



Fall-Nr.: B 2016/256
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 15.05.2018
Entscheiddatum: 15.05.2018

Entscheid Verwaltungsgericht, 15.05.2018

Steuerrecht, Art. 18 DBG. Im konkreten Fall liegen keine genügenden Indizien für einen gewerbsmässigen (Quasi-)Liegenschaftshandel vor. Einerseits ist keine gezielte Ausnutzung der Marktentwicklung erkennbar. Andererseits handelt es sich um ein singuläres Geschäft, auch wenn eine vom Verkäufer beherrschte Gesellschaft in der Vergangenheit ebenfalls eine Liegenschaft veräusserte. Weiter wurde die Parzelle nicht im Hinblick auf die Realisierung eines Bauprojekts käuflich erworben, weshalb nicht auf eine Gewinnabsicht geschlossen werden kann (Verwaltungsgericht, B 2016/256).

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,



Vorinstanz,

und

A.Y. und B.Y.,

Beschwerdegegner

sowie

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

direkte Bundessteuer (Einkommen 2015)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A. Die Eheleute A.Y. und B.Y. wohnen seit 1991 in der Gemeinde X. A.Y. ist dipl. Steuerexperte und B.Y. kaufmännische Angestellte. Im Jahr 2008 gründeten sie die Q. AG mit Sitz in F., welche Eigentümerin von drei Mehr- und zwei Einfamilienhäusern sowie zwei Stockwerkeinheiten im Wert von insgesamt rund CHF 5 Mio. ist. Weiter ist das Ehepaar A.Y. und B.Y. an der P. AG mit Sitz in U. zur Hälfte beteiligt; die andere Hälfte steht im Eigentum ihres Sohnes. Schliesslich sind sie an weiteren Gesellschaften beteiligt, unter anderem an der R. AG mit Sitz in F., deren Geschäftsführer A.Y. ist.



Am 19. Dezember 2014 erwarb A.Y. von Z. die Liegenschaft K., Grundbuch Nr. 000, in M. (Politische Gemeinde X.) zum Preis von CHF 1'550'000. Das Grundstück umfasste zwei Wohnhäuser, eine Scheune, mehrere Garagen und eine Bodenfläche von insgesamt 3'743 m². Am 27. Februar 2015 teilte A.Y. die Liegenschaft in die beiden Grundstücke Nrn. 000 und 0001 auf, und am 2. März 2015 veräusserte er das Grundstück Nr. 000 mit dem Einfamilienhaus Vers.-Nr. 002, der Scheune und 939 m² Land zum Preis von CHF 712'500 zu je hälftigem Miteigentum an die bisherigen Mieter der Liegenschaft. Aufgrund dieser Veräusserung veranlagte das kantonale Steueramt A.Y. am 3. Juni 2015 mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 21'713. Diese Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

B. In der Steuererklärung 2015 deklarierten die A.Y. und B.Y. ein steuerbares Einkommen von CHF 24'900 und ein steuerbares Vermögen von CHF 2'788'000. Das kantonale Steueramt veranlagte das Ehepaar A.Y. und B.Y. für die direkte Bundessteuer 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 54'800, wobei es insbesondere den aus der Veräusserung der Liegenschaft Nr. 000 erzielten Gewinn von CHF 21'713 als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A.Y. (Beschwerdegegner 1) erfasste. Mit Entscheid vom 8. August 2016 wies das kantonale Steueramt die dagegen erhobene Einsprache ab. Dagegen erhoben A.Y. und B.Y. Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 22. November 2016 die Beschwerde guthiess, den Einspracheentscheid vom 8. August 2016 aufhob und das Ehepaar A.Y. und B.Y. für die direkte Bundessteuer 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 32'600 veranlagte.

C. Das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 22. November 2016 mit Eingabe vom 28. Dezember 2016 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 8. August 2016 sei zu bestätigen. Mit Vernehmlassung vom 6. Januar 2017 schloss die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Am 30. Januar 2017 nahmen die A.Y. und B.Y. (Beschwerdegegner) Stellung zum Verfahren und beantragten die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) schloss sich mit Eingabe vom 30. Januar 2017 den Ausführungen des Beschwerdeführers an



und beantragte die Gutheissung der Beschwerde. Mit Eingabe vom 1. Februar 2017 äusserte sich der Beschwerdeführer zur Vernehmlassung der Beschwerdegegner. Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird, soweit wesentlichen, in den Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. (...).

2. Streitig und zu prüfen ist ausschliesslich, ob der Verkauf der Liegenschaft Nr. 000 steuerlich als selbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdegegners 1 zu qualifizieren und der daraus resultierende Gewinn entsprechend als Einkommen aufzurechnen ist.

2.1. Die rechtlichen Ausführungen der Vorinstanz zur selbständigen Erwerbstätigkeit im Allgemeinen und zum gewerbsmässigen Liegenschaftshandel im Speziellen sind korrekt, weshalb – anstelle von Wiederholungen – darauf verwiesen werden kann (vgl. E. 2c des angefochtenen Entscheids). Zum Begriff des gewerbsmässigen Liegenschaftshandels besteht überdies eine reichhaltige Praxis des Bundesgerichts und kantonaler Gerichte. Demnach liegt steuerbarer Immobilienhandel im Sinn einer selbständigen Erwerbstätigkeit immer dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn sie dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut; 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 (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 oder die Realisierung derselben im Rahmen einer Personengesellschaft. Jedes dieser



Indizien kann zusammen mit anderen, im Einzelfall unter Umständen aber auch allein, zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 DBG ausreichen. Auch eine einmalige Tätigkeit kann sich unter Umständen als planmässig herausstellen. Die Beurteilung, ob Liegenschaftenhandel bzw. Geschäfts- oder Privatvermögen vorliegt, darf sich nach der Praxis nicht auf die Ereignisse und Umstände der streitbezogenen Steuerperiode beschränken, sondern muss frühere Begebenheiten miteinbeziehen, soweit sie sich als entscheidend relevant erweisen (BGE 125 II 113 E. 3c; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_162-165/2017 vom 24. August 2017 E. 3.1.2; 2C_966/2016 vom 25. Juli 2017 E. 3.3; 2C_683/2016, 2C_684/2016 vom 18. August 2016 E. 3.2.2; 2C_27/2015 vom 10. September 2015 E. 2.4; 2C_1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 2.3; 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 4.2.1; vgl. auch VerwGE ZH SB.2017.00073 vom 21. Februar 2018 E. 2.2; VerwGE ZH SB.2016.00109 vom 21. Dezember 2016 E. 2.2-2.4; VerwGE SZ VGE II 2013 101 vom 23. Oktober 2013 E. 2.1.4, in: StPS 2014 S. 4, je mit weiteren Hinweisen).

2.2. Es ist unbestritten, dass der Beschwerdegegner 1 am 19. Dezember 2014 die Liegenschaft Nr. 000 in X. erwarb, am 27. Februar 2015 in die beiden Grundstücke Nrn. 000 und 0001 aufteilte und am 2. März 2015 das Grundstück Nr. 000 an die bisherigen Mieter verkaufte.

2.2.1. In der vorliegenden Streitsache geht es lediglich um die steuerrechtliche Beurteilung der Veräusserung des Grundstücks Nr. 000. Nicht massgebend ist daher, ob das noch im Eigentum des Beschwerdegegners 1 stehende Grundstück Nr. 0001 renovationsbedürftig ist und nur von Personen mit entsprechenden Fachkenntnissen und Risikobereitschaft erworben werden würde oder nicht. Nachdem die Vermietung von Liegenschaften und Liegenschaftsteilen als private Vermögensverwaltung qualifiziert werden kann, muss dies grundsätzlich auch bei einer Aufteilung einer Liegenschaft mit anschliessendem Verkauf noch möglich sein bzw. umgekehrt lässt sich aus dieser Vorgehensweise nicht zwangsläufig bereits auf einen gewerbsmässigen (Quasi-)Liegenschaftenhandel schliessen (vgl. VerwGE SZ VGE II 2013 101 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3.1 in Bezug auf Stockwerkeigentum). Vorliegend handelte es sich zunächst um lediglich eine Parzelle mit zwei Wohnhäusern. Zwar war es gemäss Verkaufsinserat der Z. möglich, die Liegenschaften – Einfamilienhaus mit Scheune und Dreifamilienhaus mit separatem Garagentrakt – einzeln oder als Ganzes zu erwerben,



