

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.698/2004 /vje

Urteil vom 8. Mai 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Wurzbürger, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
X. _____,
Beschwerdeführerin, vertreten durch SwissInterTax AG,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich,
Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich, Steinstrasse 21, 8090 Zürich.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich vom 26. Oktober 2004.

Sachverhalt:

A.
Y. _____ war ursprünglich als Architekt selbständig erwerbstätig, wobei er im Lauf der Jahre verschiedene Liegenschaften erworben und veräussert hatte. Im Jahre 1985 gründete er im Hinblick auf die Verselbständigung seines Architekturbetriebs die Z. _____ AG und überführte einen Teil seines Immobilienbesitzes in diese Gesellschaft. Am 1. Mai 2000 verstarb er. Mit seinem Tod gingen mehrere Liegenschaften in das Alleineigentum seiner Ehefrau X. _____ über. Diese verkaufte am 28. Juni 2001 eine in A. _____ ZH gelegene Liegenschaft. Für den Zeitraum vom 2. Mai bis 31. Dezember 2000 wurde X. _____ separat besteuert, wobei die in dieser Zeit erzielten Einkünfte zur Ermittlung des Steuersatzes auf zwölf Monate umgerechnet wurden. Das Kantonale Steueramt Zürich veranlagte sie am 30. März 2004 bzw. mit Einspracheentscheid vom 8. Juli 2004 für die direkte Bundessteuer des Jahres 2000 (2. Mai bis 31. Dezember 2000) mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 82'700.-- (satzbestimmend: Fr. 89'900.--). Lediglich in einem Nebenpunkt hiess es die Einsprache gut und berücksichtigte höhere Vermögensverwaltungskosten. Das Steueramt liess die geltend gemachten ausserordentlichen Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 112'070.-- (satzbestimmend: Fr. 168'809.--), die in den Jahren 1997 und 1998 angefallen waren, nicht zum Abzug zu. Es hielt an seiner Auffassung fest, die Liegenschaften seien dem Geschäftsvermögen zuzuordnen, da der verstorbene Ehemann von X. _____ als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler tätig gewesen sei; der Erbgang ändere daran nichts. In Bezug auf die direkte Bundessteuer des Jahres 2001 veranlagte das Steueramt im Übrigen am 26. März 2004 bzw. mit Einspracheentscheid vom 8. Juli 2004 X. _____ für einen Veräusserungsgewinn, den sie aufgrund des Verkaufs der Liegenschaft in A. _____ ZH erzielt hatte.

B.
Eine gegen die Veranlagung des Steuerjahrs 2000 (ab 2. Mai 2000) gerichtete Beschwerde wies die Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich am 26. Oktober 2004 ebenso ab wie eine Eingabe betreffend die direkte Bundessteuer 2001. In Bezug auf das Steuerjahr 2001 zog X. _____ das Urteil weiter an das hierfür zuständige Verwaltungsgericht des Kantons Zürich.

C.
Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission I bezüglich des Steuerjahres 2000 (ab 2. Mai 2000) hat X. _____ am 30. November 2004 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht eingereicht. Sie beantragt, das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen auf Fr. 0.-- zu

reduzieren.

Antragsgemäss hat der Abteilungspräsident am 3. Dezember 2004 das bundesgerichtliche Verfahren sistiert bis zum Entscheid des Verwaltungsgerichts über die Beschwerde betreffend das Steuerjahr 2001. Im Anschluss an dessen Urteil vom 11. Mai 2005 (Versand: 9. Juni 2005) wurde das vorliegende Verfahren am 13. Juli 2005 wieder aufgenommen. Im Übrigen hat das Steueramt den Entscheid des Verwaltungsgerichts (betreffend das Steuerjahr 2001) an das Bundesgericht weitergezogen (Verfahren 2A.439/2005).

Das Steueramt, die Steuerrekurskommission I und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde vom 30. November 2004 abzuweisen (soweit darauf einzutreten sei).

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gegen den Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde grundsätzlich zulässig (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Vorliegend geht es nur um das Steuerjahr 2000 (ab 2. Mai 2000), so dass sich die Frage der Parallelität der Verfahren für die kantonalen und eidgenössischen Steuern nicht stellt (vgl. BGE 130 II 65 ff.); damit ist der angefochtene Entscheid kantonal letztinstanzlich. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist daher einzutreten.

1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Hat - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, sofern diese nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erfolgt ist (Art. 105 Abs. 2 OG).

1.3 Streitig ist im vorliegenden Fall, ob die in den Jahren 1997 und 1998 für die fraglichen Liegenschaften angefallenen ausserordentlichen Unterhaltskosten von Fr. 168'809.-- im Steuerjahr 2000 abgezogen werden können.

2.

2.1 Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 DBG). Anstelle der effektiven Unterhaltskosten kann der Eigentümer auch einen Pauschalabzug gemäss Art. 32 Abs. 4 DBG geltend machen. Gemäss Praxis und Lehre ist der von Art. 32 Abs. 4 DBG ausdrücklich auf "Grundstücke des Privatvermögens" beschränkte Pauschalabzug nur bei solchen Liegenschaften anwendbar, die überwiegend privat genutzt werden, das heisst in erster Linie Wohnzwecken dienen. Unter "vorwiegend geschäftlicher Nutzung" sind alle Nutzungsarten zu verstehen, die nicht dem privaten Wohnen dienen.

Die Einschränkung von Art. 32 Abs. 4 DBG auf Liegenschaften des Privatvermögens gilt ebenfalls beim Wechsel der zeitlichen Bemessung, wofür sich auch die Lehre einhellig ausgesprochen hat. Nach Art. 218 Abs. 5 lit. a DBG gelten als ausserordentliche Aufwendungen Unterhaltskosten für Liegenschaften, soweit diese jährlich den Pauschalabzug übersteigen; diese Bestimmung verweist damit klar auf den Begriff des Pauschalabzugs. Im Kanton Zürich, der den Wechsel der zeitlichen Bemessung auf den 1. Januar 1999 vorgenommen hat, kann der in den Jahren 1997 und 1998 angefallene ausserordentliche Aufwand je in den Veranlagungen für 1999 und 2000 abgezogen werden (vgl. § 1 Abs. 3 der Zürcher Verordnung vom 4. November 1998 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer). Ausserordentliche Unterhaltskosten können demnach bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens im Rahmen von Art. 218 Abs. 5 lit. a DBG nicht geltend gemacht werden (vgl. zum Ganzen StE 2005 B 65.4 Nr. 20, 2A.556/2004, E. 2.1 und 2.2.2; Urteil 2A.690/2004 vom 27. Mai 2005, E. 4.2, je mit Hinweisen).

2.2 Die unter dem Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; Bundessteuerbeschluss) entwickelte Praxis zur Besteuerung des gewerbmässigen Liegenschaftshandels ist unter dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer beibehalten worden (BGE 125 II 113 E. 6a S. 124; Pra 2002 Nr. 100 S. 579, 2A.234/2001, E. 3.2). Danach liegt steuerbarer Liegenschaftshandel vor, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn er dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut; das heisst, wenn er eine Tätigkeit entfaltet, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Eine solche Tätigkeit qualifiziert sich als selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG. Dabei ist unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Ob Gewinne aus der Veräusserung von Vermögenswerten im vorerwähnten Sinne der Besteuerung nach Art. 18

DBG unterliegen, ist im Einzelfall stets nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Als Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit können bei Liegenschaftsgewinnen wie nach früherem Recht etwa die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft in Betracht kommen.

3.

3.1 Dass die Vorinstanz Y._____ sel. als Liegenschaftenhändler betrachtet hat, ist nicht zu beanstanden. Er betrieb als Architekt bis 1985 ein eigenes Architekturbüro. Unbestrittenermassen kaufte und (in geringerem Mass) verkaufte er zwischen 1951 und 1981 verschiedene Grundstücke, darunter auch die Liegenschaft in A._____ ZH. 1985 überführte er seine Einzelfirma und einen Teil der Liegenschaften in die neu gegründete Z._____ AG. Als Architekt konnte er seine Fachkenntnisse für die Liegenschaftsgeschäfte einsetzen. Zudem waren diese mit einer unbestrittenen Zahl von neun Geschäften zwischen 1951 und 1981 nicht selten. Im Übrigen führte er auch gewisse Arbeiten an den Liegenschaften aus. Aufgrund dieser Indizien ist nicht mehr schlichte private Vermögensverwaltung, sondern eine (nebenberufliche) selbständige Erwerbstätigkeit anzunehmen (vgl. auch RDAT 2001 II Nr. 15t S. 496, 2P.56/2000, E. 3b/bb).

3.2 Nach Auffassung der Beschwerdeführerin ging der Steuerkommissär im Schreiben vom 21. Februar 1985 davon aus, dass die nicht in die Z._____ AG überführten Liegenschaften nicht zum Geschäftsvermögen von Y._____, sondern zu dessen Privatvermögen gehörten.

In diesem Brief wurde zur direkten Bundessteuer Folgendes ausgeführt:

"Eine Besteuerung von allfälligen Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt fällt mangels Buchführungspflicht ausser Betracht. Dass bei späteren Verkäufen solcher Liegenschaften die Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt in jedem Einzelfall überprüft werden muss, steht nach den Grundsätzen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel bei einem Architekten ausser Zweifel."

