

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 702/2020

Urteil vom 21. April 2022

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Beusch,
Gerichtsschreiber Matter.

Verfahrensbeteiligte
Kantonales Steueramt Zürich,
Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich,
Beschwerdeführer,

gegen

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
Beschwerdegegner,
beide vertreten durch TBO Treuhandbüro AG,

Gegenstand
Direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2012,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 22. Juni 2020 (SB.2019.00093).

Sachverhalt:

A.
B.A. _____ verkaufte am 26. November 2012 der B. _____ Pensionskasse eine Liegenschaft in U. _____ /ZH für Fr. 2'600'000.–. In der Steuererklärung 2012 deklarierten A.A. _____ und B.A. _____ ein steuerbares Einkommen von Fr. 243'001.– ohne Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

B.
In Abweichung von der Steuererklärung und mit Veranlagungsentscheid vom 2. Dezember 2015 qualifizierte das Kantonale Steueramt Zürich den Liegenschaftsverkauf von November 2012 für die direkte Bundessteuer 2012 nicht als privaten Kapitalgewinn, sondern als im Rahmen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels erzielten Erlös. Aus dem Erlös rechnete es Fr. 1'704'670.– als Einkünfte auf (Verkaufserlös von Fr. 2'600'000.– abzüglich An- und Verkaufskosten von Fr. 895'330.–). Unter Berücksichtigung einer Rückstellung für AHV-Beiträge von Fr. 166'338.– ergab sich für das Steuerjahr 2012 ein steuerbares Einkommen von Fr. 1'781'300.–.

C.
Nach erfolgloser Einsprache und vergeblicher Beschwerde an das kantonale Steuerrekursgericht (Urteil vom 30. August 2019) gelangten die Eheleute A. _____ an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich. Dieses

hiess ihre Beschwerde mit Urteil vom 22. Juni 2020 gut und nahm einen privaten Kapitalgewinn an. Es sah von einer Aufrechnung des Betrags von (netto nach Abzug der Rückstellung für AHV-Beiträge von Fr. 166'338.–) Fr. 1'538'332.– aus selbständiger Erwerbstätigkeit beim steuerbaren Einkommen ab und setzte dieses für die direkte Bundessteuer 2012 auf Fr. 248'168.– (gerundet: Fr. 248'100.–) fest.

D.

Am 4. September 2020 hat das Kantonale Steueramt Zürich Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht eingereicht. Es beantragt, das verwaltungsgerichtliche Urteil vom 22. Juni 2020 aufzuheben und das Urteil des kantonalen Steuerrekursgerichts vom 30. August 2019 zu bestätigen.

Die Ehegatten A. _____ schliessen auf Abweisung der Beschwerde, ebenso wie das Verwaltungsgericht. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat darauf verzichtet, einen Antrag zu stellen.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zulässig. Der Beschwerdeführer ist gestützt auf Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG (i.V.m. Art. 146 DBG) zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

1.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht und Völkerrecht gerügt werden. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Feststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, d. h. willkürlich ermittelt worden sind (Art. 9 BV; BGE 137 II 353 E. 5.1) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 137 III 226 E. 4.2).

2.

2.1. Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Von der Besteuerung ausgenommen sind die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG). Mit Blick auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und das diesen konkretisierende Reinvermögenszugangsprinzip stellt die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne eine systemwidrige Ausnahme dar. Im System einer allgemeinen Einkommenssteuer sind Ausnahmen restriktiv zu handhaben (BGE 143 II 402 E. 5.3; 142 II 197 E. 5.6).

Nach Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels- und Gewerbebetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit ist dabei praxisgemäss weit zu verstehen: Gewinne aus einer Tätigkeit, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgeht, stellen steuerbares Einkommen dar (BGE 125 II 113 E. 5d und 5e; Urteil 2C 18/2018 vom 18. Juni 2018 E. 3.1). Dazu zählen nach Art. 18 Abs. 2 DBG auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Für eine selbständige Erwerbstätigkeit kennzeichnend ist die Tätigkeit einer natürlichen Person, mit der diese auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten. Die Prüfung ist von Fall zu Fall aufgrund einer umfassenden

Würdigung der tatsächlichen Umstände vorzunehmen. Die einzelnen Gesichtspunkte dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (vgl. zum Ganzen BGE 138 II 251 E. 2.4.2; 125 II 113 E. 5b, je mit Hinweisen; Urteile 2C 298/2019 vom 18. August 2020 E. 3.2; 2C_ 890/2018

vom 18. September 2019 E. 5.1).

2.2. Steuerbarer gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit liegt gemäss bundesgerichtlicher Praxis dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung vornimmt. Erforderlich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (BGE 125 II 113 E. 6a; 122 II 446 E. 3b; Urteile 2C 298/2019 vom 18. August 2020 E. 3.3; 2C 966/2016 vom 25. Juli 2017 E. 3.3). Als Indizien 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, die Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände oder die Realisierung der Gewinne im Rahmen einer Personengesellschaft (vgl. u.a. Urteile 2C 551/2018 vom 11. Juni 2019 E. 2.1.3; 2C 18/2018 vom 18. Juni 2018 E. 3.1; 2C 966/2016 vom 25. Juli 2017 E. 3.3; je mit Hinweisen).

2.3. Keine selbstständige Erwerbstätigkeit bzw. kein gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel liegt vor, wenn lediglich das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere etwa durch die Vermietung eigener Liegenschaften. Daran ändert nichts, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (vgl. u.a. Urteile 2C 298/2019 vom 18. August 2020 E. 3.3; 2C 890/2018 vom 18. September 2019 E. 5.4.; 2C 551/2018 vom 11. Juni 2019 E. 2.1.4, in: StE 2019 B 23.45 Nr. 6; 2C 966/2016 vom 25. Juli 2017 E. 3.4, m.w.H.; vgl. zu E. 2.1 - 2.4 gesamthaft: Urteil 2C 553/2019 vom 9. März 2021 E. 3).

3.

Das Verwaltungsgericht hat angenommen, dass die Beschwerdegegner nur ihr privates Vermögen verwaltet hätten (vgl. E. 2 u. insb. 2.3.4 des angefochtenen Urteils, nachfolgend: a.U.).

3.1. Für ihre Beurteilung hat sich die Vorinstanz wesentlich auf die Darstellung der Beschwerdegegner gestützt. Diese machen geltend, ihre gesamte Tätigkeit im Zusammenhang mit den von ihnen erworbenen Liegenschaften habe sich darauf beschränkt, diese Objekte als Kapitalanlage und im Hinblick auf eine etwaige Vererbung an die beiden Töchter zu verwalten. Dabei hätten sie das im Rahmen ihres Handwerksbetriebs erarbeitete Kapital ungefähr zur Hälfte nicht in Sparguthaben, sondern in Immobilien angelegt. Ihre Immobilienkäufe seien somit auf die Anlage ihres Betriebskapitals ausgerichtet gewesen (vgl. dazu E. 2.3 einl. u. 2.3.1 a.U.).

3.2. Das Verwaltungsgericht hat erwogen, dass es sich hier um ein auf Wertvermehrung gerichtetes Tätigwerden gehandelt habe, nämlich den Erwerb von insgesamt sechs Liegenschaften über einen Zeitraum von rund 30 Jahren (1985 bis 2018), die Überbauung einer dieser Liegenschaften mit einem Mehrfamilienhaus und dem Verkauf einer einzigen dieser Liegenschaften. Das sei aber unter speziellen Umständen geschehen, unter welchen der Rahmen einer blossen bzw. gewöhnlichen Verwaltung eigenen, privaten Vermögens noch nicht gesprengt worden sei (vgl. E. 2.3.1 a.U. m.H. auf das Urteil 2C 1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 3.3.1).

Um die Verwaltung privaten Vermögens handle es sich aber selbst dann, wenn das Vermögen umfangreich sei, professionell verwaltet werde und kaufmännische Bücher geführt würden (vgl. E. 2.4). Das gelte sogar noch dort, wo der Eigentümer seine Liegenschaft (-en) mit Wohn- oder Geschäftsbauten überbaue, um aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen (vgl. *ibid.* mit Verweis auf das Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 2.5).

Einem privaten Anleger sei es zudem anheimgestellt, sein Vermögen schwerpunktmässig in Immobilien zu investieren und damit steuerfreie Kapitalgewinne zu erzielen. Nicht nur für professionelle Immobilienhändler könne es von Vorteil sein, Anlagestrategien zu wählen, die schwergewichtig zu Investitionen in Immobilien führen würden (vgl. *ebenda*; siehe auch das Urteil 2C 869/2008 vom 7. April 2009 E. 4.3). Das treffe - ohne Hinzutreten weiterer Umstände - selbst dann noch zu, wenn zur Werterhöhung und Erleichterung des Weiterverkaufs zusätzliche Massnahmen ergriffen (z.B. Stockwerkeigentumseinheiten begründet) würden. (vgl. a.a.O.; Urteil 2C 1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 3.3.1).