wobei der Mindestkaufpreis pro Einheit auf CHF 700'000 festgesetzt wurde (vgl. act. 8/2/1). Da die bisherigen Mieter des Einfamilienhauses bereits im damaligen Zeitpunkt offenkundig Interesse am Kauf der Liegenschaft hatten, wäre es ein Leichtes gewesen, die Parzelle vorgängig grundbuchrechtlich zu teilen und lediglich das Grundstück mit dem Dreifamilienhaus noch öffentlich zum Verkauf anzubieten. Die Beschwerdegegner führten jedoch glaubhaft aus, dass die Kommission der Z. eine grundbuchliche Teilung vor dem Verkauf mit direktem Verkauf des Einfamilienhauses an die vorherigen Mieter nicht wollte (vgl. act. 10 S. 4). Weiter ist bei den Steuerpflichtigen keine offenkundige Absicht erkennbar, das Grundstück Nr. 000 möglichst rasch mit Gewinn weiterzuveräussern. Die Parzelle wurde für insgesamt CHF 1'550'000 erworben, gemäss Verkaufsinserat lag der Mindestwert bei insgesamt CHF 1'400'000 bzw. CHF 700'000 pro Liegenschaft. Nach der Aufteilung in zwei Grundstücke veräusserte der Beschwerdegegner das Einfamilienhaus zum Preis von CHF 712'500. Der Gewinn aus dem Verkauf der Parzelle an die ehemaligen Mieter ist somit marginal; zudem wurde er auch nicht weiter in Liegenschaften investiert (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 23 Art. 18 DBG). Ausserdem traten die Steuerpflichtigen nicht am Markt auf, suchten nicht aktiv nach Kauf- und Verkaufsangelegenheiten, bewarben das Objekt nicht und waren nicht als Bauherren tätig. Vielmehr war bereits zu Beginn klar, das Grundstück an die damaligen Mieter zu verkaufen, wozu die ursprüngliche Verkäuferin - wie dargelegt - nicht bereit war. Dass die Steuerpflichtigen ihre Kaufchancen bei einem Kaufangebot für die gesamte Parzelle und nicht lediglich für eines der Wohnhäuser höher einschätzten, erscheint überdies nachvollziehbar, zumal ansonsten die damalige Verkäuferin die Parzelle ja bereits vor dem Verkauf aufgeteilt und an die ehemaligen Mieter verkauft hätte. Auch die kurze Besitzesdauer alleine spricht nicht automatisch für eine selbständige Erwerbstätigkeit. Eine (gezielte) Ausnutzung der Marktentwicklung ist bei der skizzierten Ausgangslage jedenfalls nicht erkennbar.

2.2.2. Neben dem selbst genutzten Einfamilienhaus handelt es sich um die einzige Liegenschaft im Eigentum des Beschwerdegegners als Privatperson. Weitere Käufe oder Verkäufe sind nicht bekannt und werden seitens des Beschwerdeführers auch nicht geltend gemacht. Mithin handelt es sich vorliegend um ein singuläres Geschäft. Daran ändert nichts, dass die von vom Beschwerdegegner 1 beherrschte Q. AG bereits eine Liegenschaft veräusserte, wobei das Liegenschaftsgeschäft auf das Jahr 2012



zurückgeht. Die Handänderungsanzeige vom 7. Juli 2016 betrifft zudem einen Liegenschafts Kauf der genannten Gesellschaft im Jahr 2016 (vgl. act. 3/II/3), welcher wiederum für die hier massgebende Steuerperiode 2015 nicht zu berücksichtigen ist. Der Beschwerdegegner 1 ist dipl. Steuerexperte und als Geschäftsführer bei der R. AG angestellt. Weiter ist er für die Q. AG und die P. AG tätig (vgl. act. 8/6/II/d). Die Q. AG bezweckt als einzige die Verwaltung und den Handel mit Grundstücken (vgl. Handelsregisterauszug, www.zefix.ch). Ein enger Zusammenhang zwischen dem Liegenschaftsgeschäft „K.“ und seiner beruflichen Tätigkeit ist darin indes nicht erkennbar. Am streitbezogenen Objekt wurden keine baulichen Modifikationen vorgenommen und es diente der Gesellschaft auch nicht zur Arbeitsbeschaffung. Im Übrigen muss es einem privaten Anleger möglich sein, sein Vermögen schwerpunktmässig in Immobilien zu investieren und damit steuerfreie Kapitalgewinne zu erzielen. Gerade die aktuellen Entwicklungen an den Finanzmärkten bestätigen, dass es – trotz einem diesbezüglichen „Klumpenrisiko“ – nicht nur für professionelle Immobilienhändler von Vorteil sein kann, Anlagestrategien zu wählen, welche schwergewichtig Investitionen in Immobilien beinhalten (so bereits BGer 2C_869/2008 vom 7. April 2009 E. 4.3). Dasselbe muss gestützt auf die Rechtsgleichheit auch für Immobilienhändler gelten, die privat ihr Vermögen in Liegenschaften investieren, ansonsten eine Ungleichbehandlung gegenüber privaten Investoren vorliegen würde. Aus diesen Gründen muss es selbst dem gewerbmässigen Liegenschaftenhändler erlaubt sein, nebst dem selbstbewohnten Wohneigentum noch weitere Liegenschaften im Privatvermögen zu halten (vgl. VerwGE ZH SB.2012.00001 vom 4. Juli 2012 E. 4.2.3).

2.2.3. Die Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach die Beschwerdegegner den Erwerb der Liegenschaft in X. vollständig fremdfinanziert haben, blieben unbestritten. Soweit die Beschwerdegegner geltend machen, die in ihrem Privatvermögen gehaltenen Gesellschaften würden über erhebliche Barmittel verfügen, und es spreche auch nichts dagegen, dass für die Finanzierung der Liegenschaft diese Mittel verwendet worden seien, kann ihnen nicht gefolgt werden. Wie der Beschwerdeführer zutreffend ausführt, handelt es sich bei den besagten Gesellschaften um eigene Rechts- und Steuersubjekte, weshalb es keine Rolle spielt, ob der Liegenschaftserwerb mit dem Fremdkapital einer Bank oder jenem der von ihnen beherrschten Gesellschaften finanziert wird. Zu berücksichtigen ist indes, dass es sich bei einem



hohen Fremdfinanzierungsgrad nicht um das einzige ausschlaggebende Element handelt. Entscheidend ist vielmehr, dass der Beschwerdegegner 1 im Kaufzeitpunkt keine unbebaute Liegenschaft in der Absicht erwarb, sie nachfolgend zu überbauen, sondern eine Liegenschaft mit bereits bestehenden Gebäuden. Die Parzelle Nr. 000 wurde nicht im Hinblick auf die Realisierung eines Bauprojekts käuflich erworben, weshalb nicht auf eine Gewinnabsicht und folglich auch nicht auf einen Liegenschaftenshandel geschlossen werden kann (vgl. BGer 2C_1048/2013 vom 25. August 2014 E. 3.5 und 3.6).

2.3. Zusammenfassend ergibt sich, dass im Verkauf des Grundstücks Nr. 000 an die vormaligen Mieter des Einfamilienhauses keine genügenden Indizien für die Qualifikation des Beschwerdegegners als (Quasi-)Liegenschaftenhändler vorliegen. Die Vorinstanz hat daher den Einspracheentscheid vom 8. August 2016 zu Recht aufgehoben und die Beschwerdegegner für die direkte Bundessteuer 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 32'600 veranlagt. Die Beschwerde ist dementsprechend unter Bestätigung des angefochtenen Entscheids abzuweisen.

3. (...).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Staat (Beschwerdeführer) bezahlt die amtlichen Kosten von CHF 1'500.

Der Abteilungspräsident

Die Gerichtsschreiberin

Zürn

Blanc Gähwiler