

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_553/2019

Urteil vom 9. März 2021

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Donzallaz, Bundesrichter Beusch,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte

A.A. _____,
B.A. _____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Treuhand- und Revisionsgesellschaft
Mattig-Suter und Partner,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich.

Gegenstand

Direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 17. April 2019 (SB.2019.00003).

Sachverhalt:

A.

B.A. _____ übernahm im Februar 1989 durch Erbvorbezug von ihrem Vater das Grundstück Kat.-Nr. xxxx mit xxxx m² Bauland und einem im Jahr 19xx darauf errichteten Wohnhaus an der "Strasse C. _____" in D. _____/ZH, das seither als Familienwohnung diente.

Am 7. April 2011 brachte B.A. _____ das Grundstück mit bestehender Hypothek in eine einfache Gesellschaft mit der E. _____ AG ein. Im Grundbuch blieb B.A. _____ als Alleineigentümerin eingetragen. Die einfache Gesellschaft realisierte unter dem Namen "Baugesellschaft" bzw. "Baukonsortium Strasse C. _____" eine Neuüberbauung mit einem Mehrfamilienhaus mit acht Eigentumswohnungen und Garagenplätzen. Am 16. Januar 2014 wurde das Grundstück in acht Stockwerkeigentumseinheiten aufgeteilt. Noch im gleichen Jahr verkaufte B.A. _____ sechs Einheiten (Anteile von insgesamt 768/1000 am Stockwerkeigentum) an Dritte; die anderen beiden Einheiten vermietet sie.

Das Konsortium verbuchte den Gewinn aus der Neuüberbauung erst im Jahr 2015 definitiv.

B.

Mit Verfügung vom 13. April 2018 veranlagte das Kantonale Steueramt Zürich die Eheleute A. _____ für die direkte Bundessteuer 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 548'673.-- (abgerundet Fr. 548'600.--). Im Vergleich zur Steuererklärung hatte das Steueramt einen Betrag von Fr. 584'275.-- aus selbständigem Haupterwerb aufgerechnet, woraus nach Abzug der geschätzten AHV-Rückstellungen und weiterer Korrekturen das vorgenannte steuerbare Einkommen resultierte.

Die Eheleute A. _____ führten gegen ihre Veranlagung Einsprache mit dem Antrag, auf die steuerliche Erfassung des Veräusserungsgewinns zu verzichten. Diese Einsprache wies das Kantonale Steueramt Zürich am 28. Mai 2018 ab.

Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich mit Entscheid vom 10. Dezember 2018 ab. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich wies die Beschwerde gegen den steuerrekursgerichtlichen Entscheid mit Urteil vom 17. April 2019 ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 11. Juni 2019 beantragen A.A. _____ und B.A. _____, den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 17. April 2019 aufzuheben und das steuerbare Einkommen auf Fr. 80'052.-- festzusetzen.

Das Kantonale Steueramt Zürich, das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen.

Erwägungen:

1.

Die Beschwerde richtet sich gegen ein letztinstanzliches kantonales Urteil in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Eine Ausnahme im Sinne von Art. 83 BGG ist nicht gegeben. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist daher zulässig (Art. 82 Abs. 1 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Auf die form- und fristgerechte Beschwerde der gemäss Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG legitimierten Beschwerdeführer ist einzutreten.

2.

2.1. Das Bundesgericht legt seinem Urteil nach Art. 105 Abs. 1 BGG den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat. Hauptaufgabe des Bundesgerichts ist die Rechtskontrolle (Art. 189 BV). Es prüft daher die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz nicht frei wie eine Appellationsinstanz, sondern nur in eingeschränkter Weise (**BGE 144 V 50** E. 4.1 S. 52). Namentlich können die vorinstanzlichen Feststellungen gemäss Art. 105 Abs. 2 BGG nur berichtigt werden, wenn sie entweder offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich ermittelt worden sind (**BGE 140 III 115** E. 2 S. 117; **137 II 353** E. 5.1 S. 356) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 135** E. 1.6 S. 144 f.). Die Parteien haben substantiiert darzulegen, inwiefern der vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt im Lichte der vorstehenden Regeln zu ergänzen ist; werden sie diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (**BGE 140 III 16** E. 1.3.1 S. 18).

2.2. Das Bundesgericht wendet das Recht nach Art. 106 Abs. 1 BGG von Amtes wegen an, prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 142 I 135** E. 1.5 S. 144; **138 I 274** E. 1.6 S. 280; **133 II 249** E. 1.4.1 S. 254).

3.

3.1. 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 auszulegen (**BGE 143 II 402** E. 5.3 S. 404 f.; **142 II 197** E. 5.6 S. 204 mit Hinweisen).

3.2. 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 auszulegen: Gewinne aus einer Tätigkeit, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgeht, stellen steuerbares Einkommen dar (**BGE 125 II 113** E. 5d und 5e S. 122 f.; 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 S. 256 ff.; **125 II 113** E. 5b S. 120 f., je mit Hinweisen; Urteile 2C_298/2019 vom 18. August 2020 E. 3.2; 2C_890/2018 vom 18. September 2019 E. 5.1).

3.3. 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 S. 124; **122 II 446** E. 3b S. 449 f.; 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. 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; 2C_1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 2.3, in: StE 2015 B 23.1 Nr. 82; 2C_1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 2.2, in: StE 2013 B 23.1 Nr. 79, ASA 82 S. 72; je mit Hinweisen).

3.4. Keine selbstständige Erwerbstätigkeit bzw. kein gewerbmässiger 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 (Urteil 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; 2C_1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 2.4, in: StE 2015 B 23.1 Nr. 82; 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 2.5, in: StE 2012 B 23.2 Nr. 40; m.w.H.).

4.

4.1. Das Verwaltungsgericht würdigte zunächst zugunsten der Beschwerdeführerin, dass sie die Liegenschaft im Rahmen eines Erbvorbezugs erworben und jahrelang als Familienwohnung genutzt hatte. Für diesen Zeitraum habe es unbestrittenermassen an einem planmässigen bzw. systematischen, auf Gewinnerzielung ausgerichteten Verhalten im Sinne einer selbstständigen Erwerbstätigkeit gefehlt. Ferner berücksichtigte die Vorinstanz zugunsten der Beschwerdeführerin, dass die Neuüberbauung und bessere Ausnützung des Grundstücks mit einem Mehrfamilienhaus wirtschaftlich sinnvoller gewesen sei als eine Renovation der in die Jahre gekommenen Baute. Zudem habe die Beschwerdeführerin selbst über kein besonderes Fachwissen verfügt, das Grundstück nicht zu Gesamteigentum in die einfache Gesellschaft eingebracht und die aus der Überbauung resultierenden Gewinne nicht sogleich in neue Immobilienprojekte reinvestiert.

Nichtsdestotrotz sei die Beschwerdeführerin mit der Gründung der einfachen Gesellschaft zwecks Neuüberbauung des Grundstücks und der Aufnahme zusätzlicher Fremdmittel von Fr. 2'500'000.-- (zuzüglich der bestehenden Hypothek von Fr. 900'000.--) im Rahmen dieser einfachen Gesellschaft aber erhebliche unternehmerische und finanzielle Risiken eingegangen. Weiter stelle die Neuüberbauung mit einem Mehrfamilienhaus bzw. die Aufteilung in Stockwerkeigentum unter gesondertem Verkauf der einzelnen Einheiten ein systematisches bzw. planmässiges Vorgehen dar, welches für eine schlichte Vermögensverwaltung zumindest untypisch sei. Ferner müsse sich die Beschwerdeführerin die Fachkenntnisse ihrer Mitgesellschafterin anrechnen lassen. Die Gesellschafter des Baukonsortiums seien zwar nicht selbst gemeinsam gegen aussen aufgetreten, doch haben sie zum Zweck des Aussenauftritts (Projektleitung, Bauherrenvertretung, Käuferbetreuung, Vermittlung von Kaufinteressenten) ein Drittunternehmen beauftragt, sodass es doch indirekt zu einem gemeinsamen Aussenauftritt gekommen sei. In Würdigung der gesamten Umstände schloss die Vorinstanz, dass die Beschwerdeführerin mit der Gründung der einfachen Gesellschaft und der Neuüberbauung eine selbstständige Erwerbstätigkeit aufgenommen habe und die daraus erzielten Einkünfte, insbesondere alle Kapitalgewinne aus der Veräusserung, der Einkommenssteuer unterliegen.

4.2.

4.2.1. Die Beschwerdeführer behaupten, "im Resultat" habe zwischen ihr und ihrer Mitgesellschafterin ein einfacher Auftrag mit dem Zweck der Überbauung der Liegenschaft vorgelegen. Sie bringen jedoch keine Tatsachen vor, die nahe legen würden, dass die Vorinstanz das privatrechtliche Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Mitgesellschafterin falsch gewürdigt haben könnte. Insbesondere zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf, dass ihre unternehmerischen Risiken in der einfachen Gesellschaft vertraglich derart reduziert gewesen wären, dass es sich rechtfertigen würde, das Verhältnis einem einfachen Auftrag gleichzustellen. Auch der Vorinstanz war im Übrigen nicht entgangen, dass die einfache Gesellschaft zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Mitgesellschafterin kein "übliches Baukonsortium" gewesen war. Die Vorinstanz würdigte diese Besonderheit denn auch ausdrücklich zugunsten der Beschwerdeführerin (vgl. angefochtenes Urteil, E. 3.3.1).

4.2.2. Trotz dieser Besonderheit des Baukonsortiums ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Fachkenntnisse der Mitgesellschafterin der Beschwerdeführerin anrechnete. Anders als der Steuerpflichtige im Fall, der dem von der Beschwerdeführerin zitierten Urteil zugrundelag (vgl. Urteil 2C_1048/2013 vom 25. August 2014 E. 3.4, in: StR 69/2014 S. 790), stand die Beschwerdeführerin mit der fachkundigen Person nicht nur in einem Austausch- oder Interessenwahrungs-, sondern in einem Gesellschaftsverhältnis. Bei dieser Organisationsform rechtfertigt es sich praxismässig, den nicht fachkundigen Gesellschaftern die Kenntnisse der fachkundigen Gesellschafter anzurechnen (vgl. Urteile 2C_156/2015 vom 5. April 2016 E. 2.2.6, in: StE 2016 B 23.2 Nr. 51, StR 71/2016 S. 870; 2A.433/2004 vom 13. April 2005 E. 3.3, in: StR 60/2005 S. 489; vgl. zum früheren Recht auch **BGE 96 I 655** E. 2 S. 658 f.).

4.2.3. Wenn eine steuerpflichtige Person zwecks Überbauung einer Liegenschaft eine einfache Gesellschaft begründet, lässt dies aber praxismässig nicht nur die Anrechnung der Fachkenntnisse unter den Gesellschaftern zu. Vielmehr ist der Zusammenschluss zu einem Baukonsortium bereits für sich genommen ein gewichtiges Indiz dafür, dass die Tätigkeit die schlichte Vermögensverwaltung übersteigt (Urteile 2C_298/2019 vom 18. August 2020 E. 3.4; 2C_156/2015 vom 5. April 2016 E. 2.2.6, in: StE 2016 B 23.2 Nr. 51, StR 71/2016 S. 870; 2C_948/2010 vom 31.

Oktober 2011 E. 3.1.1, in: StE 2012 B 23.2 Nr. 40; 2C_907/2010 vom 16. Mai 2011 E. 3.2; 2A.433/2004 vom 13. April 2005 E. 3.3, in: StR 60/2005 S. 489; vgl. zum früheren Recht auch **BGE 96 I 655** E. 2 S. 658 f.), auch wenn es in der stets erforderlichen Gesamtbetrachtung von anderen Indizien überwogen werden kann (vgl. Urteil 2C_819/2011 vom 20. April 2012 E. 3.3, in: RDAF 2012 II S. 260).

4.2.4. Unbehelflich ist schliesslich der Hinweis der Beschwerdeführer, im Immobiliensektor seien Fremdfinanzierungen im Umfang von 64 Prozent der Baukosten üblich. Denn dies ändert nichts daran, dass die aufgenommenen Fremdmittel in absoluten Zahlen erheblich waren und die Beschwerdeführerin nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) die Überbauung ohne die Fremdfinanzierung und ohne die Mitwirkung eines fachkompetenten Partners nicht hätte realisieren können.

4.3. Die einfache Gesellschaft zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Mitgesellschafterin war kein "übliches Baukonsortium". Zudem ist wohl mit der Vorinstanz zu konstatieren, dass einige Indizien für schlichte Vermögensverwaltung sprechen. Dennoch ist bundesrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz im Lichte der gewählten Organisationsform sowie der finanziellen Risiken aus der Aufnahme erheblichen zusätzlichen Fremdkapitals zum Schluss kam, die Beschwerdeführerin habe mit Bezug auf die Überbauung ihres Grundstücks und den Verkauf der Stockwerkeigentumseinheiten eine Tätigkeit ausgeübt, welche die schlichte Verwaltung von Privatvermögen gesprengt habe. Die Überbauung des Grundstücks mit acht Stockwerkeigentumseinheiten, deren sechs in der Folge verkauft wurden, übersteigt als eigentliche Entwicklung eines Bauprojekts ("promotion immobilière") die blosser Verwaltung des privaten Vermögens. Folglich hat die Vorinstanz die Veräusserungsgewinne zu Recht als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Besteuerung unterworfen.

5.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Sie ist abzuweisen. Die Gerichtskosten tragen die Beschwerdeführer (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'500.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 9. März 2021

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler