



STEUERREKURSKOMMISSION III DES KANTONS ZÜRICH

3 DB.2010.164

Entscheid

16. November 2010

Mitwirkend:

Vizepräsidentin Micheline Roth, die Mitglieder Marcus Thalmann, Alexander Widl und Sekretärin Nadja Obreschkow

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch RA Dr.iur. Thomas Scheurer,
Scheurer Rohrer, Rechtsanwälte,
Dufourstrasse 31, 8008 Zürich,

Beschwerdeführer,

gegen

Schweizerische Eidgenossenschaft,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Bau,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2007

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige bzw. zusammen mit seiner Ehefrau B die Pflichtigen) war im Jahr 2007 als selbstständiger Liegenschaftenhändler tätig. Im April 2007 verkaufte er eine Liegenschaft (Stockwerkeigentumswohnung) in C, welche er im Mai 2002 erworben hatte. Dabei erzielte er einen auf kommunaler Ebene steuerpflichtigen Grundstücksgewinn von Fr. 421'507.-.

Am 12. März 2010 unterbreitete der Steuerkommissär den Pflichtigen einen Veranlagungsvorschlag für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2007, in welchem er davon ausging, beim oben erwähnten Liegenschaftengewinn handle es sich um steuerbares Einkommen, weshalb die Veranlagung mit einem solchen von Fr. 543'900.- (statt wie deklariert Fr. 104'736.-) vorzunehmen sei.

In der Folge führte der Pflichtige am 25. März 2010 in einer Besprechung mit dem Steuerkommissar aus, dass er die Liegenschaft in C immer im Privatvermögen deklariert habe. Zudem habe er sie allein aus privaten Motiven gekauft. Da er wegen der Attraktivität dieser Liegenschaft jedoch Erbschaftsauseinandersetzungen zwischen seinen Kindern befürchtete, habe er sich entschlossen, die Wohnung zu verkaufen.

Mit Hinweis Direkte Bundessteuer vom 15. April 2010 hielt der Steuerkommissär an der Aufrechnung des Liegenschaftengewinns fest, wobei er das steuerbare Einkommen gegenüber dem Einschätzungsvorschlag auf Fr. 502'900.- ermässigte, da er zusätzlich die geschuldeten AHV-Beiträge auf dem Liegenschaftengewinn steuermindernd berücksichtigte.

B. Gegen diese am 3. Mai 2010 formell eröffnete Veranlagung liessen die Pflichtigen am 2. Juni 2010 Einsprache erheben und beantragen, das steuerbare Einkommen auf Fr. 122'400.- festzusetzen.

Dabei wurde an dem Vorbringen des Pflichtigen in der Besprechung mit dem Steuerkommissär grundsätzlich festgehalten. Zusätzlich wurde ausgeführt, dass der Pflichtige die Liegenschaft samt Überbauungsprojekt günstig habe erwerben können, da er mit dem Verkäufer insbesondere durch geschäftliche Beziehungen freundschaft-

lich verbunden sei. Die Liegenschaft habe für ihn eine private Vermögensanlage zwecks Alterssicherung dargestellt. Da er die Stockwerkeigentumswohnung jedoch an den Nachbarn zu einem äusserst attraktiven Preis verkaufen konnte, wollte er mögliche zukünftige Erbauseinandersetzungen aus dem Weg räumen.

Im Einspracheentscheid vom 3. Juli 2010 hielt das kantonale Steueramt an der Besteuerung des Liegenschaftengewinns aus dem Verkauf der Liegenschaft in C fest. Der Pflichtige sei trotz seines Alters nach wie vor als Liegenschaftenhändler tätig, da er immer noch Liegenschaften verkaufe und diverse Liegenschaften und Grundstücke im Geschäftsvermögen aufführe. Ferner beteilige er sich auch an Baukonsortien. Erwähnenswert sei auch, dass der Kauf der Liegenschaft durch seine geschäftlichen Beziehungen zu dem mit der Überbauung beauftragten Architekt zustande gekommen sei und wegen der direkten Lage der Liegenschaft am See samt Seeanstoss und Bootsanlageplatz von Anfang an klar war, dass es sich um ein Liebhaberobjekt handle. Unerheblich sei, aus welchem Motiv der Pflichtige die Liegenschaft erworben und nachfolgend auch verkauft habe.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid liessen die Pflichtigen am 28. Juli 2010 Beschwerde erheben, mit dem Antrag, das steuerbare Einkommen auf Fr. 122'400.- festzusetzen. Unter Berufung auf das Vorbringen in der Einsprache führten sie weiter aus, dass die Liegenschaft nicht in der Absicht planmässiger Gewinnerzielung gekauft worden sei und schon daher nicht als Geschäftsvermögen qualifiziert werden könne. Sowohl beim Kauf als auch beim späteren Verkauf habe der Pflichtige allein sich zufällig bietende Gelegenheiten ausgenützt, die es ihm ermöglicht hätten, einerseits die Liegenschaft kostengünstig zu erwerben und andererseits auch zu einem höheren Kaufpreis zu verkaufen. Weiter liessen die Pflichtigen eine Parteientschädigung beantragen.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 27. September 2010 beantragte die Beschwerdegegnerin Abweisung des Rechtsmittels. Aus dem Vorgebrachten ergebe sich, dass der Pflichtige die Liegenschaft aufgrund seiner geschäftlichen Beziehungen erworben habe und ein Selbstbewohnen der Liegenschaft nicht in Betracht gezogen habe. Durch die Lage der Wohnung sei diese – auch nach dem Vorbringen des Pflichtigen – als Liebhaberobjekt anzusehen und habe daher auch über einen grossen Spekulationsspielraum verfügt, d.h. es war von Anfang an absehbar, dass anlässlich

eines Verkaufs ein Gewinn erzielt werden würde. Dass bzw. ob Erbstreitigkeitsüberlegungen beim Verkauf eine Rolle gespielt hätten, sei unerheblich. Der dargestellte Zusammenhang zwischen der Berufstätigkeit des Pflichtigen und seinen Beziehungen zu Architekten stellen Indizien dafür dar, dass es sich um eine Geschäftsliegenschaft des immer noch als Liegenschaftenhändler tätigen Pflichtigen handle.

Auf weitere Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen zurückgekommen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Der Pflichtige ist seit vielen Jahren als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler und auch als Liegenschaftsvermittler tätig. Aus diesem Grund wurde 1993/1994 in Absprache mit ihm seitens des kantonalen Steueramts eine Aufteilung des damaligen Geschäfts- und Privatvermögens vorgenommen. Die dort aufgeführten Liegenschaften der Pflichtigen, u.a. in D, wurden und werden vom kantonalen Steueramt weiterhin als Privatvermögen angesehen. Im Streit liegt hier die Frage, ob der aus dem Verkauf einer im Jahr 2002 erworbenen Stockwerkeigentumswohnung in C erzielte Erlös steuerbar oder steuerfrei ist, was gemäss unbestrittener rechtlicher Ausgangslage letztlich von der Zuordnung des veräusserten Objekts zum Geschäfts- oder Privatvermögen abhängt (vgl. Art. 16 Abs. 1 i.V.m. Art. 18 Abs. 1 und 2 sowie Art. 16 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG).

2. Als Geschäftsvermögen gelten laut Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG alle Vermögenswerte, die ganz oder teilweise der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen.

a) Die Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen eines selbstständig tätigen Liegenschaftenhändlers im Sinn dieser Bestimmung erfolgt grundsätzlich nach den gleichen Kriterien, wie sie in der Praxis und Rechtsprechung zum Beschluss über die direkte Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt) entwickelt worden sind. Für die Zuteilung eines Vermögenswerts zum Geschäftsvermögen oder

Privatvermögen ist demnach primär auf die technisch-wirtschaftliche Funktion eines Wirtschaftsguts abzustellen (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2000, Art. 18 N 48 DBG mit Hinweisen).

