenauftritt der Gesellschafter vor, was ebenfalls für eine selbständige bzw. gewerbsmässige Tätigkeit der Pflichtigen spricht. Dass die Gewinne nicht sogleich in neue Immobilienprojekte reinvestiert wurden, spricht zwar gegen eine regelmässige selbständige Erwerbstätigkeit im Sinn einer Haupt- oder Nebentätigkeit, schliesst aber deren Qualifikation als Quasi-Liegenschaftenhändlerin nicht

aus.

E. 3.3.6

Selbst wenn bis zur Gründung des Konsortiums kein auf eine selbständige Tätigkeit hindeutendes Verhalten an den Tag gelegt wurde und die Realisierung einer Neuüberbauung im Rahmen eines Konsortiums eine blosser Vermögensverwaltung nicht ausschliesst, ist gestützt auf eine Gesamtbetrachtung eine selbständige Erwerbstätigkeit zu bejahen: Die Pflichtige wählte die Realisierung mittels einer Personengesellschaft, gerade weil ihr die eigenen finanziellen Mittel hierfür fehlten. Dadurch ging sie ein für eine blosser Vermögensverwaltung untypisches unternehmerisches Risiko ein. Zumindest mittelbar fand ein gemeinsamer Aussenaustritt der Gesellschafter vor. Dass das sachenrechtliche Eigentum bis zum Verkauf der erstellten Stockwerkeinheiten bei der Pflichtigen verblieb, fällt hingegen nicht ins Gewicht, nachdem das Grundstück zumindest gesellschaftsrechtlich als Beitrag der Pflichtigen in die Gesellschaft eingebracht werden musste. Ebenso wenig ist der relativ langen Haltedauer und dem Erwerb mittels Erbvorbezugs entscheidende Bedeutung zuzumessen, ergibt sich doch das systematische gewinnstrebige Vorgehen hier nicht schon aus dem Grundstückserwerb, sondern aus der später planmässig und gewinnstrebig durchgeführten Neuüberbauung.

E. 3.4

Somit liegt eine selbständige Erwerbstätigkeit der Pflichtigen vor und sind die daraus erzielten Einkünfte, insbesondere auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, steuerbar. Die quantitative Höhe der Aufrechnung wird vor Verwaltungsgericht nicht substantiiert bestritten. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 4

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 diesen keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren 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.