Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.439/2005 /vje

Urteil vom 8. Mai 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

Parteien
Kantonales Steueramt Zürich, 8090 Zürich,
Beschwerdeführer,

gegen

X._____,
Beschwerdegegnerin, vertreten durch SwissInterTax AG,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, Postfach, Militärstrasse 36, 8090 Zürich.

Gegenstand
direkte Bundessteuer 2001,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den
Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich,
2. Abteilung, 2. Kammer, vom 11. Mai 2005.

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 die in A._____ ZH gelegene Liegenschaft B._____strasse für Fr. 756'218.90. Das Kantonale Steueramt Zürich veranlagte X._____ am 26. März 2004 bzw. mit Einspracheentscheid vom 8. Juli 2004 für die direkte Bundessteuer des Jahres 2001 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 610'600.– (satzbestimmend: Fr. 548'600.–). Nach seiner Auffassung hatte sie aus dem Verkauf der Liegenschaft in A._____ ZH einen steuerpflichtigen Gewinn von Fr. 487'933.– erzielt. Ihr verstorbener Ehemann sei als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler tätig gewesen, weshalb diese Liegenschaft Geschäftsvermögen bilde, was sich durch den Erbgang nicht geändert habe. In Bezug auf die direkte Bundessteuer des Jahres 2000 wurde X._____ im Übrigen für den
Zeitraum vom 2. Mai bis 31. Dezember 2000 separat besteuert (Veranlagung vom 30. März 2004 bzw. Einspracheentscheid vom 8. Juli 2004).
B.
Eine gegen die Veranlagung des Steuerjahres 2001 gerichtete Beschwerde wies die Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich am 26. Oktober 2004 ebenso ab wie eine Eingabe betreffend die direkte Bundessteuer 2000. Ihrer Ansicht nach sind die fraglichen Liegenschaften weder dem Privatvermögen zuzuordnen noch handelt es sich beim Verkaufserlös der Liegenschaft in A._____ ZH um einen steuerfreien Kapitalgewinn. In Bezug auf das Steuerjahr 2000 zog X._____ das Urteil direkt an das Bundesgericht weiter (Verfahren 2A.698/

2004).
C.
Soweit der Entscheid der Steuerrekurskommission I das Steuerjahr 2001 betraf, erhob X._____ dagegen Beschwerde an das hierfür zuständige Verwaltungsgericht des Kantons Zürich. Dieses gelangte zum Ergebnis, im Jahre 1985 seien die nicht in die Z._____ AG eingebrachten Liegenschaften entgegen der Auffassung der Steuerrekurskommission I als Privatvermögen zu betrachten gewesen. Unter diesen Umständen käme eine Besteuerung des Liegenschaftengewinns nur in Frage, wenn sie in der Folgezeit bis zum Ableben von Y._____ (erneut) in dessen Geschäftsvermögen überführt worden wären, was die Steuerrekurskommission I nicht geprüft habe. Das Gericht hiess deshalb die Beschwerde am 11. Mai 2005 teilweise gut und wies die Sache zur weiteren Untersuchung sowie zum Neuentscheid im Sinne der Erwägungen an die Steuerrekurskommission I zurück.
D.
Gegen dieses Urteil hat das Steueramt am 11. Juli 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht eingereicht. Es beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Entscheid der Steuerrekurskommission I (betreffend die Veranlagung 2001) zu bestätigen.
Das Verwaltungsgericht und X._____ (Beschwerdegegnerin) beantragen, die Beschwerde abzuweisen (soweit darauf einzutreten sei). Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt deren Gutheissung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegenstand dieses Verfahrens bildet nur die direkte Bundessteuer des Jahres 2001. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde des Kantonalen Steueramts ist zulässig (vgl. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Das Verwaltungsgericht hat die Sache zur Neubeurteilung an die Steuerrekurskommission I zurückgewiesen; es hat indessen als Teilaspekt endgültig entschieden, dass die fragliche Liegenschaft im Jahr 1985 dem Privatvermögen angehört habe. Praxisgemäss ist ein solcher Rückweisungsentscheid, der eine Grundsatz- oder Teilfrage abschliessend und für die Vorinstanz verbindlich beantwortet, mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde anfechtbar (vgl. BGE 129 II 286 E. 4.2 S. 291). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist daher einzutreten.
1.2 Das Bundesgericht prüft den angefochtenen Entscheid auf Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts hin (Art. 104 OG). An diesen ist es gebunden, wenn ihn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 OG). Es kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen abweisen oder gutheissen (BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188).
1.4 Streitig ist im vorliegenden Fall, ob der Gewinn aus der Veräusserung der Liegenschaft in A._____ ZH der direkten Bundessteuer des Jahres 2001 unterliegt.
2.
2.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Steuerbar sind nach Art. 18 Abs. 1 DBG als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit - wie bereits unter dem bis Ende 1994 geltenden Bundesbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die direkte Bundessteuer (Bundessteuerbeschluss; BdBSt; vgl. StE 2004 A 21.14 Nr. 15, 2A.52/2003, E. 2.1) - alle Einkünfte aus solcher Tätigkeit. Dazu zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG; Urteil 2A.700/2004 vom 26. Mai 2005, E. 3.1). Hingegen sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG).
2.2 Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts sind Veräusserungsgewinne steuerbar, wenn sie sich aus irgendeiner auf Erwerb (Verdienst) gerichteten Tätigkeit der steuerpflichtigen Person ergeben; dabei ist gleichgültig, ob diese im Haupt- oder Nebenberuf, regelmässig oder einmalig ausgeübt wird. Auch Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften unterliegen der Einkommenssteuer, wenn sie im Rahmen einer solchen Tätigkeit erzielt werden. Steuerfrei sind sie nur, wenn sie bei der blossen Verwaltung des eigenen Privatvermögens oder einer zufällig sich bietenden Gelegenheit (ohne eigentliche auf Verdienst gerichtete Tätigkeit)

erlangt werden. Ob Veräusserungsgewinne nach Art. 18 DBG zu besteuern sind, ist im Einzelfall stets nach den gesamten Umständen zu beurteilen. Als Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit können bei Liegenschaftsgewinnen etwa in Betracht kommen die (systematische bzw. planmässige) Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im
Rahmen einer Personengesellschaft. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, im Einzelfall aber auch allein ausreichen, um eine Erwerbstätigkeit anzunehmen (vgl. zum Ganzen BGE 125 II 113 E. 6a S. 124; 122 II 446 E. 3b S. 449 f.; Urteil 2A.358/2005 vom 23. November 2005, E. 2.2).
3.
3.1 Dass Y._____ sel. als Liegenschaftenhändler betrachtet wurde, ist entgegen der Ansicht der Beschwerdegegnerin nicht zu beanstanden (vgl. dazu auch Pra 2002 Nr. 100 S. 579, 2A.234/2001, E. 3.2). 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 fragliche 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 unbestritten 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 des Verwaltungsgerichts ging der Steuerkommissär im Schreiben vom 21. Februar 1985 davon aus, dass die streitige Liegenschaft in A._____ ZH als Privatvermögen zu betrachten sei wie andere Liegenschaften, die Y._____ in jenem Jahr nicht von seiner Einzelfirma in die gleichnamige Aktiengesellschaft überführt habe. Dabei handelt es sich nicht um eine das Bundesgericht bindende tatsächliche Feststellung (E. 1.2), sondern um eine rechtliche Würdigung des Sachverhalts. Diese könnte im vorliegenden Verfahren auch dann anders erfolgen, wenn der Steuerkommissär seinerzeit wirklich davon ausgegangen sein sollte, es liege Privatvermögen vor.
Im genannten 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 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. auch 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 Zwar wurden wegen des Wechsels von Y._____ von selbständiger zu unselbständiger Erwerbstätigkeit wiedereingebrachte Abschreibungen auf zwei Liegenschaften mittels Zwischenveranlagung als Liquidationsgewinn im Sinne von Art. 43 BdBSt einer vollen Jahressteuer unterworfen. Dies würde eine Buchführungspflicht voraussetzen, war diese Steuer doch unter anderem auf Kapitalgewinnen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt geschuldet (vgl. E. 3.2.1). Es wurden aber nur Abschreibungen aus dem Jahr 1980 berücksichtigt, so dass in Wirklichkeit kein eigentlicher Liquidationsgewinn bei der Aufgabe der Einzelfirma bzw. Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen besteuert wurde. Deswegen können die nicht in die Aktiengesellschaft eingebrachten Liegenschaften - mithin auch die streitige Liegenschaft - nicht als Privatvermögen angesehen werden. Demnach wurde entgegen der Vorinstanz im Jahr 1985 nicht festgestellt, die damals nicht überführten Liegenschaften stünden im Privatvermögen.
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 (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 streitige Liegenschaft der Beschwerdeführerin ist demnach dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Dies hat zur Folge, dass der Kapitalgewinn von Fr. 487'933.– aus dem Verkauf der Liegenschaft nach Art. 18 Abs. 2 DBG zu besteuern ist. Die Gewinnhöhe ist im Übrigen nicht mehr bestritten.

4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit als begründet und ist daher gutzuheissen. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts ist aufzuheben und derjenige der Steuerrekurskommission I bezüglich des Steuerjahres 2001 zu bestätigen. Die Vorinstanz wird über die kantonalen Verfahrenskosten neu zu entscheiden haben. Bei diesem Ausgang sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 i.V.m. Art. 153 und 153a OG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 11. Mai 2005 aufgehoben und der Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich vom 26. Oktober 2004 betreffend die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2001 bestätigt. Die Sache wird zu neuem Entscheid über die Kosten und Entschädigungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'500.– wird der Beschwerdegegnerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 8. Mai 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: