

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00093 vom 22. Juli 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-07-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2019.00093](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00093)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00093 du 22 juillet 2020

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00093 del 22 luglio 2020

## Regeste

Direkte Bundessteuer 2012 | [Die Pflichtige verkaufte eine im Jahr 1999 erworbene Liegenschaft an eine Pensionskasse, welche als Eigentümerin der Nachbarparzelle eine Quartiergestaltung vornehmen wollte. ] Das Bundesgericht hat verschiedene Indizien für die Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler aufgestellt. 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 (E. 1.3). Bejahung einer marginalen Arbeitsbeschaffung (E. 2.2). Beim streitbetroffenen Verkauf handelt es sich um den ersten Liegenschaftsverkauf der Pflichtigen (E. 2.3.1). Die 100 % Fremdfinanzierung wird dadurch relativiert, dass zwei Lebensversicherungen verpfändet wurden (E. 2.3.2). Verneinung der Reinvestition des Erlöses aus dem Verkauf der streitbetroffenen Liegenschaft (E. 2.3.3). Der Verkauf geht nicht auf planmässiges Verhalten und einen eigenen Marktauftritt zurück, sondern auf das Ausnützen einer sich bietenden günstigen Gelegenheit (E. 2.3.4). Verneinung der Gewerbsmässigkeit. Gutheissung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Umstritten ist vorliegend, ob der mit dem Verkauf der Liegenschaft E-strasse 01 in F erzielte Erlös als Einkunft aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG) zu qualifizieren ist oder ob die Pflichtigen dabei einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 DBG) erzielt haben.

### E. 2.1

Der 1945 geborene Pflichtige betreibt seit vielen Jahren ein Maler- und Gipsergeschäft, heute unter der Firma der G AG. Die 1952 geborene Ehefrau des Pflichtigen unterstützt den Pflichtigen bei Büroarbeiten. Die G AG bezweckt gemäss Handelsregisterauszug die Ausführung von Bau- und Renovationsarbeiten von und an Liegenschaften in eigener Regie oder als Generalunternehmerin. Es steht damit ausser Frage, dass die Pflichtigen in einem liegenschaftennahen Beruf tätig sind und über ein gewisses Fachwissen in diesem Bereich verfügen. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung würdigt das Kriterium der besonderen Fachkenntnisse indes als weniger zentral. So sind besondere Fachkenntnisse keine ausreichenden Hinweise dafür, dass eine Liegenschaft dem Liegenschaftenhandel dient (BGr, 6. Juni 2017, 2C\_866/2016, E. 4.2). Ferner ist eine Berufsnähe jeder berufstätigen

Person eigen, die in irgendeiner Form mit Liegenschaften zu tun hat resp. Zulieferer des Baugewerbes ist. Dem Kriterium der beruflichen Nähe kann in Bezug auf die Immobilienbranche ohnehin nicht mehr durchwegs die gleiche Relevanz beigemessen werden, da sich angesichts der anhaltenden Zinsbaisse Privatpersonen vermehrt damit befassen (BGr, 21. März 2017, 9C\_591/2016, E. 6.1.4).

## **E. 2.2**

2001 und 2002 hat die G AG Unterhaltsarbeiten (über rund Fr. ...) und wertvermehrende Arbeiten (über rund Fr. ...) an der streitbetroffenen Liegenschaft E-strasse 01, F, ausgeführt. Damit vertieft sich in einem gewissen Ausmass die Verbindung zur beruflichen Tätigkeit der Pflichtigen. Indessen sind weitere Arbeiten der G AG an der Liegenschaft nicht erstellt. Angesichts der Haltedauer der Liegenschaft von 13 Jahren und einem von den Pflichtigen behaupteten Nettoumsatz der G AG im Jahr 2000 von Fr. ... oder 2001 von Fr. ... diene sie damit aber höchstens marginal als Arbeitsbeschaffung für die Unternehmung der Pflichtigen.

## **E. 2.3**

Die Pflichtigen haben rund 50 % ihres steuerbaren Vermögens in Liegenschaften angelegt und zwischen 1985 und 2018 insgesamt sechs Liegenschaften erworben. Im Einzelnen:

### **E. 2.3.1**

Zwei der Liegenschaften, die 1985 erworbene Liegenschaft H-strasse 04, Dietikon, und die 2018 erworbene Liegenschaft I-strasse 05, J, dienen bzw. dienen als Familiendomizil. Die Liegenschaft K-weg 06, F, kauften die Pflichtigen 1994. In dieser Liegenschaft befindet sich u.a. der Sitz der G AG mit Werkstatt. Gemäss unwidersprochener Darstellung der Pflichtigen ist ihnen im ersten Halbjahr 2012 die Nachbarliegenschaft zum K-weg 06, die Liegenschaft K-weg 07, F, für Fr. ... zum Kauf angeboten worden. Die Pflichtigen haben – wiederum gemäss unwidersprochener eigener Darstellung – am 10. Juli 2012 eine verbindliche Kaufzusage für diese Liegenschaft abgegeben. 2007 kauften die Pflichtigen die Liegenschaft L-strasse 08 in F. Keine dieser Liegenschaften haben die Pflichtigen veräussert.

### **E. 2.3.2**

Die streitbetroffene Liegenschaft E-strasse 01 in F kauften die Pflichtigen 1999. Den Kaufpreis von Fr. ... haben die Pflichtigen mit zwei Hypotheken in gleicher Höhe fremdfinanziert. Sie haben indessen zur Absicherung der beiden Hypotheken je eine Lebensversicherung an die finanzierende Bank verpfändet, nämlich eine auf den Namen der Pflichtigen lautende Lebensversicherung bei der M AG (Versicherungsbeginn 1.5.1999, finanziert mit einer Einmaleinlage von Fr. ...), und eine auf den Pflichtigen lautende Lebensversicherung der O AG (Abschlussdatum 5. Mai 1998, finanziert mit einer Kapitaleinlage von Fr. ...). Zwar trifft der Schluss der Vorinstanz zu, dass der Kauf der Liegenschaft beim von den Pflichtigen gewählten Vorgehen formal zu 100 % fremdfinanziert war. Indessen greift diese Sichtweise im vorliegenden Fall zu kurz, haben die Pflichtigen doch der finanzierenden Bank verwertbare Pfänder mit einem inneren Wert von rund Fr. ... zur Verfügung gestellt. Diese Art der Liegenschaftsfinanzierung über werthaltige Lebensversicherungen ist nicht aussergewöhnlich und liegt durchaus im Interesse beider Vertragspartner einer Hypothekarvereinbarung. Damit relativiert sich der durch die Vorinstanz formal zutreffend ermittelte Fremdfinanzierungsgrad erheblich. Die Umstände des Verkaufs der streitbetroffenen Liegenschaft werden von den Parteien und der

Vorinstanz im Wesentlichen übereinstimmend geschildert: Nicht die Pflichtigen haben die Liegenschaft auf den Markt gebracht, sondern die Pensionskasse D hat als Eigentümerin der Nachbarparzelle eine Quartierneugestaltung vornehmen wollen und wünschte die Übernahme der Liegenschaft der Pflichtigen zur Optimierung des angestrebten Quartierplans. Die Pflichtigen zögerten bei einem ersten Angebot der Pensionskasse D von Fr. ... So erreichten sie eine Verbesserung des Angebots um Fr. ..., welches sie schliesslich angenommen haben. Aus der Sicht des Gerichts haben die Pflichtigen damit eine sich bietende günstige Gelegenheit im Rahmen der Vermögensverwaltung wahrgenommen, ohne dass sie selbst von sich aus am Markt in irgendeiner Form aktiv geworden sind.

### **E. 2.3.3**

Von einer direkten Reinvestition des Erlöses aus dem Verkauf der streitbetroffenen Liegenschaft in die Liegenschaft K-weg 07 (Kauf am 10. August 2012, Kaufzusage gemäss unwidersprochener Darstellung der Pflichtigen am 10. Juli 2012) ist schon aus zeitlichen Gründen nicht auszugehen. Im Zeitpunkt der Kaufzusage hatten die Pflichtigen erst ein Orientierungsschreiben der P AG erhalten, welches in keiner Weise eine Kaufabsicht der Pensionskasse D enthielt. Das Schreiben wies lediglich auf die Absicht der Pensionskasse D hin und legte offen, dass auch die Liegenschaft der Pflichtigen durchaus Vorteile aus den Absichten der Pensionskasse D ziehen könnte. Ein Gespräch mit Besichtigung erfolgte am 9. August 2012, ein erstes (schriftliches) Kaufangebot der Pensionskasse D gar erst am 23. August 2012. Hinzu kommt, dass der Kaufpreis der Liegenschaft K-weg 07 bei Fr. ... lag, wogegen der Erlös aus dem Verkauf der streitbetroffenen Liegenschaft letztlich Fr. ... betragen hat. Nachdem wie bereits ausgeführt die Nachbarliegenschaft zur Liegenschaft K-weg

### **E. 2.3.4**

Zusammenfassend ist Folgendes festzustellen: Wohl liegt berufliche Nähe zur Baubranche und auch Fachwissen im Immobilienbereich vor und ist die Finanzierung des Kaufs der streitbetroffenen Liegenschaft mit hohem Fremdkapitalanteil erfolgt. Die Finanzierung ist aber unter Verpfändung von erheblichen, Privatvermögen bildenden, Eigenmitteln im Umfang von rund einem Drittel des Kaufpreises sichergestellt worden. Insbesondere geht der Verkauf an sich nicht auf planmässiges Verhalten und einen eigenen Marktauftritt zurück, sondern auf das Ausnützen einer sich bietenden günstigen Gelegenheit. Zwei der insgesamt sechs in über 30 Jahren gekauften Liegenschaften dienten dem Eigenbedarf, eine weitere ist Sitz der Unternehmung der Pflichtigen und beherbergt deren Werkstatt. Sodann kauften die Pflichtigen die unmittelbare Nachbarliegenschaft zur vorgenannten Liegenschaft. Keine dieser Liegenschaften haben die Parteien über einen eigenen Marktauftritt veräussert oder zu veräussern versucht. Die Liegenschaften dienten sodann höchstens marginal der Arbeitsbeschaffung der Unternehmung der Pflichtigen. Wird vorliegend die Tätigkeit der Pflichtigen in ihrem gesamten Erscheinungsbild unter Berücksichtigung aller Umstände dieses speziellen Einzelfalls beurteilt, so lässt sich (noch) kein auf Erwerb ausgerichtetes Verhalten erkennen. Damit ist die Beschwerde gutzuheissen und es liegt ein privater Kapitalgewinn vor. Auf die einkommensseitige Aufrechnung des Betrags von (netto nach Abzug der Rückstellung für AHV-Beiträge von Fr. ...) Fr. ... aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Pflichtigen gemäss Veranlagung vom 13./18. März 2019 ist zu verzichten. Das steuerbare Einkommen der Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2012 ist auf Fr. ..., gerundet Fr. ..., zu veranlagen. 3. 3.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Verfahrenskosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144

Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). 3.2 Für die Zusprechung einer Parteientschädigung im Beschwerdeverfahren gilt Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG) sinngemäss (Art. 144 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Nach Art. 64 Abs. 1 VwVG kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zugesprochen werden. 3.2.1 Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemässem Ermessen festzusetzen (vgl. RB 1998 Nr. 8). Zu beachten ist allerdings § 8 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr). Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt. Einem bestimmten oder bestimmbarer Streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf einen Drittel herabgesetzt (VGr, 13. Februar 2019, SB.2018.00027, E. 2.2.3; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 5b, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. 3.2.2 Der Streitwert beträgt vorliegend rund Fr. 175'000.-. Gestützt auf die obigen Erwägungen beträgt die ordentliche Prozessentschädigung rund Fr. 15'000.-. Für das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht wird diese Grundgebühr wiederum auf einen Drittel, somit auf rund Fr. 5'000.-, herabgesetzt. In Anbetracht der durchschnittlichen Schwierigkeit des Falls und des ebenso durchschnittlichen Zeitaufwands rechtfertigt es sich, den Beschwerdeführenden für das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht je eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.-, insgesamt Fr. 6'000.- (inkl. MWST) und für das Verfahren vor Verwaltungsgericht eine solche von je Fr. 2'000.-, insgesamt Fr. 4'000.- (inkl. MWST) zuzusprechen.

#### **E. 07**

bereits im Eigentum der Pflichtigen stand liegt es nahe, dass jedenfalls kein direkter Zusammenhang oder gar eine Abhängigkeit zwischen diesen beiden Grundstücksgeschäften bestanden hat.

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