



Entscheid

25. April 2019

Mitwirkend:

Einzelrichterin Micheline Roth und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

vertreten durch B AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2014 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2014

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist der Sohn von C, welcher Hauptaktionär und Geschäftsführer der D AG und diverser anderer Gesellschaften ist. Der Pflichtige deklarierte in der Steuererklärung 2014 Einkünfte aus unselbstständigem Haupterwerb von Fr. 224'507.- und aus unselbstständigem Nebenerwerb von Fr. 59'366.- sowie einen Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 23'537.-. Letztere Tätigkeit besteht in der Vermietung von Geschäfts-/Büro-räumlichkeiten einer im ... 2014 erworbenen Liegenschaft in der aargauischen Gemeinde E an die D AG. Gesamthaft deklarierte er ein steuerbares Einkommen von Fr. 249'026.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 248'126.- (Staats- und Gemeindesteuern). Am 16. Februar 2016 ergingen die Veranlagungsverfügung bzw. der Einschätzungsentscheid mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 285'400.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 271'000.- (satzbestimmend Fr. 284'500.-; Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 181'000.- (satzbestimmend Fr. 217'000.-; Staats- und Gemeindesteuern). Dabei qualifizierte das kantonale Steueramt die Vermietung der Liegenschaft als private Vermögensverwaltung und nicht als selbstständige Erwerbstätigkeit.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 7. März 2016 Einsprache und beantragte, den Gewinn und das Eigenkapital der Einzelfirma F mit der Liegenschaft in der aargauischen Gemeinde E deklarationsgemäss als selbstständige Erwerbstätigkeit und somit auch als Geschäftsvermögen zu veranlagern.

Mit Auflage vom 31. März 2016 ersuchte der Steuerkommissär den Pflichtigen Folgendes einzureichen:

- Nachweis, dass die selbstständige Tätigkeit des/der Steuerpflichtigen pro 2014 fortdauernd und planmässig ausgeübt wurde anhand von beweiskräftigen Unterlagen.
- Nachweis, dass die Tätigkeit des/der Steuerpflichtigen pro 2014 nach aussen sichtbar ausgeübt wurde anhand von beweiskräftigen Unterlagen wie Inserate, Berichte in Fachzeitschriften usw.
- Aufstellung über Einkünfte des/der Steuerpflichtigen pro 2014 mit Angaben über Betrag und Zahlungsdatum.
- Belegmässiger Nachweis der generierten Liegenschaftenerträge.

- Kopie Mietvertrag/Mietverträge (bezüglich der erzielten Liegenschaftenerträge).
- Nachweis sämtlicher Aufwendungen des/der Steuerpflichtigen pro 2014 anhand einer Aufstellung inkl. chronologisch geordneten Zahlungsbelegen.
- Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit sämtlicher Aufwendungen pro 2014 anhand von Belegen und einer substantiierten Sachdarstellung.

Mit Eingabe vom 4. Mai 2016 reichte der Pflichtige verschiedene Unterlagen ein, so insbesondere den Mietvertrag und den Nachweis der erhaltenen Mietzinse sowie Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Erwerb und Umbau der Liegenschaft.

Das kantonale Steueramt erliess am 25. August 2016 unveränderte Einspracheentscheide und hielt an der Auffassung fest, dass die Vermietungstätigkeit des Pflichtigen keine selbstständige Erwerbstätigkeit darstelle.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 23. September 2016 liess der Pflichtige beantragen, ihn mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 250'952.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 250'052.- (satzbestimmend 250'052.-; Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 184'907.- (satzbestimmend Fr. 221'704.-; Staats- und Gemeindesteuern) zu veranlagern. Der Pflichtige trete sukzessiv die Nachfolge seines Vaters an und übernehme die D AG. Dies führe dazu, dass er dann Eigentümer verschiedener Liegenschaften sein werde, die bereits heute an die D AG vermietet würden. Aus diesem Grund habe der Pflichtige seine Einzelfirma gegründet und vermiete die Liegenschaft in der aargauischen Gemeinde E an die D AG. Auch beabsichtige er, weitere Liegenschaften zu erwerben und an die D AG oder assimilierte Gesellschaften zu vermieten. Dies zeige auf, dass sich bei der Einzelfirma des Pflichtigen um eine selbstständige Erwerbstätigkeit handle und die Liegenschaft in der aargauischen Gemeinde E sei daher auch Geschäftsvermögen. Zudem beantragte er eine Parteientschädigung.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 20. Oktober 2016 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Der Pflichtige reichte keine weitere Stellungnahme ein und die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Nach Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 18 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Von diesen Einkünften werden gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG bzw. § 27 Abs. 1 StG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen.

Verluste aus einer solchen Tätigkeit können mit übrigen Einkünften verrechnet werden (vgl. zum sogenannten Nettoprinzip: Reich/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 25 N 14 f. DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 27 N 25 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 27 N 21 StG). In jedem Fall erfordert der Abzug, dass die Tätigkeit, welcher der betreffende Aufwand zuzurechnen ist, überhaupt eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 DBG bzw. § 18 StG darstellt (StRK I, 18. März 1993 = ZStP 1993, 108).

b) Der steuerrechtliche Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist aufgrund der vielfältigen Sachverhalte, die damit abgedeckt werden, nicht scharf definiert (BGE 125 II 113 E. 5). Allgemein wird darunter jede Tätigkeit verstanden, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (BGr, 1. Dezember 2015, 2C_375/2015, E. 2.2.; BGE 121 I 259 E. 3c; BGE 121 II 113 E. 5b; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 6 DBG und § 18 N 8 StG, auch zum Folgenden).

c) Steuerbarer Immobilienhandel im Sinne einer selbstständigen Erwerbstätigkeit liegt gemäss bundesgerichtlicher Praxis dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut. Die Gewinnabsicht bildet ein subjektives Kriterium, das nur aufgrund äusse-

re Umstände festgestellt werden kann. Erforderlich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Als Indizien hierfür kommen in Betracht: die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang des 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. Ob Veräusserungsgewinne nach Art. 18 DBG bzw. § 18 StG zu besteuern sind, ist im Einzelfall stets nach den gesamten Umständen zu beurteilen. Die einzelnen Begriffsmerkmale dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 2.2 - 2.3 mit weiteren Hinweisen).

d) Indiz für die Qualifikation als private Lebenshaltung bzw. Liebhaberei in Abgrenzung zur selbstständigen Erwerbstätigkeit kann eine fehlende Gewinnstrebigkeit sein. Diese kann sich zum einen aus der betreffenden Tätigkeit als solche ergeben, weil diese als Basis für eine rentable Erwerbsquelle ungeeignet erscheint, zum anderen kann sie aus der Art des Vorgehens abgeleitet werden, indem dieses nicht auf kommerzieller Methode beruht. Ein derartiges Indiz stellt der Umstand dar, dass ein Steuerpflichtiger wegen generell guten Einkommens- oder Vermögensverhältnissen nicht auf Einkünfte aus der fraglichen Tätigkeit angewiesen ist (VGr, 31. Mai 2005 = StE 2006 B 23.1 Nr. 61).

e) Nach der steuerrechtlichen Praxis des Bundesgerichts gehört die Vermietung eigener Liegenschaften im Allgemeinen zur üblichen Verwaltung privaten Vermögens und ist bei der Annahme, sie sei Gegenstand eines geschäftlichen Betriebs grösste Zurückhaltung geboten (BGr, 23. Januar 2004, 2A.52/2003, E. 2.5 = StE 2004 A 21.14 Nr. 15; BGr, 2. Oktober 2014, 2C_1204/2013, E. 2.4 = StE 2015 B 23.1 Nr. 82). Auch die sozialversicherungsrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts zählt das Vermieten eigener Liegenschaften grundsätzlich zur privaten Vermögensverwaltung (BGr, 21. März 2017, 9C_591/2016, E. 3.3).

Nach den Ausführungen des Bundesgerichts werde die Vermietung eigener Liegenschaften auch nicht allein dadurch zu einem Geschäftsbetrieb, wenn das zu verwaltende Vermögen umfangreich sei und der Eigentümer eine kaufmännische

Buchhaltung führen müsse. Vielmehr erhalte die Vermietertätigkeit erst dann betrieblichen Charakter, wenn sie die blossе Gebäudeverwaltung übersteige (BGr, 23. Januar 2004, 2A.52/2003 = StE 2004 A 21.14 Nr. 15, mit weiteren Hinweisen, sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 18 N 55 StG).

Demgegenüber qualifiziert das Bundesgericht die Erträge aus der Vermietung möblierter Wohnungen in sozialversicherungsrechtlichen Fällen mitunter als Erwerbseinkommen (BGr, 21. März 2017, 9C_591/2016, E. 7.1; BGr, 27. Juni 2008, 2C_135/2008, E. 3.3, auch zum Folgenden). Die nicht rein liegenschaftliche Tätigkeitskomponente sei bei der Vermietung von möblierten Wohnungen wesentlich bedeutender als diejenige bei unmöblierten Wohnungen. Das Steuerrekursgericht ist indessen nicht an die sozialversicherungsrechtliche Betrachtungsweise gebunden (BGr, 22. Dezember 1992, ASA 63, 660).

Entscheidend ist in jedem Fall das Gesamtbild der vollzogenen Tätigkeiten. Es sind alle Umstände des Einzelfalls miteinzubeziehen (Reich/Von Ah, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 18 N 15 DBG, mit weiteren Hinweisen).

f) Qualifiziert die Aktivität des Steuerpflichtigen in der unter den erwähnten Kriterien vorzunehmenden Prüfung als private Vermögensverwaltung oder produziert sie reine Lebenshaltungskosten (vgl. Art. 34 lit. a DBG bzw. § 33 lit. a StG), können die entstandenen Verluste nicht mit übrigen Einkünften verrechnet werden.

g) Nach Art. 123 Abs. 1 DBG bzw. § 132 Abs. 1 StG stellen die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Dabei gilt die allgemeine Regel der Beweislastverteilung, dass die Steuerbehörde die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen jene Umstände, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A., 2016, S. 519). Dementsprechend obliegt der Nachweis, dass eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, grundsätzlich der Steuerbehörde. Ist dagegen streitig, ob eine bestimmte verlustbringende Betätigung (überhaupt) eine selbstständige Erwerbstätigkeit darstellt (oder ob nicht z.B. eine Liebhaberei vorliegt), ist hierfür der Steuerpflichtige beweispflichtig (vgl.

StRK I, 18. März 1993 = StE 1995 B 23.1 Nr. 30). Denn er leitet hieraus die steuermin-
dernde Verrechnung dieses Verlusts mit übrigen Einkünften ab. Zur Beweisleistung
gehört in erster Linie und in jedem Fall, dass eine substantiierte Sachdarstellung ge-
geben wird, die ohne weitere Untersuchung, aber unter dem Vorbehalt der Beweiser-
hebung, die Beurteilung der massgebenden Qualifikationsfrage ermöglicht. Für die von
ihm verfochtene, hinreichend substantiierte Sachdarstellung hat der Steuerpflichtige
beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder zumindest unter genauer Bezeichnung
Beweise anzubieten.

2. a) Strittig ist die Frage, ob das Vermieten der Liegenschaft in der aargau-
ischen Gemeinde E durch den Pflichtigen an die D AG eine selbstständige Erwerbstä-
tigkeit und diese entsprechend Geschäftsvermögen darstellt resp. der Pflichtige den
daraus entstandenen Verlust mit seinen übrigen Einkünften verrechnen kann.

b) aa) In der Beschwerde und im Rekurs führt der Pflichtige aus, dass er suk-
zessiv die Nachfolge seines Vaters antrete und es bereits heute so sei, dass sein Vater
Eigentümer verschiedener Liegenschaften sei, welche er an die D AG vermiete. Auch
der Pflichtige beabsichtige weitere Liegenschaften zu erwerben und diese im Wesentli-
chen der D AG oder assimilierten Gesellschaften zu vermieten. Sobald sein Vater ihm
die Liegenschaften und die damit zusammenhängenden Erträge und Vermögen über-
tragen habe, würden sämtliche Liegenschaften Geschäftsvermögen bilden. Dies führe
dazu, dass auch die Liegenschaft in E/AG, die der Pflichtige jetzt erworben habe und
die an die D AG vermietet worden sei, Geschäftsvermögen sei und seine Tätigkeit in
Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft eine selbstständige Erwerbstä-
tigkeit darstelle.

bb) Demgegenüber vertritt das kantonale Steueramt die Auffassung, dass
der Pflichtige, bzw. die Einzelfirma des Pflichtigen, im Jahr 2014 nur eine einzige Lie-
genschaft zu verwalten gehabt habe. Diese Liegenschaft habe der Pflichtige im ... 2014
erworben. Dabei habe er nur knapp 63% Fremdmittel einsetzen müssen. Andere Im-
mobilienverwaltungen bzw. Zu- oder Verkäufe habe er nicht vorgenommen. Dies alles
spreche dafür, dass es sich um die Verwaltung bzw. Vermietung einer Privatliegenschaft
gehandelt habe. Der Gewinn und das Eigenkapital der Einzelfirma F kann somit

im Jahr 2014 nicht als selbstständige Erwerbstätigkeit und auch nicht als Geschäftsvermögen veranlagt werden.

c) aa) Laut den mit der Steuererklärung 2014 eingereichten Lohnausweisen erzielte der Pflichtige im Jahr 2014, jeweils vom 1. Januar bis 31. Dezember 2014, ein Nettoeinkommen von Fr. 132'113.- aus einer Anstellung bei der D AG, zusätzlich ein Nettoeinkommen von Fr. 92'394.- aus einer Anstellung bei der G AG und ein solches von Fr. 34'748.- von der H AG sowie eine Verwaltungsratsentschädigung von Fr. 24'618.- von der I AG. Letztere Unternehmen sind laut Ausführungen des Pflichtigen mit der D AG assimiliert. Insgesamt erzielte der Pflichtige im Jahr 2014 ein Nettoeinkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 283'873.-.

bb) Unstreitig erwarb der Pflichtige im ... 2014 eine Liegenschaft in der aargauischen Gemeinde E für Fr. 3.8 Mio. Den Erwerb dieser Liegenschaft finanzierte er mit dem erhaltenen Erbvorbezug von Fr. 1.4 Mio. und der Aufnahme einer Hypothek in Höhe von Fr. 2'400'000.- (Aufstellung zu Hauptformular NP). Anschliessend wurde die Liegenschaft an die D AG vermietet. In diesem Zusammenhang gründete der Pflichtige die Einzelfirma F, mit welcher er die Vermietung/Verwaltung der Liegenschaft E/AG als selbstständige Erwerbstätigkeit erfasste. Daraus ergab sich im Jahr 2014 ein Verlust von Fr. 23'537.-, der im Wesentlichen auf erfolgten Liegenschaft-Abschreibungen von rund Fr. 29'000.- basierte.

3. Gemäss der vorstehenden E. 1e ist das Vermieten von eigenen Liegenschaften grundsätzlich der privaten Vermögensverwaltung und nicht einer selbstständigen Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Dies ergibt sich auch im vorliegenden Fall unter Berücksichtigung der gesamten Umstände: Im Jahr 2014 erwarb der Pflichtige eine einzige Liegenschaft und vermietete diese an die von seinem Vater geführte D AG. Für den Erwerb der Liegenschaft in E/AG benötigte er nur einen Anteil von knapp 63% Fremdmittel. Daraus folgt, dass erhebliche fremde Mittel zur Finanzierung nicht erforderlich gewesen sind, was gegen den Erwerb zur selbstständigen Tätigkeit als "Handelsware" spricht (vgl. E. 1c). Fraglich ist auch, ob Gewinnstrebigkeit vorliegt resp. aus der Vermietung der Liegenschaft ein Gewinnerziel werden sollte, der dann für einen weiteren Liegenschaftshandel zur Verfügung gestanden hätte. Denn die Liegenschaft in E/AG sollte ja in erster Linie der D AG zur Erfüllung ihrer Aufgaben zur Verfügung