3.2.1 Dass der Steuerkommissär Privatvermögen angenommen hat, kann im Hinblick auf die damalige Rechtslage aus dem Schreiben indes nicht ohne weiteres geschlossen werden: Unter dem Bundessteuerbeschluss wurden Gewinne aus Liegenschaftenhandel unter anderem gestützt auf Art. 21 Abs. 1 lit. a und d besteuert (vgl. BGE 125 II 113 E. 3b S. 117). Nach lit. a war insbesondere jedes Einkommen aus einer Tätigkeit steuerbar, wobei der Steuerpflichtige nicht verpflichtet war, Bücher zu führen. Gemäss lit. d wurden Kapitalgewinne nur besteuert, wenn sie im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens erzielt wurden (vgl. auch BGE 125 II 113 E. 5d und e S. 122 f.; Pra 2002 Nr. 100 S. 578, 2A.234/2001, E. 3.2).

Zwar erkannte der Steuerkommissär, dass Y._____ als Architekt nicht der Buchführungspflicht unterlag und eine Besteuerung nach Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt ausser Betracht falle (vgl. auch RDAT 2001 II Nr. 15t S. 496, 2P.56/2000, E. 3b/aa). Hinsichtlich der Zuordnung der Liegenschaften zum Privat- oder Geschäftsvermögen legte er sich aber nicht ausdrücklich fest und wies im Hinblick auf spätere Liegenschaftsverkäufe auf die Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt hin sowie auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel bei Architekten (vgl. E. 2.2). Im Übrigen könnte heute aus einer früher allenfalls anderen Rechtslage nichts abgeleitet werden, ist doch aus heutiger Sicht ohnehin Liegenschaftenhandel anzunehmen.

3.2.2 Dass in den damaligen Veranlagungen auf den zurückbehaltenen Liegenschaften keine Abschreibungen zugelassen bzw. diese rückgängig gemacht wurden, ändert nichts. Nach Art. 22 Abs. 1 lit. b BdBSt wurden vom Roheinkommen die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen geschäftlicher Betriebe abgezogen. Zwar konnten Abschreibungen lediglich auf Gegenständen des Geschäftsvermögens vorgenommen werden; sie waren aber grundsätzlich nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige der Buchführungspflicht unterlag (vgl. BGE 110 Ib 17 E. 2b S. 19 f.; StE 1987 B 27.7 Nr. 6, A.513/1985, E. 3a; siehe auch RDAT 2001 II Nr. 15t S. 496, 2P.56/2000, E. 3c; 2000 I Nr. 19t S. 671, 2A.317/1998, E. 3c/aa; ASA 63 S. 37 E. 4). Dies war bei Y._____ für sein als Einzelfirma geführtes Architekturbüro nicht der Fall; nach der Umwandlung in die Aktiengesellschaft wurden bezüglich der nicht überführten Liegenschaften die Abschreibungen zu Recht abgelehnt. Daraus folgt indessen nicht, dass diese Liegenschaften dem Privatvermögen zuzurechnen sind; denn der Steuerkommissär behielt eine Besteuerung nach Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt gemäss der Rechtsprechung zum gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel ausdrücklich vor.

3.2.3 Demnach wurde entgegen der Beschwerdeführerin im Jahr 1985 nicht festgestellt, die damals nicht überführten Liegenschaften stünden nicht im Geschäftsvermögen. Damit liegt von vornherein kein widersprüchliches Verhalten der Steuerbehörde vor. Daran ändert auch das Urteil H 238/88 des Eidgenössischen Versicherungsgerichts vom 3. Juli 1989 nichts, worin unter anderem die streitige Liegenschaft als Privatvermögen qualifiziert wird. Dieses im Hinblick auf die AHV-Beitragspflicht ergangene Urteil ist für die Steuerbehörden nicht verbindlich.

3.3 Schliesslich hat sich an der Zuordnung der Liegenschaften auch nach der Umwandlung der Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft nichts geändert. Dies gilt zunächst in Bezug auf die Einführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, weil die Grundsätze für die Unterscheidung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen sich nicht von denjenigen unter dem Regime des Bundessteuerbeschlusses unterscheiden (vgl. StE 2004 A 21.14 Nr. 15, 2A.52/2003, E. 2.2, mit Hinweisen). Sodann ändert auch der Tod von Y. _____ nichts an der Vermögenszuordnung, da durch den Erbgang erworbenes Geschäftsvermögen solches Vermögen bleibt (vgl. auch StE 2004 A 21.14 Nr. 15, 2A.52/2003, E. 3.1).

3.4 Die streitigen Liegenschaften der Beschwerdeführerin sind demnach dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Dies hat zur Folge, dass die geltend gemachten ausserordentlichen Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 112'070.-- (satzbestimmend: Fr. 168'809.--) zu Recht nicht zum Abzug zugelassen wurden.

4.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist daher abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 i.V.m. Art. 153 und 153a OG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (vgl. Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.-- wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Kantonalen Steueramt Zürich und der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 8. Mai 2006

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: