

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00034 vom 5. Juli 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-07-05, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00034

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00034 du 5 juillet 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00034 del 5 luglio 2023

Regeste

Direkte Bundessteuer 2019 | [Veräusserung dreier Grundstücke aus einem Grundstückensemble nach langer passiver Haltedauer: Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel oder private Vermögensverwaltung?] Kriterien für das Vorliegen von gewerbsmässigem Liegenschaftshandel im Sinn einer selbständigen Erwerbstätigkeit (E. 2.4). Aufgrund seiner einschlägigen Fachkenntnisse, seiner beruflichen Kontakte sowie der Einblicke in die betriebsinternen Unterlagen von N. ist davon auszugehen, dass es dem Pflichtigen mit Blick auf den tiefen Kaufpreis möglich war, das langfristige, wertsteigernde Potenzial der Liegenschaften im Erwerbszeitpunkt zu erkennen (E. 3.6.3). Bei einer Gesamtwürdigung sämtlicher dargelegter Faktoren erscheinen der Zusammenhang zwischen der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen und dem Grundstückserwerb sowie die Fremdfinanzierungsquote von 100 % entscheidend für das Vorliegen von gewerbsmässigem Liegenschaftshandel. Bei den dargelegten Umständen kann gesamthaft nicht mehr von einer bloss schlichten Verwaltung von Privatvermögen ausgegangen werden (E. 3.8). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2023.00034 Urteil der 2. Kammer vom 5. Juli 2023 Mitwirkend: Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch C AG, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegner, betreffend direkte Bundessteuer 2019, hat sich ergeben: I. A und B deklarierten in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2019 für die direkte Bundessteuer steuerbare Einkünfte in Höhe von Fr. ... Hiervon entfielen Fr. ... auf die selbständige Erwerbstätigkeit von A aus der ihm gehörigen Firma D. Hinzu kamen Einkünfte aus der AHV in Höhe von Fr. ... und Wertschriftenerträge von Fr. ... Ferner deklarierten die Ehegatten A/B Liegenschaftenerträge in Höhe von Fr. ... Den Eigenmietwert ihrer selbstbewohnten Liegenschaft in E setzten sie in Berücksichtigung des Pauschalabzugs auf Fr. ... fest. Insgesamt resultierte hieraus ein steuerbares Einkommen von Fr. ... Im Liegenschaftsverzeichnis führten A und B diverse Wohnhäuser in F (Gemeinde G/ZH) mit einem Verkehrswert von Fr. ... sowie ein Mehrfamilienhaus an der H-Strasse 01 in I mit einem Verkehrswert von Fr. ... auf. Weiter wiesen sie die Veräusserung eines Teils ihrer Liegenschaften in F am 12. Februar 2019 zum Preis von Fr. ... aus. Mit Veranlagungsvorschlag vom 25. Mai 2021 qualifizierte das kantonale Steueramt die Ehegatten A/B hinsichtlich der Teilveräusserung ihrer Grundstücke in F als

gewerbsmässige Liegenschaftenhändler und rechnete ihnen Fr. ... als Einkünfte aus selbständigem Nebenerwerb auf, wobei es AHV-Beiträge in Höhe von Fr. ... in Abzug brachte. Nach der Einforderung weiterer Unterlagen hielt das kantonale Steueramt an seiner Veranlagung fest und veranlagte das Ehepaar A/B mit Veranlagungsverfügung vom 22. November 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) für die direkte Bundessteuer 2019. Hiergegen liessen A und B am 14. Dezember 2021 Einsprache erheben. Antragsgemäss fand am 24. März 2022 eine mündliche Einspracheverhandlung statt. Mit Entscheid vom 29. April 2022 berücksichtigte das kantonale Steueramt bei der Gewinnberechnung die Anlagekosten gemäss der Grundstückgewinnsteuer-Berechnung. Dementsprechend hiess das kantonale Steueramt die Einsprache teilweise gut und veranlagte das Ehepaar A/B für die direkte Bundessteuer 2019 neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...). II. Das Steuerrekursgericht wies die hiergegen erhobene Beschwerde mit Entscheid vom 7. März 2023 ab. III. Mit Beschwerde vom 6. April 2023 liessen die Ehegatten A/B dem Verwaltungsgericht beantragen, das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer in der Steuerperiode 2019 sei mit Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) zu veranlagern. Eventualiter sei die Sache zur Ergänzung des rechtserheblichen Sachverhalts und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Ferner ersuchten sie um Zusprache einer Parteientschädigung. Während das kantonale Steueramt in der Beschwerdeantwort vom 25. April 2023 die Abweisung der Beschwerde beantragte, verzichtete die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. A und B liessen am 10. Mai 2023 replizieren. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts können die Steuerpflichtigen innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben (vgl. Art. 145 Abs. 2 i. V. m. Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG] und § 14 Abs. 1 der Verordnung vom 4. November 1998 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer). 1.2 In Bundessteuersachen umfasst die Kognition des Verwaltungsgerichts alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts. Denn soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 DBG), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Streitig ist vorliegend, ob der Gewinn aus dem Verkauf dreier Grundstücke des Pflichtigen, welche Bestandteil eines grösseren Grundstückensembles sind bzw. waren, als privater Kapitalgewinn im Sinn von Art. 16 Abs. 3 DBG oder als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 Abs. 2 DBG zu qualifizieren ist.

E. 2.2

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Aufgrund dieser gesetzlichen Ordnung, welche sich am Konzept der Reinvermögenszugangstheorie orientiert, sind alle Wertzuflüsse (Einkünfte) bei den

Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar, sofern sie das Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt. Ausgenommen sind namentlich die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Einkünfte (BGE 140 II 353 E. 2).

E. 2.3

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. Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit ist dabei praxisgemäss weit auszulegen: Gewinne aus einer Tätigkeit, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgeht, stellen steuerbares Einkommen dar (BGr, 9. März 2021, 2C_553/2019, E. 3.2 m. w. H.). 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 alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG). 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 (BGE 125 II 113 E. 5b; BGr, 13. Oktober 2022, 2C_643/2021, E. 2.1; BGr, 9. Mai 2019, 2C_389/2018, E. 2.1; BGr, 9. Mai 2016, 2C_1131/2015 und 2C_1132/2015, E. 3.1.1; VGr, 15. September 2021, SB.2020.000117, E. 3.2; VGr, 19. Februar 2020, SB.2019.000112, E. 1.2).

E. 2.4

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 (BGE 125 II 113 E. 6a; BGr, 13. Oktober 2022, 2C_643/2021, E. 2.2; BGr, 9. März 2021, 2C_553/2019, E. 3.3; BGr, 11. Juni 2019, 2C_551/2018, E. 2.1.3; BGr, 25. Juli 2017, 2C_966/2016, E. 3.3). 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 (BGE 125 II 113 E. 3c; BGr, 9. Mai 2019, 2C_389/2018, E. 2.2; BGr, 31. Oktober 2011,

2C_948/2010, E. 2.4; VGr, 15. September 2021, SB.2020.000117, E. 3.3). Folglich kann unter Umständen auch eine Person, welche weder haupt- noch nebenberuflich als Liegenschaftenhändlerin tätig ist, als gewerbsmässige (Quasi-)Liegenschaftenhändlerin qualifiziert werden (vgl. BGr, 10. September 2015, 2C_27/2015, E. 1.4; BGr, 25. August 2014, 2C_1048/2013, E. 1.4).

E. 2.5

Private Vermögensverwaltung und damit keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt etwa bei Vermietung eigener Liegenschaften vor. Dies gilt selbst dann, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (BGr, 13. Oktober 2022, 2C_643/2021, E. 2.3; BGr, 9. März 2021, 2C_553/2019, E. 3.4; BGr, 25. Juli 2017, 2C_966/2017, E. 3.4; VGr, 15. September 2021, SB.2020.00117, E. 3.4; VGr, 7. Juli 2021, SB.2021.00045, E. 2.3).

E. 3.1

Der Pflichtige erwarb am 30. Dezember 2003 mehrere Liegenschaften in F als historisches Grundstückensemble von der J SA für Fr. ... Das Ensemble umfasste auf rund 25'800 m² mehrere Dutzend Wohnhäuser (teils mit Gewerbe), Garagengebäude, eine Heizzentrale, Hofraum, Gartenanlagen sowie Wiese und Ackerland. Das Areal stellt im Wesentlichen die ehemalige Arbeitersiedlung der K-Fabrik in L dar. Nach Einleitung eines amtlichen Quartierplanverfahrens schloss der Pflichtige mit der M AG am 23. März 2017 einen Kaufrechtsvertrag ab. In der Folge veräusserte er drei Grundstücke aus dem Ensemble (die Grundstücke Kat.-Nr. 02, Grundbuchblatt 03; Kat.-Nr. 04, Grundbuchblatt 05 und Kat.-Nr. 06, Grundbuchblatt 07) mit einer Fläche von rund 3'300 m² am 12. Februar 2019 für Fr. ... an die M AG.

E. 3.2

Die Vorinstanz erwog hinsichtlich gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels, ein planmässiges und systematisches Vorgehen des Pflichtigen sei zu verneinen. Gegen eine selbständige Erwerbstätigkeit sprächen ferner die Einmaligkeit des Verkaufs sowie die lange, passive Besitzesdauer. Auch die Umstände des Verkaufs liessen eher auf ein privates Tätigwerden schliessen. Für gewerbsmässigen Liegenschaftenshandel spreche hingegen der Zusammenhang zwischen der Veräusserung der Grundstücke und der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen. Letzterer habe bloss im Rahmen seiner Tätigkeit als ... und ... für die J SA von den Verkaufsplänen für die Arbeitersiedlung F erfahren. Die vielseitigen, ihm im Zusammenhang mit dem Verkauf der Fabrikliegenschaft anvertrauten Aufgaben bekundeten sein Fachwissen. Letzteres bezeuge auch die zweijährige Tätigkeit des Pflichtigen als Dozent an der Höheren Fachschule N. Als hohes Indiz für gewerbsmässigen Liegenschaftenshandel zu werten sei zudem die Fremdfinanzierungsquote von 100 %. Der Pflichtige habe keine eigenen Mittel in den Erwerb des Ensembles in F eingebracht, da er solche im Erwerbszeitpunkt schlicht nicht besessen habe. Das Transaktionsvolumen sei im Vergleich zum steuerbaren Vermögen hoch gewesen. Vorliegend seien insgesamt die Erschliessung einer zusätzlichen Erwerbsquelle und das Einsetzen eigener Sach- und Fachkenntnis zur dereinstigen Ausnutzung der Marktlage im Vordergrund gestanden und keine eigentliche Vermögensanlage.

E. 3.3

Die Pflichtigen lassen hiergegen einwenden, es komme stets auf das Gesamtbild der vollzogenen Tätigkeiten an. Im Jahr 2003 habe der Pflichtige ohne jegliche Suchaktivitäten

auf dem Immobilienmarkt eine zufällige Gelegenheit ergriffen und das fragliche Ensemble in F erworben. Aufgrund der Vorgaben der Verkäuferin sei er sich bewusst gewesen, dass mit den Grundstücken nicht spekuliert werden dürfe, sondern diese langfristig im bisherigen Sinn zu erhalten seien. Unter diesen Voraussetzungen habe er die Liegenschaften zu einem deutlich unter dem damaligen Marktwert liegenden Preis erwerben können, was sich in günstigen Mietzinsen für die Mieter niedergeschlagen habe. Der Verkauf der fraglichen Liegenschaften sei nach rund 16 Jahren "contre coeur" erfolgt und es fehle diesbezüglich ein planmässiges und systematisches, auf Gewinnerzielung ausgerichtetes Vorgehen. Die beruflichen Kenntnisse des Pflichtigen als ... seien weder beim Kauf noch beim Verkauf der Grundstücke eingesetzt worden. Spezielle betriebswirtschaftliche Fachkenntnisse im Bereich der ... lägen beim Pflichtigen nicht vor. Die Besitzesdauer des Ensembles belaufe sich mittlerweile auf 20 Jahre. Die Fremdfinanzierungsquote habe beim Kauf gemessen am Verkehrswert bloss 73 % betragen und sei jährlich reduziert worden. Ferner sei kein Marktauftritt erfolgt und der Erlös sei nicht in Immobilien reinvestiert worden. Das Erwerbsmotiv des Pflichtigen sei die zufällige Chance gewesen, das historisch wertvolle Ensemble für sich und seine Nachkommen langfristig zu erwerben und als Vermieter günstigen Wohnraum anzubieten. Der Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaften sei folglich als privater Kapitalgewinn einzustufen.

E. 3.4

Hinsichtlich des Erwerbs der streitbetroffenen Grundstücke sind die Vorinstanz und die Pflichtigen der Auffassung, dass keine Planmässigkeit und Systematik des Vorgehens ersichtlich seien. Der Pflichtige war zwar den Akten zufolge im Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstückensembles nicht nachweislich auf der Suche nach Immobilien. Allerdings könnte ein planmässiges und systematisches Vorgehen auch darin erblickt werden, dass er aufgrund seiner Fachkenntnisse und des Zusammenhangs mit seiner beruflichen Tätigkeit über die Bewertung der Liegenschaften und ihr Entwicklungspotenzial im Bilde war (vgl. E. 3.6) und diese Umstände nutzte. Abgesehen von einer Ferienwohnung auf O/Land X erwarb der Pflichtige keine weiteren Immobilien; das Mehrfamilienhaus an der H-Strasse 01 in I erhielt er im Rahmen eines Erbvorbezuges. Es liegen somit keine häufigen Liegenschaftsgeschäfte vor. Die Frage, ob der Kauf des Grundstückensembles in F der Arbeitsbeschaffung des Pflichtigen für die Firma D diene, kann mit der Vorinstanz offengelassen werden. Die besagten Umstände sprechen folglich weder klar für noch gegen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel.

E. 3.5

Bezüglich des Verkaufs der in Frage stehenden Grundstücke bringen die Pflichtigen vor, das eingeleitete, amtliche Quartierplanverfahren sei ausschlaggebend für den späteren Teilverkauf des Grundstückensembles gewesen und überdies habe sich der Pflichtige nicht am amtlichen Quartierplanverfahren beteiligt, welches ihm den Ausbau seines Immobilienbestands ermöglicht hätte. Betreffend den Verkauf der Grundstücke sind keine Verkaufsverhandlungen mit anderen Parteien, die Aufgabe von Inseraten oder die Beauftragung eines Maklers bekannt. Gemäss Rechtsprechung schliesst jedoch ein äusserer Druck zum Verkauf das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit nicht aus (BGr, 28. September 2022, 2C_827/2021 und 2C_850/2021, E. 7.3; BGr, 10. September 2015, 2C_27/2015, E. 4.5). Ausserdem veräusserte der Pflichtige einen Teil seines Grundstückensembles letztlich gewinnbringend an die M AG, was eine gewisse Gewinnstrebigkeit impliziert, zumal es sich bei der M AG um eine professionelle

Liegenschaftenhändlerin und Immobilienentwicklerin handelt, die den Ausbau der bestehenden Siedlung anstrebte. Folglich sprechen die Umstände des Verkaufs ebenfalls weder eindeutig für noch gegen gewerbsmässigen Liegenschaftenshandel.

E. 3.6.1

Als Indiz für gewerbsmässigen Liegenschaftenshandel ist hingegen der offenkundige Zusammenhang zwischen der beruflichen Tätigkeit des Pflichtigen und dem Erwerb der Liegenschaften von Der J SA zu werten. Der Pflichtige war im Erwerbszeitpunkt mit seiner Einzelfirma Firma D als ... und ... für die J SA tätig und wurde mit diversen grundbuchrechtlichen und nachbarrechtlichen Aufgaben im Zusammenhang mit Transaktionen betreffend das ehemalige Areal der K-Fabrik in L betraut. Gemäss den Angaben des Revisionsprotokolls der Jahre 2003/2004 sowie 2004/2005 und daher auch im Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstückensembles erzielte der Pflichtige 75 % des Umsatzes seiner Einzelfirma (nicht hingegen 75 % seiner Aufträge) durch die J SA. Die Pflichtigen bestreiten diese aktenkundige Feststellung des damals zuständigen Bücherrevisors, sie reichen jedoch keine gegenteiligen Nachweise ein, welche die Unrichtigkeit der besagten Tatsache belegen. Da keine Gründe ersichtlich sind, weshalb die vermerkten Angaben des Revisors unrichtig sein sollten, ist für die Sachverhaltsfeststellung darauf abzustellen. Der anteilmässig hohe Umsatz lässt bereits auf einen Zusammenhang zwischen der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen und dem Erwerb der Immobilien schliessen.

E. 3.6.2

Zweifellos ermöglichten einzig sein berufliches Engagement sowie die bestehende geschäftliche Beziehung zur J SA und den für den Verkauf des Grundstückareals zuständigen Kaderpersonen des Unternehmens dem Pflichtigen letztlich den Erwerb des Grundstückensembles in F. Vorgängig hatte er Einblick in betriebsinterne Unterlagen von der J SA wie etwa in eine (interne) Schätzung der Firma P, welche den Schätzwert der Arbeitersiedlung auf Fr. ... festsetzte. Der Pflichtige kannte zudem die aus den Liegenschaften fliessenden, im Grossraum I ungewöhnlich günstigen Mietzinse, war doch deren Beibehaltung seinen Angaben zufolge ein Kernanliegen der J SA anlässlich des Verkaufs des Areals. Nicht zuletzt aufgrund der günstigen Mietpreise wies das Grundstückensemble ein erhebliches Entwicklungspotenzial auf. Dies musste auch dem Pflichtigen bekannt gewesen sein, welcher als ... und Fachberater für ... über relevante Fachkenntnisse verfügte. Obschon er nicht selbst als Treuhänder tätig war, ermöglichten seine Fachkenntnisse dem Pflichtigen an der Höheren Fachschule N einer Lehrtätigkeit nachzugehen. Er war folglich mit der Immobilienbranche vertraut und es ist davon auszugehen, dass er in dieser über ein Netzwerk von Kontakten verfügte.

E. 3.6.3

Hinzu kommt vorliegend, dass der Kaufpreis für den Erwerb des Grundstückensembles in F gemäss Kaufvertrag vom 30. Dezember 2003 Fr. ... betrug. Gemäss der Schätzung der Firma P lag der Verkehrswert des Areals jedoch bei Fr. ... Per 1. Januar 2019 wurde der Verkehrswert auf Fr. ... festgelegt. Der Wert des Areals hat sich seit dem Erwerbszeitpunkt folglich nahezu verdoppelt. Aufgrund seiner einschlägigen Fachkenntnisse, seiner beruflichen Kontakte sowie der Einblicke in die betriebsinternen Unterlagen von Der J SA ist davon auszugehen, dass es dem Pflichtigen mit Blick auf den tiefen Kaufpreis möglich war, das langfristige, wertsteigernde Potenzial der Liegenschaften im Erwerbszeitpunkt zu erkennen. Die Einwände hinsichtlich des Fehlens von einschlägigem Fachwissen vermögen

vor diesem Hintergrund nicht zu überzeugen. Der Zusammenhang zwischen der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen und dem Erwerb der Liegenschaften von Der J SA ist vorliegend unverkennbar, selbst wenn der Pflichtige weder die Kaufverträge eigens aufgesetzt noch in anderer Art und Weise in die notarielle und grundbuchliche Abwicklung des ihn selbst betreffenden Geschäfts involviert gewesen sein soll, jedenfalls nicht mehr als andere private Immobilienkäufer.

E. 3.7.1

Ein weiteres Indiz für die Tätigkeit eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers 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. 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 (vgl. BGr, 30. Oktober 2020, 2C_1021/2019, E. 6.5.2; VGr, 15. September 2021, SB.2020.00117, E. 5.3; VGr, 21. August 2019, SB.2019.00038, E. 3.3.1; VGr, 21. Dezember 2016, SB.2016.00109, E. 3.8; vgl. auch 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. 3.7.2

Vorliegend lag der Fremdfinanzierungsgrad im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs bei 100 %. Im Gegensatz zur Steuerperiode 2004, in welcher der Pflichtige die fraglichen Liegenschaften und Grundstücke erstmals deklarierte, betrug sein Nettovermögen im Steuerjahr 2003 Fr. ... Abzüglich der deklarierten Schulden in Höhe von Fr. ... wies der Pflichtige in der betreffenden Steuerperiode insgesamt eine Nettoschuld von Fr. ... auf. Das Mehrfamilienhaus an der H-Strasse 01 in I sowie die Ferienwohnung auf O/Land X erwarb er erst nach dem Erwerb des Grundstückensembles in F. Wie bereits die Vorinstanzen zutreffend feststellten, verfügte der Pflichtige im Zeitpunkt des Erwerbs der Grundstücke in F – d. h. am Ende der Steuerperiode 2003 – somit über keine liquiden Mittel, um den Kauf zu finanzieren. Die Vorbringen des Pflichtigen in diesem Zusammenhang überzeugen nicht. Weder kann der sich ständig verändernde Verkehrswert eines Grundstücks bzw. einer Liegenschaft für die Ermittlung der Fremdfinanzierungsquote massgebend sein, noch eine allfällige Einschätzung einer Bank, deren Gründe für die jeweilige Hypothekenvergabe im Einzelfall nicht näher bekannt sind. Für die Beurteilung des unternehmerischen Risikos im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs massgebend ist einzig die am vereinbarten Kaufpreis gemessene Fremdfinanzierungsquote. Das von den Pflichtigen als Sicherheit angerufene Vermögen der Eltern des Pflichtigen vermag hieran nichts zu ändern, selbst wenn dieses sehr umfangreich gewesen sein sollte. Obschon der Pflichtige das nahezu unbelastete Mehrfamilienhaus an der H-Strasse 01 in I im Jahr 2010 von seinen Eltern wie vorgesehen als Erbvorbezug erhielt, hatte er zuvor keinen direkten Zugriff auf das bewegliche Anlagevermögen seiner Eltern. Letztere unterzeichneten insbesondere keine (Solidar-)Bürgschaft betreffend die Bezahlung des Kaufpreises, weshalb der Pflichtige über keine verwertbare Sicherheit verfügte, welche den Fremdfinanzierungsgrad hätte senken können. Die Ausführungen der Pflichtigen, wie die Rechtslage gewesen wäre, wenn der besagte Erbvorbezug bereits sieben Jahre früher erfolgt wäre, sind reine Mutmassungen, welche vorliegend nicht berücksichtigt werden können. Auch allfällige von den Pflichtigen

angerufene, aus einem höheren Verkehrswert resultierende "stille Reserven" der Grundstücke bzw. Liegenschaften begründen keine tiefere Fremdkapitalquote. Im Gegensatz zu einer tatsächlich geleisteten Sicherheit wie etwa in Form von verpfändeten Lebensversicherungen (vgl. BGr, 21. April 2022, 2C_702/2020 bzw. VGr, 22. Juli 2020, SB 2019.00093) ist bei durch den Verkehrswert von Grundstücken begründeten stillen Reserven – sofern solche effektiv vorhanden sein sollten – die Realisation stets von künftigen Gegebenheiten abhängig und somit mit Unsicherheiten verbunden. Die Kenntnis um allfällige Reserven sowie deren bewusste Einplanung in die Kauffinanzierung aufseiten des Pflichtigen als Käufer sprechen hingegen für eine Spekulation auf künftige Gewinne aus den Liegenschaften und somit für eine selbständige Erwerbstätigkeit.

E. 3.8

Bei einer Gesamtwürdigung sämtlicher dargelegter Faktoren erscheinen der Zusammenhang zwischen der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen und dem Grundstückerwerb sowie die Fremdfinanzierungsquote von 100 % entscheidend für das Vorliegen von gewerbsmässigem Liegenschaftshandel. Bei den dargelegten Umständen kann gesamthaft nicht mehr von einer bloss schlichten Verwaltung von Privatvermögen ausgegangen werden. Der Entscheid des Steuerrekursgerichts ist daher zu bestätigen, weshalb die Beschwerde im Hauptbegehren abzuweisen ist.

E. 4

Für die eventualiter beantragte Rückweisung der Sache an die Vorinstanz besteht vorliegend kein Anlass. Der vorinstanzliche Entscheid ist vollständig und verständlich formuliert und es ist klar ersichtlich, von welchen Erwägungen sich das Gericht hat leiten lassen. Die durch die Pflichtigen gerügte "Unterstellung", dass es dem Pflichtigen beim Erwerb des Grundstücksensembles primär um die Erschliessung einer zusätzlichen Erwerbsquelle gegangen sei, ist eine von der Vorinstanz aufgrund der dargelegten Umstände gezogene Schlussfolgerung, welche als solche nicht zu beanstanden ist. Die Pflichtigen hatten im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens hinreichend Gelegenheit, sich zu dieser ihrer Ansicht nach unrichtigen Interpretation zu äussern. Dem Eventualbegehren der Pflichtigen kann folglich ebenfalls keine Folge geleistet werden. Die Beschwerde ist nach dem Gesagten somit vollumfänglich abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Pflichtigen unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG); ihnen steht keine Parteientschädigung zu. Dem Beschwerdegegner ist von Amtes wegen keine Parteientschädigung zuzusprechen, da nicht ersichtlich ist, dass ihm notwendige und verhältnismässig hohe Kosten erwachsen wären (Art. 64 Abs. 1–3 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.