stehen bzw. an diese vermietet werden. Auch lagen die Verwaltungsaufwendungen der Einzelfirma, d.h. des Pflichtigen, betreffend die Vermietung der Liegenschaft wohl eher im unteren Bereich. Denn die Verbundenheit mit der D AG und insbesondere, dass die Liegenschaft an Letztere, unkündbar für die Dauer von 10 Jahren, vermietet wurde, lassen darauf schliessen, dass weder mit einem Mieterwechsel noch damit zu rechnen war, dass bei allfälligen Mängeln des Mietobjekts grössere Verwaltungs-/Organisationsarbeiten durch ihn als Vermieter erforderlich sein könnten. Es kann wohl sogar davon ausgegangen werden, dass das "Familienunternehmen" D AG in erster Linie selber für eine Behebung der Mängel, z.B. Heizung, Wasser usw., Sorge getragen hätte. Aus den vorliegenden Akten ergibt sich zudem, dass ein Marktauftritt der Einzelfirma des Pflichtigen nicht stattfand, obwohl der Pflichtige nach seinen Ausführungen beabsichtigte, weitere Liegenschaften zu erwerben und diese auch wieder der D AG bzw. mit ihr verbundenen Firmen als Mietobjekt zur Verfügung zu stellen. Der Pflichtige bzw. seine Einzelfirma hat nämlich weder Anzeigen betr. Immobiliensuche aufgegeben, noch sind weitere Verkaufsobjekte besichtigt worden oder entsprechende Verkaufs- bzw. Immobilienunterlagen angefordert worden. Hinzukommt, dass der Pflichtige im Jahr 2014 hauptberuflich einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit nachging und bei verschiedenen Firmen angestellt gewesen ist. Sein Nettoeinkommen aus diesen Tätigkeiten betrug immerhin nahezu Fr. 285'000.-, was zeigt, dass er auf weitere Einkünfte aus einer selbstständigen Tätigkeit zur Bestreitung seines Lebensunterhalts nicht angewiesen gewesen ist. Es ist daher daran festzuhalten, dass mit Bezug auf die Liegenschaft in E/AG für das Jahr 2014 allein eine private Vermögensverwaltung vorliegt und diese kein Geschäftsvermögen darstellt. Entsprechend entfällt eine Verrechnung des geltend gemachten Verlusts mit den übrigen Einkünften des Pflichtigen.

4. Soweit der Pflichtige vorbringt, wenn er dann die D AG und die an jene vermieteten Liegenschaften von seinem Vater übernommen habe, würde auch die vorliegend betroffene Liegenschaft in E/AG Geschäftsvermögen darstellen und sei daher jetzt schon als Geschäftsliegenschaft anzusehen, ist er – in Übereinstimmung mit den Ausführungen des Steuerkommissärs – auf Folgendes hinzuweisen: Einschätzungen erwachsen allein im Dispositiv in Rechtskraft. Frühere Veranlagungen sind für die Steuerbehörden in den nachfolgenden Perioden nicht verbindlich. Eine rechtliche Würdigung vermag darum für eine nachfolgende Taxation keine präjudizierende Wirkung

zu entfalten. Die Steuerbehörde kann und muss die rechtliche Würdigung gleicher Sachverhalte für jede Periode neu prüfen (Richer/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 131 N 6 DBG und § 139 N 7 StG).

5. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer/Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und entfällt die Zusprechung einer Parteienschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]