



## Entscheid

18. Juni 2012

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

1. A,
2. B,

vertreten durch Flückiger & Corvaglia AG,  
Industriestrasse 44, 8304 Wallisellen,

**Beschwerdeführer,**

gegen

**Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2005**

hat sich ergeben:

A. B (nachfolgend die Pflichtige) verkaufte am 5. August 2005 eine Stockwerkeigentumseinheit in der Gemeinde C, welche ihr im Jahr 1989 im Rahmen einer güterrechtlichen Auseinandersetzung (Vereinbarung der Gütertrennung) von ihrem im Liegenschaftenhandel tätigen Ehemann A (nachfolgend der Pflichtige) zu Eigentum übertragen worden war. Aus diesem Verkauf resultierte ein Grundstücksgewinn von Fr. 611'100.-, auf dem die Grundsteuerkommission der Gemeinde C mit Veranlagungsentscheid vom 31. Oktober 2005 eine Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 116'920.- erhob. Im Veranlagungsverfahren der direkten Bundessteuer 2005 erwog das kantonale Steueramt, es liege ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel vor, weshalb der durch die Pflichtige erzielte Grundstücksgewinn als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern sei. Entsprechend setzte es mit Hinweis vom 31. August 2010 das steuerbare Einkommen der Pflichtigen für die Steuerperiode 2005 unter Aufrechnung des Liegenschaftengewinns von rund Fr. 611'000.-, abzüglich einer geschätzten AHV-Rückstellung von Fr. 61'000.-, auf Fr. 749'500.- fest. Die formelle Eröffnung dieser Veranlagung erfolgte mit Steuerrechnung der Dienstabteilung Bundessteuer des kantonalen Steueramts vom 1. Dezember 2010.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 24. Dezember 2010 Einsprache erheben mit dem Antrag, das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2005 auf Fr. 199'500.- bzw. eventualiter auf Fr. 0.- festzusetzen. Zur Begründung liessen sie im Wesentlichen vorbringen, die Pflichtige sei keine gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin, weshalb der durch sie erzielte Grundstücksgewinn nicht der Einkommenssteuer unterliege. Eventualiter sei bei Annahme eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels nicht von einem Grundstücksgewinn, sondern von einem Verlust auszugehen. Nach Durchführung von weiteren Untersuchungen wies das kantonale Steueramt die Einsprache am 2. Dezember 2011 ab.

C. Mit Beschwerde vom 4. Januar 2012 liessen die Pflichtigen ihren Einspracheantrag (Hauptantrag) erneuern und ausserdem eine Parteientschädigung von Fr. 5'000.- beantragen.

Das kantonale Steueramt schloss am 8. Februar 2012 auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der direkten Bundessteuer unterliegen gemäss Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Steuerfrei sind jedoch nach Art. 16 Abs. 3 DBG Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen. