

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00112 vom 19. Februar 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-02-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00112

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00112 du 19 février 2020

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00112 del 19 febbraio 2020

Regeste

Direkte Bundessteuer 2015 | Gewerbmässiger Liegenschaftenhandel vs. private Vermögensverwaltung [Der heute 72-jährige Pflichtige kaufte im Jahr 2002 und 2009 je eine Landparzelle und liess darauf ein Mehrfamilienhaus erstellen. Bis heute verkaufte er davon zwei Wohnungen, beide mit Verlust; zwei weitere Wohnungen übertrug er im Rahmen einer gemischten Schenkung an seine Kinder. Die Verluste machte er steuerlich nicht geltend und wurde bis anhin auch nicht als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler eingestuft. Um seine Aktiengesellschaft seinem Sohn übertragen zu können, kaufte er 2005 seiner Aktiengesellschaft eine Gewerbeliegenschaft ab. Einen Teil dieser Liegenschaft verkaufte er 2015 an eine langjährige Mieterin und wurde aufgrund dieses Verkaufs als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler veranlagt.] Das Bundesgericht hat verschiedene Indizien für die Qualifikation als gewerbmässiger 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). Keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn bloss das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere, wenn eigene Liegenschaften vermietet werden. Überdies liegt normalerweise private Vermögensverwaltung vor, wenn der Eigentümer seine Liegenschaft(en) mit Wohn- oder Geschäftsbauten überbaut, um aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen (E. 1.5). Die kurze Besitzesdauer der beiden mit Verlust verkauften Wohnungen, die Häufigkeit der Transaktionen sprechen vorliegend nicht für eine Gewerbmässigkeit. Zudem lässt sich aus dem Verhalten des Pflichtigen keine gewerbmässige Gewinnabsicht ableiten (E. 2.3). Bejahung des Kriteriums der Arbeitsbeschaffung, welches jedoch aufgrund des tiefen Umsatzes von geringer Bedeutung ist (E. 2.4). Bejahung der Berufsnähe des Beschwerdeführers (E. 2.5). Gesamthaft ist nicht von einer auf Erwerb gerichteten Tätigkeit auszugehen (E. 2.7). Gutheissung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Umstritten ist vorliegend, ob der mit dem Verkauf der Liegenschaft C-Strasse 01 in D erzielte Erlös als Einkunft aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG) zu qualifizieren ist oder ob der Pflichtige dabei einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 DBG) erzielt hat.

E. 2.1.1

Der heute 72-jährige Pflichtige ist gelernter Schreiner und führte von 1973 bis 2006 die ihm gehörende A AG (ab 26. Januar 2016: G AG) mit Sitz in H. Die A AG stellte insbesondere Teilanfertigungen für Badezimmermöbel für Sanitär-grossisten her. Seinen Angaben zufolge hat der Pflichtige im Jahr 2006 die Geschäftsleitung und im Jahr 2011 die Aktien an der G AG seinem Sohn I übertragen. Im November 2014 schied der Pflichtige als Verwaltungsratspräsident aus. Seither ist sein Sohn I einziges Mitglied des Verwaltungsrats und einzige zeichnungsberechtigte Person. Neben seiner ehemaligen Aktivität bei der A AG bzw. der heutigen G AG ist der Pflichtige noch heute Alleineigentümer und einziges Mitglied des Verwaltungsrats der J AG mit Sitz in H. Deren Zweck besteht gemäss Handelsregister zur Hauptsache im An-, Verkauf und der Vermietung von Immobilien sowie Übernahme von Generalverwaltungen etc. Die J AG ist seit längerer Zeit nicht mehr geschäftlich aktiv.

E. 2.1.2

Im Jahr 2002 verkaufte der Pflichtige eine Liegenschaft an der K-Strasse 02 in der Stadt L, welche sich zuvor über 20 Jahre in seinem Eigentum befand und er von einer Erbgemeinschaft, welcher er selbst auch angehörte, erworben hatte. Kurz darauf, am 7. Oktober 2002, kaufte er ein Baugrundstück an der Adresse "M-Strasse 03" in H für Fr. Auf diesem Baugrundstück liess er im Jahr 2003 ein Mehrfamilienhaus errichten. Zwei Wohnungen verkaufte er im Jahr 2004 (effektive Handänderung 2005) mit Verlust von Fr. ... bzw. Fr. ... an die darin wohnenden Mieter. Je eine Wohnung übertrug der Pflichtige im Jahr 2011 in Form einer gemischten Schenkung (jeweils unter Übernahme der Hypothekendarlehen) an seine beiden Kinder.

E. 2.1.3

Die vorliegend streitbetroffene Gewerbeliegenschaft an der C-Strasse 01 in D wurde von der A AG im Jahr 1991 im Baurecht erstellt. Baurechtsgeberin ist die Korporation E. In dieser Liegenschaft befindet sich u.a. die Schreinerei der A AG bzw. der heutigen G AG. Um die Übertragung der Aktien an der G AG auf den Sohn, I, zu ermöglichen, kaufte der Pflichtige die Gewerbeliegenschaft von der A AG am 17. Juni 2005 für Fr. ... ab. Der Kaufpreis wurde vom Pflichtigen durch Übernahme einer pfandrechtlich verbrieften Forderung über Fr. ... sowie durch Verrechnung mit einem vom ihm gewährten Aktionärsdarlehen im Umfang von Fr. ... aufgebracht. Einen Teil dieser Liegenschaft wurde seit 2002 vom Verein O gemietet.

E. 2.1.4

Im Jahr 2009 (effektive Handänderung im Jahr 2010) erwarb der Pflichtige das Baugrundstück an der Adresse "M-Strasse 04" in H für Fr. Auch auf diesem Baugrundstück erstellte er ein Mehrfamilienhaus, wobei er für den Bau zusätzlich neben den Kosten für den Landerwerb Fr. investierte. Diese Wohnungen befinden sich nach wie vor in seinem Eigentum und sind allesamt vermietet.

E. 2.1.5

Nach erfolgter Abparzellierung als Stockwerkeigentumseinheit verkaufte der Pflichtige im Jahr 2015 der Mieterin, Verein O, die von ihr seit 2002 gemieteten Geschäftsräume der Gewerbeliegenschaft an der C-Strasse 01 in D für Fr. mit einem Gewinn von Fr.

E. 2.1.6

Die vom Pflichtigen gekaufte Gewerbeliegenschaft (C-Strasse 01, D) sowie die in seinem Auftrag erstellten Mehrfamilienhäuser ("M-Strasse 03 und 04", H) wurden bis und mit der Steuerperiode 2014 als Privatvermögen veranlagt. Das kantonale Steueramt qualifiziert den Pflichtigen nun rückwirkend seit Erwerb des Baulands an der Adresse "M-Strasse 03" in H am 7. Oktober 2002 als gewerbsmässigen (Quasi-)Liegenschaftenhändler und vertritt die Auffassung, die überwiegend gewerblich genutzte Liegenschaft an der C-Strasse 01 in D sei im Rahmen dieser Tätigkeit im Jahr 2005 gekauft und 2015 (teilweise) verkauft worden.

E. 2.2

Die Vorinstanz ist in einem ersten Schritt zum Schluss gekommen, der Pflichtige sei als (nebenberuflicher) gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler einzustufen. Insbesondere die Indizien Arbeitsbeschaffung, eingegangenes Geschäftsrisiko, Haltedauer sowie Fachkenntnis würden eindeutig dafürsprechen, dass der Pflichtige gesamthaft gesehen nicht bloss im Umfang der Verwaltung des eigenen Vermögens tätig wurde.

E. 2.3.1

Der Pflichtige macht u. a. geltend, die Vorinstanz habe das Indiz der kurzen Besitzesdauer sowie die Häufigkeit der Transaktionen zu Unrecht für die Bejahung einer selbständigen Erwerbstätigkeit herangezogen. Drei Liegenschaftsverkäufe innert einer Dauer von 13 Jahren, wovon zwei zu einem Verlust führten, würden das Kriterium der Häufigkeit der Transaktionen nicht erfüllen. Das Indiz der Besitzesdauer müsse im Zusammenhang mit anderen Indizien beurteilt werden. Da die beiden Wohnungen an die ehemaligen Mieter mit einem Verlust verkauft worden seien, fehle sowohl eine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr mit Gewinnerzielungsabsicht als auch ein systematisches und planmässiges Vorgehen. Vor diesem Hintergrund könne auch die kurze Besitzesdauer der beiden Wohnungen nicht als Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit herangezogen werden. Unbestrittenermassen kann hinsichtlich der Gewerbeliegenschaft an der C-Strasse 01 nicht von einer kurzen Besitzesdauer gesprochen werden. Daran ändert auch eine allfällige Arbeitsbeschaffung nichts (vgl. E. 2.4). Eine kurze Besitzesdauer liegt hingegen bei den zwei verkauften Wohnungen des Mehrfamilienhauses "M-Strasse 03" vor, welche 2003 fertiggestellt und 2004 bzw. 2005 verkauft wurden. Wie vom Pflichtigen zutreffend geltend gemacht, darf insbesondere das Indiz der Besitzesdauer nicht isoliert betrachtet werden (BGr, 24. Oktober 2013, 2C_1276/2012, E. 4.3.3). So ist bei diesen zwei Verkäufen mit zu berücksichtigen, dass diese an die bisherigen Mieter verkauft wurden und bei beiden ein Verlust erzielt wurde. Dass der Pflichtige die beiden Wohnungen ohne Verkaufsdruck an die beiden Mieter mit Verlust verkaufte, schliesst sowohl eine Gewinnabsicht als auch eine Teilnahme am Markt aus. So stellt der Umstand, dass der Pflichtige es in Kauf nahm, die zwei Wohnungen nach kurzer Haltedauer mit Verlust zu verkaufen, anstatt diese weiterhin (gewinnbringend) zu vermieten, entgegen der Ansicht der Vorinstanz kein Indiz für eine gewerbsmässige Absicht dar. Das Bundesgericht hat beim Verkauf von sieben Stockwerkeinheiten innerhalb weniger als zwei Jahren an verschiedene Käufer eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit angenommen (BGr, 2. April 2001, 2A_538/2000, E. 4b). Die Tatsache, dass der Pflichtige seit Erstellung der beiden Mehrfamilienhäuser vor rund 16 resp. 10 Jahren bisher bloss zwei Wohnungen verkauft hat, spricht damit gegen eine Gewinnabsicht. Gegen eine gewerbsmässige Absicht spricht sodann auch, dass der Pflichtige den gesamthaften und doch erheblichen Verlust von Fr. ... im Jahr 2004 nicht als Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit zur Verrechnung gebracht hat. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz darf auch nicht leichthin angenommen werden, dass diese Verluste

mit einem Geschäftsgewinn bzw. einer Verlustminderung bei der G AG (recte: A AG) kompensiert werden konnten. Dies ergibt sich vorliegend nicht aus den Akten. Die kurze Besitzesdauer der beiden Wohnungen "M-Strasse 03" verliert vorliegend aufgrund der nicht vorhandenen Gewinnabsicht und der nicht erfolgten Teilnahme am Wirtschaftsverkehr an Bedeutung und stellt deshalb – entgegen der Ansicht der Vorinstanz – kein Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit dar.

E. 2.3.2

Wenn man die Liegenschaft an der K-Strasse 02 miteinbezieht, hat der Pflichtige zwischen 2002 und 2015 vier Liegenschaften verkauft und drei Liegenschaften erworben. Bei dieser Anzahl und Dauer ist angesichts der vorstehend geschilderten spezifischen Verhältnisse noch nicht von einer besonderen Häufigkeit auszugehen, weshalb das Indiz der Anzahl Transaktionen vorliegend nicht für eine gewerbsmässige Tätigkeit herangezogen werden kann. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass in diesem Einzelfall die kurze Besitzesdauer der beiden Wohnungen und die Häufigkeit der Transaktionen nicht für eine Gewerbsmässigkeit sprechen. Zudem lässt sich aus dem Verhalten des Pflichtigen auch keine gewerbsmässige Gewinnabsicht ableiten.

E. 2.4.1

Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel liegt nicht nur bei einer Handelstätigkeit im engeren Sinn (Kauf und Verkauf) vor, sondern auch dann, wenn Liegenschaften als Arbeitsbeschaffung für ein Architektur- oder Bauunternehmen oder einen Handwerksbetrieb erworben und eingesetzt werden (BGr, 22. April 2005, 2A.547/2004, E. 3.2; VGr, 21. Februar 2018, SB.2017.00073 und SB.2017.00074, E. 2.4).

E. 2.4.2

Die Vorinstanz sah ein weiteres Indiz für die Gewerbsmässigkeit darin, dass der Pflichtige die beiden Mehrfamilienhäuser in H zur Arbeitsbeschaffung für die damals von ihm noch beherrschte A AG bzw. G AG erstellen liess. Der Pflichtige bestreitet dies. Das Indiz der Arbeitsbeschaffung setze voraus, dass eine im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Liegenschaft der Arbeitsbeschaffung der vom Steuerpflichtigen beherrschten Gesellschaft diene. Vorliegend habe der Pflichtige weder selbst noch durch seine Gesellschaft Arbeiten an der Liegenschaft "M-Strasse 04" ausgeführt, da er die Geschäftsführung der G AG bereits im Jahr 2006 seinem Sohn übergeben habe. Im Mehrfamilienhaus "M-Strasse 04" seien zwar Einzelanfertigungen von Küchen von der G AG im Gesamtbetrag von Fr. (2012: Fr. ...; 2013: Fr. ...) verbaut worden, dies sei aber erst 2012 und 2013 und damit mehrere Jahre nach der Übergabe der Geschäftsführung bzw. der Übertragung der Aktien an der G AG geschehen. Eine Anrechnung der Tätigkeiten des Sohns im Sinn einer "wirtschaftlichen Verflechtung" sei klar unzulässig. Zudem betrage der mit der Liegenschaft "M-Strasse 04" gemachte Umsatz durchschnittlich lediglich 6% (Umsatz 2012: Fr. ...; Umsatz 2013: Fr. ...) am Jahresumsatz der G AG, was nicht erheblich sei.

E. 2.4.3

Ob und falls ja, in welchem Umfang, die damalige A AG auch Arbeiten am Mehrfamilienhaus "M-Strasse 03" ausgeführt hatte, ergibt sich nicht aus den Akten. Die Annahme der Vorinstanz, dass eine Beauftragung stattgefunden hat, ist vertretbar, zumal der Pflichtige nichts Gegenteiliges vorgebracht hat. Hingegen ist die Ansicht der Vorinstanz, dass der Pflichtige zwei Wohnungen des Mehrfamilienhauses "M-Strasse 03" nach kurzer Haltedauer wieder veräussert habe, könne als Indiz dafür gewertet werden, dass

das gesamte Mehrfamilienhaus ihm primär zur Arbeitsbeschaffung diene, nicht überzeugend. Da zwei Wohnungen im Mehrfamilienhaus "M-Strasse 03" von seinen Kindern bewohnt werden, dürfte ein wesentlicher Grund für die Erstellung auch der familiäre Zweck gewesen sein. Mangels Gewissheit, ob die A AG an der Erstellung des Mehrfamilienhauses "M-Strasse 03" beteiligt war und falls ja, in welchem Umfang, kann eine allfällige Arbeitsbeschaffung in Bezug auf das Mehrfamilienhaus "M-Strasse 03" nicht als Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit herangezogen werden. In Bezug auf das Mehrfamilienhaus "M-Strasse 04" bestätigt der Pflichtige, dass die G AG im Jahr 2012 6,66 % (Fr. .../Fr. ...) und im Jahr 2013 4,8 % (Fr. .../Fr. ...) ihres Umsatzes mit Arbeiten am Mehrfamilienhaus erwirtschaftet hat. Im Zeitpunkt dieser Arbeiten (2012 und 2013) hatte der Pflichtige die Geschäftsleitung der G AG sowie die Aktien an der G AG bereits auf seinen Sohn übertragen. Soweit ersichtlich hatte das Bundesgericht bislang nicht die Gelegenheit, sich mit der Frage zu befassen, ob auch der Umstand als Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit gewürdigt werden darf, dass ein Steuerpflichtiger eine Liegenschaft zur Arbeitsbeschaffung für eine ihm nahestehende Person erstellen lässt. In der vorliegenden Konstellation, in welcher der Pflichtige im Zeitpunkt der Auftragsausführung durch die G AG bis vor Kurzem noch deren Eigentümer war, es sich beim neuen Eigentümer um seinen Sohn handelt und der Pflichtige von der G AG noch einen, wenn auch bescheidenen, Lohn bezog, stellt die Beschäftigung der Aktiengesellschaft des Sohnes ein Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit des Vaters dar. Dieses Indiz ist jedoch vorliegend von geringer Bedeutung, da der Umsatz mit durchschnittlich rund 6 % nicht signifikant ist. Auf jeden Fall lässt sich daraus – entgegen den vorinstanzlichen Ausführungen – nicht ableiten, der Hauptzweck der Erstellung des Mehrfamilienhauses "M-Strasse 04" liege in der Arbeitsbeschaffung für die G AG.

E. 2.5.1

Mit Verweis auf BGr, 21. März 2017, 9C_591/2016 bringt der Pflichtige vor, die Tätigkeit als Möbelschreiner habe keinen Bezug zum Erwerb und Verkauf von Liegenschaften, womit keine Berufsnähe vorliege. Zudem sei der Betrieb dem Sohn übergeben worden und die J AG sei seit 2009 nachweislich nicht mehr aktiv, weshalb weder die Berufsnähe noch spezielle Fachkenntnisse vorhanden seien.

E. 2.5.2

In dem vom Pflichtigen zitierten Bundesgerichtsentscheid war der Beschwerdeführer ebenfalls Schreinermeister mit eigener Aktiengesellschaft, in welcher er Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift war. Das Bundesgericht verneinte dessen Berufsnähe mit der Begründung, er verfüge zwar über gewisse Kenntnisse der Baubranche, eine derartige Berufsnähe sei indessen jeder berufstätigen Person eigen, die in irgendeiner Form mit Liegenschaften zu tun habe resp. Zulieferer des Baugewerbes sei. Eine besondere Qualifikation für den gewerbsmässigen Liegenschaftenshandel könne weder daraus noch aus der Tatsache abgeleitet werden, dass der Beschwerdeführer für einen Teil seiner Liegenschaften geringfügige Verwaltungsvorrichtungen vorgenommen habe. Dies gelte umso mehr, als der Beschwerdeführer unstreitig über keine entsprechende professionelle Ausbildung verfüge, keine Weiterbildungen in diesem Bereich absolviert habe und über keinen spezialisierten Verwaltungsbetrieb mit darauf zugeschnittener Infrastruktur verfüge (BGr, 21. März 2017, 9C_591/2016, E. 6.1.4).

E. 2.5.3

Aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist aus der Schreinereritätigkeit des Pflichtigen alleine keine Berufsnähe abzuleiten. Im Unterschied zum Beschwerdeführer im zitierten Bundesgerichtsentscheid ist der Pflichtige neben seiner Tätigkeit als Schreinermeister seit rund 40 Jahren auch Eigentümer und einziges Mitglied des Verwaltungsrats der J AG. Der Zweck der J AG ist An- und Verkauf und Vermietung von Immobilien sowie Übernahme von Generalverwaltungen etc. Während der Pflichtige in den Jahren zwischen 2010 und 2014 noch signifikante Dividendeneinkünfte von der J AG deklarierte, ist unbestritten, dass diese seit längerem nicht mehr geschäftlich aktiv ist. Unter Berücksichtigung dieser zusätzlichen Umstände hat die Vorinstanz zurecht erwogen, der Pflichtige erfülle das Merkmal des liegenschaftsnahen Berufs und habe seine Fachkenntnisse und die Nähe zum Bausektor aufgrund seiner Pensionierung nicht verloren.

E. 2.6.1

Ein Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit kann auch 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. Bei Mehrfamilienhäusern beträgt die 1. Hypothek in der Regel bis zu 2/3 des Verkehrswerts und die 2. Hypothek von 67 % bis 80 % des Verkehrswerts (VGr, 21. August 2019, SB.2019.00038, E. 3.3.1; VGr, 21. Dezember 2016, SB.2016.00109, E. 3.8 auch zum Folgenden; Marc Bauen/Nicolas Rouiller, Schweizer Bankkundengeschäft, Zürich 2010, S. 240; Urs Emch/Hugo Renz/Reto Arpagaus [Hrsg.], Das Schweizerische Bankgeschäft, 7. A., Zürich 2011, Rz. 1023). Eine darüberhinausgehende Fremdfinanzierung indiziert Gewerbsmässigkeit (vgl. VGr, 5. Dezember 2018, SB.2018.00073, E. 3.3 mit Hinweisen).

E. 2.6.2

Das Merkmal des Einsatzes erheblicher fremder Mittel hat die Vorinstanz lediglich für die Frage, ob es sich bei der streitbetroffenen Liegenschaft um Geschäfts- oder Privatvermögen handelt, herangezogen, nicht aber für die Frage der Gewerbsmässigkeit an sich. Die Vorinstanz hat zurecht festgestellt, die Fremdkapitalquote im Zeitpunkt des Erwerbs der streitbetroffenen Liegenschaft in D habe im Jahr 2005 79,1 % und nach kontinuierlicher Reduktion der übernommenen Hypothek im Jahr 2014 noch ca. 45 % betragen. Entgegen der Schlussfolgerung der Vorinstanz befindet sich die Fremdfinanzierung der Gewerbeliegenschaft in D im Zeitpunkt des Erwerbs gerade noch im Bereich, der für die private Vermögensverwaltung üblich ist. Da sich die Vorinstanz hinsichtlich des Merkmals des Einsatzes fremder Mittel nur in Bezug auf die Frage, ob die streitbetroffene Liegenschaft Geschäfts- oder Privatvermögen darstellt, geäußert hat, hat sich auch der Pflichtige nicht vertieft mit der gesamthaften Fremdfinanzierung auseinandergesetzt. Demzufolge lässt sich aus der Fremdfinanzierung weder klar auf eine private Vermögensverwaltung noch auf eine Gewerbsmässigkeit schliessen.

E. 2.7.1

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Merkmale der Besitzesdauer, die Häufigkeit der Transaktionen sowie die fehlende Gewinnabsicht gegen eine Gewerbsmässigkeit sprechen, jene der Arbeitsbeschaffung und der Fachkenntnis jedoch Anzeichen für eine solche liefern. Damit lassen die von der Rechtsprechung erarbeiteten Indizien keinen eindeutigen Schluss zu. Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass der Erwerb der unbebauten Grundstücke "M-Strasse 03 und 04" mit anschliessender Erstellung von zwei Mehrfamilienhäusern ein

typisches Vorgehen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers darstellt. Gleichzeitig ist jedoch zu berücksichtigen, dass ein auf Wertvermehrung gerichtetes Tätigwerden – vorliegend die Überbauung der Liegenschaften mit zwei Mehrfamilienhäuser – im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung ein Indiz unter mehreren für eine Erwerbstätigkeit sein kann, als solches den Rahmen einer blossen bzw. gewöhnlichen Verwaltung eigenen, privaten Vermögens aber noch nicht sprengt. So kann gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine Erwerbstätigkeit nicht bereits dann angenommen werden, wenn der Eigentümer von Beginn an vorsah, die Mehrfamilienhäuser zu behalten und ohne Verkaufsabsicht bloss zu verwalten. Denn die Vermietung eigener Liegenschaften sprengt den Rahmen gewöhnlicher Vermögensverwaltung grundsätzlich nicht (BGr, 2 Oktober 2014, 2C_1204/2013, E. 3.3.2). Dies gilt umso mehr, als auch die private Kapitalanlage regelmässig ertragsorientiert erfolgt und in diesem Sinn eine Gewinnabsicht vorhanden sein kann (vgl. E. 1.4). Damit stellt auf der einen Seite der Kauf von unüberbautem Land zwecks Realisierung eines Bauprojekts mit Verkauf (meist von Stockwerkeigentumseinheiten) grundsätzlich eine Liegenschaftshandelstätigkeit dar, auf der anderen Seite ist die Vermietung von Wohnungen regelmässig Verwaltung des Privatvermögens. Indem der Pflichtige vorliegend zwei Mehrfamilienhäuser auf unüberbautem Land erstellen liess, jedoch seit deren Erstellung vor ca. 16 resp. 10 Jahren nur zwei Wohnungen mit Verlust verkaufte, liegt der vorliegende Fall dazwischen, bzw. es handelt sich um einen Grenzfall. Entscheidend ist daher vorliegend, ob die Tätigkeit in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (BGE 125 II 113 E. 6a; BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 2.4). Dazu ist insbesondere zu prüfen, ob sich aus dem Verhalten des Pflichtigen nach Erstellen der Mehrfamilienhäuser eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit oder bloss private Vermögensverwaltung ableiten lässt. Stellt man einzig auf die vom Pflichtigen vorgenommenen Transaktionen ab, lassen diese auf eine private Vermögensverwaltung schliessen. So hat der Pflichtige von zwei Mehrfamilienhäuser bislang bloss zwei Wohnungen, nota bene mit Verlust, an die bisherigen Mieter verkauft und weitere zwei Wohnungen im Rahmen einer gemischten Schenkung an seine beiden Kinder übertragen. Letzteres ist – wie der Pflichtige geltend macht – nicht als Teilnahme am Wirtschaftsverkehr zu werten (vgl. BGr, 7. April 2009, 2C_869/2008, E. 4.2). Das Mehrfamilienhaus "M-Strasse 04" steht seit Erstellung im Eigentum des Pflichtigen, ist fremdvermietet und gewährt dem Pflichtigen entsprechend wiederkehrende Erträge, was ebenfalls für eine blosser Verwaltung des eigenen Vermögens spricht (BGr, 14. April 2017, 2C_784/2016, E. 4.6). Die Entwicklungen an den Finanzmärkten zeigen auch, dass es nicht nur für professionelle Immobilienhändler von Vorteil sein kann, Anlagestrategien zu wählen, welche schwergewichtig Investitionen in Immobilien beinhalten (vgl. E. 1.5). Vor dem Hintergrund, dass der Pflichtige im Zeitpunkt des Erwerbs des Baulands "M-Strasse 04" das Pensionsalter bereits erreicht hatte, erscheint auch das Vorbringen des Pflichtigen, die Mieteinnahmen aus dieser Liegenschaft dienten der privaten Altersvorsorge, als glaubwürdig. Ferner lässt sich auch beim Erwerb und beim Verkauf der Gewerbeliegenschaft an der C-Strasse 01 in D keine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit erkennen. Entscheidend ist diesbezüglich, dass der Wunsch, die gemieteten Räume zu erwerben von der Mieterin selbst kam und nicht vom Pflichtigen forciert wurde. Wie sich aus den Akten ergibt, erfolgte auch die für den Verkauf erforderliche Abparzellierung erst kurz vor dem Verkauf. Viel eher nutzte der Pflichtige durch den Verkauf an die ehemalige, langjährige Mieterin eine ihm sich bietende zufällige Gelegenheit. In Würdigung dieser Umstände vermag das Verwaltungsgericht nicht zu erkennen, wie der Pflichtige mit den in

seinem Eigentum stehenden Liegenschaften eine Tätigkeit entfaltet hätte, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet gewesen wäre. Demzufolge ist der Gewinn aus dem im Jahr 2015 erfolgten Verkauf der Stockwerkeigentumseinheit an der C-Strasse 01 in D nicht der Besteuerung zu unterwerfen und die Beschwerde ist vollumfänglich gutzuheissen. Unter diesen Umständen erübrigt sich ein Eingehen auf die weiteren Vorbringen des Pflichtigen.

E. 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).

E. 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.

E. 3.2.1

Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemäsem 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 bestimmbar 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.

E. 3.2.2

Der Streitwert beträgt vorliegend Fr. Gestützt auf die obigen Erwägungen beträgt die ordentliche Prozessentschädigung Fr. Für das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht wird diese Grundgebühr wiederum auf einen Drittel, somit auf rund Fr. ... herabgesetzt. Es rechtfertigt sich daher, dem Beschwerdeführer für das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht eine Parteientschädigung von Fr. ... (inkl. MWST) und für das Verfahren vor Verwaltungsgericht eine solche von Fr. ... (inkl. MWST) zuzusprechen.

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