b) Schwierigkeiten bereitet mitunter die Zuteilung von Vermögenswerten, die sowohl mit einem vom Steuerpflichtigen betriebenen Geschäft in Zusammenhang stehen als auch für die private Verwendung geeignet sind (sog. Alternativgüter). In denjenigen Fällen, in welchen in diesem Sinn die technisch-wirtschaftliche Funktion eines Vermögenswert nicht klar erkennbar ist, ist über die Zuweisung aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden Verhältnisse von Fall zu Fall zu entscheiden (BGr, 7. November 1986 = StE 1988 B 23.2 Nr. 5 = ASA 57, 271). Bei dieser Würdigung kommt dem Willen und der Sachdarstellung des Pflichtigen eine grosse Bedeutung zu. Hingegen kann nicht auf einzelne beliebige Willensäusserungen des Steuerpflichtigen abgestellt werden. Vielmehr muss der Wille, so wie er den Steuerbehörden gegenüber erklärt wird, auch in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht und verwirklicht worden sein; entscheidend ist insofern eine objektivierte Willenskundgebung (Reich, Art. 18 N 49 DBG mit Hinweisen). Dieser Wille kann sich u.a. in der buchmässigen Behandlung der Vermögenswerte äussern, wobei sowohl die Aufnahme als auch die Weglassung bestimmter Vermögenswerte in der Geschäftsbuchhaltung ein gewichtiges Indiz sein kann. Jedoch verliert die buchhalterische Darstellung ihre Kraft als Indiz, wenn sie nicht mit den tatsächlichen Vorkommnissen in Einklang steht (VGr, 23. November 1982 = RB 1982, Nr. 61; Reich, Art. 18 N 50 DBG). Neben weiteren Indizien, wie etwa die äussere Beschaffenheit eines Vermögenswerts, die Herkunft der Mittel zu dessen Finanzierung, die buchmässige Behandlung, das Erwerbsmotiv oder die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse, ist auch die tatsächliche Nutzung bzw. das Veräusserungsmotiv als wichtiges Indiz zu werten. So kann eine Liegenschaft, die mit Mitteln aus dem Privatvermögen erworben wurde, im Lauf der Zeit ihre Funktion ändern und zu Geschäftsvermögen werden, wenn sie im Verkaufszeitpunkt tatsächlich dem Geschäft dient (BGr, 26. März 1976, A.109/1975 = ASA 45 469, E. 1c, 470). Dabei kann namentlich eine Rolle spielen, ob eine Liegenschaft zur Sicherung von Geschäftskrediten dient (BGr, 1. Dezember 1997, 2A.311/1995, E. 2f) oder im Rahmen einer Gesamtbetrachtung eine Reservefunktion einnimmt. Auch in einem solchen Fall hat die Liegenschaft eine dem Geschäft dienende Funktion (BGr, 10. Dezember 1976, A.20/1976 = ASA 48 131, E. 2, 132 ff.).

c) Betreibt ein Steuerpflichtiger – wie vorliegend – seit Jahrzehnten gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel, so sind grundsätzlich all dessen Liegenschaften für eine geschäftliche Nutzung, d.h. für den gewinnbringenden Verkauf geeignet (VGr AG 16. Juli 1999 = StE 2000, B 23.1 Nr. 44 mit weiteren Hinweisen). Denn bei einem Liegenschaftenhändler erscheint die Aufteilung des Liegenschaftenbesitzes nach Massgabe von subjektiven Absichten bzw. Willenskundgebungen in Objekte für die private Vermögensanlage einerseits und Objekte für den gewinnbringenden Handel andererseits von vorneherein als problematisch. Bei sich bietender Gelegenheit wird nämlich ein Liegenschaftenhändler ein Objekt unabhängig von seinen (ursprünglichen) Absichten gewinnbringend verkaufen, was die Zuordnung aller Liegenschaften zum Geschäftsvermögen rechtfertigt. Dennoch wird in der Regel die selbstbewohnte und nur privat genutzte Liegenschaft samt einem Ferienhaus dem Privatvermögen zugeordnet (vgl. VGr, 27. September 2007, SB.2007.00037; BGE 94 I 468, 112 Ib 79).

3. a) Nach der oben aufgeführten Rechtsprechung ist demnach aufgrund einer Gesamtbetrachtung zu beurteilen, ob das streitbetroffene Grundstück in C dem Geschäft des Pflichtigen in seiner Eigenschaft als Liegenschaftenhändler gedient hat und damit zum Geschäftsvermögen zu zählen ist. Dabei ist nicht ein direkter, unmittelbarer Zusammenhang erforderlich. Auch ein indirekter, mittelbarer Zusammenhang zwischen dem Kauf und Verkauf der Liegenschaft und der Tätigkeit des Pflichtigen als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler reicht diesbezüglich aus (BGr, 3. November 2005, 2A.677/2004 = www.bger.ch / Rechtsprechung).

b) Der Pflichtige erwarb die Landparzelle für die noch nicht erstellte Stockwerkeigentumseinheit an der E-strasse in C – Grundstück mit Seeanstoss und Bootsplatz – im Jahr 2002 und schloss gleichentags einen, im Vergleich mit den anderen zu erstellenden Wohnungen günstigen, Werkvertrag ab. Die Kosten beliefen sich insgesamt auf Fr. 485'000.- (= Fr. 176'000.-/Land und Fr. 309'000.-/Werkpreis). Nach Bau des Gebäudes im Jahr 2003 vermietete er die Wohnung. Infolge Interesse eines weiteren Stockwerkeigentümers dieser Überbauung konnte er die Wohnung 2007 für Fr. 920'000.- an diesen verkaufen, was einen Grundstücksgewinn von Fr. 421'507.- ergab, welcher als Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel aufgerechnet worden ist.

In den Jahren 2002 – 2007 führte der Pflichtige die Wohnung jeweils als Privatvermögen auf, da er die Wohnung als private Vermögensanlage zur Sicherung der Altersvorsorge gekauft habe. Er habe sie aufgrund seiner guten privaten wie geschäftlichen Beziehungen zu dem die Bauten realisierenden Generalunternehmer zu einem Vorzugs-Werkpreis erhalten und diese Wohnung sei insbesondere wegen ihres direkten Seeanstosses mit Bootsanlegeplatz ohne Zweifel ein Liebhaberobjekt. Zu einem Verkauf der Wohnung habe er sich entschlossen, weil einerseits der Wohnungsnachbar an einem Kauf interessiert gewesen sei und einen sehr guten Kaufpreis gezahlt habe, andererseits aber auch zu befürchten gewesen sei, dass sich seine Kindern im Erbfall nicht über eine Bewertung dieses Liebhaberobjekts würden einigen können.

Dieses Vorbringen des Pflichtigen zeigt deutlich auf, dass für ihn nicht die private Nutzung der Wohnung in C im Vordergrund stand, sondern dass für ihn der wirtschaftliche Wert der Wohnung samt entsprechender Preissteigerung – als Altersvorsorge oder als Erbgegenstand für seine Kinder – entscheidende Bedeutung hatte. Dieser finanzielle Aspekt manifestiert sich auch im weiteren Vorbringen, nämlich, dass der Pflichtige die Wohnung aufgrund seiner geschäftlichen Beziehungen günstig habe erwerben können, was er nicht zuletzt aufgrund seiner Erfahrungen als Liegenschaftenhändler abschätzen konnte. Dieses Fachwissen bewog den Pflichtigen später wohl auch dazu, sich zu einem Verkauf zu entschliessen, als er abschätzen konnte, dass der zu erzielende Verkaufspreis den Wert dieser an bevorzugter Lage gelegenen Wohnung optimal widerspiegelte. Zu Letzterem führt er aus: "Die Anfrage des Nachbarn unbeachtet zu lassen, wäre somit geradezu unverzeihlich gewesen".

Da somit die finanziellen Interessen des Pflichtigen sowohl mit Bezug auf den Erwerb als auch auf den Verkauf der Wohnung in C im Vordergrund standen, ist davon auszugehen, dass die Wohnung in erster Linie dem Geschäftsvermögen und damit der selbstständigen Tätigkeit des Pflichtigen als Liegenschaftenhändler gedient hat. Dabei ist unerheblich, dass der Pflichtige die Wohnung als Privatvermögen deklarierte und im Zusammenhang mit dem Verkauf auch private Überlegungen zur Vermeidung von Erbstreitigkeiten eine Rolle gespielt haben mögen.

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen und ist ihnen

keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 1 und 4 DBG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]