3.3. Die Vorinstanz hat weiter geurteilt, von selbständiger Erwerbstätigkeit sei nicht auszugehen, solange die vorgenommenen Investitionen in Immobilien keinen gewerblichen Charakter aufweisen würden, was hier nicht der Fall sei.

3.3.1. In diesem Zusammenhang komme der Gewinnabsicht entscheidende Bedeutung zu (vgl. E. 1.5 a.U. m.H. auf das Urteil 2C 869/2008 vom 7. April 2009 E. 2.3). Auch die private Kapitalanlage erfolge jedoch regelmässig ertragsorientiert; in diesem Sinne könne eine Gewinnabsicht vorhanden sein (vgl. *ibid.* unter Verweis auf das Urteil 2C 1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 3.3.1).

3.3.2. Hier sei keine solche Gewinnabsicht anzunehmen. Insbesondere hätten die Beschwerdegegner die seit mehr als zwölf Jahren in ihrem Eigentum stehende Liegenschaft in U._____ nicht über einen eigenen Marktauftritt veräussert. Der Verkauf gehe nicht auf ein gewinnstrebendes und planmässiges Verhalten zurück, sondern auf das Ausnützen einer sich bietenden günstigen Gelegenheit: Nicht die Beschwerdegegner hätten die Liegenschaft auf den Markt gebracht; vielmehr habe die B._____ Pensionskasse als Eigentümerin der Nachbarparzelle eine Quartierungsgestaltung geplant, wobei sie die Übernahme der hier massgeblichen Liegenschaft zur Optimierung des angestrebten Quartierplans unbedingt gewollt habe (vgl. E. 2.3.2 a.U.). Damit liege privater Kapitalgewinn vor (vgl. E. 2.3.4 a.U.), woran auch gegenläufige Indizien nichts änderten.

4.

Die Prüfung, ob selbständige Erwerbstätigkeit (Liegenschaftshandel) vorliege, ist von Fall zu Fall aufgrund einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände vorzunehmen (vgl. oben E. 2.2). Der Beschwerdeführer ist aus zwei Gründen der Auffassung, die Vorinstanz habe dies nicht gemacht und sei zu einem falschen Schluss gelangt:

4.1. Zum Einen wird in der Beschwerdeschrift argumentiert, der Kauf der hier massgeblichen Liegenschaft sei zu 100% fremdfinanziert gewesen. Es sei gar kein privates Vermögen angelegt worden. Bei einem ausschliesslichen Einsatz von fremden Mitteln sei aber eine Absicht der Gewinnerzielung offensichtlich gegeben, da ein vollständig fremdfinanziertes Geschäft nur Sinne ergebe, wenn insgesamt ein Gewinn erzielt werde. Somit sei von einer gewerbsmässigen Tätigkeit auszugehen.

Dagegen hat das Verwaltungsgericht jedoch für das Bundesgericht verbindlich festgehalten (vgl. oben E. 1.2), dass sich die Fremdfinanzierung nur formal auf 100% belaufen habe. Die Beschwerdegegner hätten neben dem üblichen Grundpfand zwei Lebensversicherungen (die erste in der Höhe von Fr. 100'000.–, die zweite im Betrag von Fr. 150'000.–) als Sicherheiten für den Kaufpreis von Fr. 765'000.– hingegeben, was ungefähr einem Eigenkapital von einem Drittel entspreche (vgl. E. 2.3.2 u. 2.3.4 a.U.).

Gegenüber diesen Erwägungen der Vorinstanz wendet der Beschwerdeführer ein, zwischen bloss hingegebenen Sicherheiten und der Investition von Eigenkapital (z.B. durch vorzeitig bezogenes Kapital aus der beruflichen Vorsorge) bestehe sehr wohl ein Unterschied, unabhängig davon, ob das sich auf den gesamten Kaufpreis beziehendes Hypothekendarlehen durch Immobilien gesichert werde oder - wie hier - durch Lebensversicherungen. Wenn der Erwerb einer Immobilie aber vollständig fremdfinanziert erfolge, so seien gemäss der Rechtsprechung schon deshalb die Grenzen einer privaten Vermögensverwaltung regelmässig überschritten (vgl. Urteile 2C 1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 2.4; 2C 1156/2012 vom 19. Juli 2013 E. 8.2.2; 2A.229/2000 vom 5. Dezember 2000 E. 3b).

Mit diesen Argumenten vermag der Beschwerdeführer indessen die Feststellung des Verwaltungsgerichts, wonach hier keine vollumfängliche, sondern nur eine weitgehende Fremdfinanzierung vorgelegen habe, nicht als geradezu offensichtlich unzutreffend (vgl. oben E. 1.2) erscheinen zu lassen. Dementsprechend kann auch nicht geschlossen werden, nur schon wegen des Umfangs der Fremdfinanzierung müsse auf Liegenschaftshandel geschlossen werden.

4.2. Zum Anderen macht der Beschwerdeführer geltend, als Inhaber eines Maler- und Gipsergeschäfts würden die Beschwerdegegner auch das Indiz der beruflichen Nähe zum gewerbsmässigen Immobilienhandel erfüllen. Weiter sei die Liegenschaft während der Haltedauer zu Zwecken der Arbeitsbeschaffung für das eigene Unternehmen verwendet worden.

Dagegen hat das Verwaltungsgericht aber Folgendes erwogen: Die Beschwerdegegner seien mit ihrem Handwerksbetrieb zwar in einem beruflichen Bereich tätig gewesen, der Verbindungen zum Immobilienhandel aufweise, ohne dass es sich dabei aber um starke Verbindungen gehandelt habe. Zudem sei die Liegenschaft in U. _____ während der Haltedauer nur in geringem Ausmass (bzw. im Gesamtbetrag von Fr. 35'000.–) zu Zwecken der Arbeitsbeschaffung für das eigene Unternehmen verwendet worden (vgl. E. 2.3.2 u. 2.3.4 a.U.). Diesen für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen (Art. 105 Abs. 1 BGG) setzt der Beschwerdeführer nichts Substanziertes entgegen.

5.

5.1. In Gesamtwürdigung der konkreten hier gegebenen Umstände hat das Verwaltungsgericht bundesrechtskonform und in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erwogen, dass die Beschwerdegegner den Rahmen der Verwaltung privaten Vermögens noch nicht sprengten.

5.1.1. Die getätigten Immobilienkäufe waren wohl auf die Anlage des Betriebskapitals und auf Wertvermehrung ausgerichtet (vgl. oben E. 3.1 u. 3.2). Die vorgenommenen Investitionen in Immobilien wiesen jedoch keinen gewerblichen Charakter auf. Insbesondere erwarben die Beschwerdegegner die Liegenschaft nicht, um sie möglichst bald mit maximalem Gewinn wieder zu veräussern. Vielmehr sollte die Immobilie - wie die anderen Eigentumsobjekte der Beschwerdegegner - der langfristigen Kapitalanlage (und einer allfälligen Vererbung an eine der beiden Töchter) dienen.

5.1.2. Sogar während der zweiten Jahreshälfte 2012 war das Verhalten der Beschwerdegegner nicht auf Gewinnmaximierung und planmässige Ausnutzung der Marktentwicklung ausgerichtet. Vielmehr beschränkte es sich darauf, auf eine externe Situation zu reagieren und eine sich unverhofft bietende günstige Gelegenheit nicht vorbeigehen zu lassen. Die Beschwerdegegner veräusserten ihre Liegenschaft nicht über einen eigenen Marktauftritt, sondern reagierten nur darauf, dass die Eigentümerin der Nachbarparzelle - im Rahmen von dieser angestrebten Quartierumgestaltung - die Liegenschaft zur Optimierung des Quartierplans unbedingt wollte (vgl. oben E. 3.3.2).

5.2. Die vorinstanzliche Würdigung des Falls wird auch nicht durch die anderen Indizien (vgl. oben E. 4) in Frage gestellt, welche das Verwaltungsgericht durchaus in Betracht gezogen, aber bundesrechtskonform - weder einzeln noch zusammen - als entscheidungswesentlich eingestuft hat.

6.

6.1. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen und das angefochtene Urteil zu bestätigen.

6.2. Bei diesem Verfahrensausgang wird der Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis tätig wird und Vermögensinteressen wahrnimmt, kosten- und entschädigungspflichtig (vgl. Art. 65 f. u. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 5'000.– werden dem Kanton Zürich auferlegt.

3.

Der Kanton Zürich hat den Beschwerdegegnern eine Parteientschädigung von Fr. 5'000.– zu entrichten.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und

der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 21. April 2022

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: Matter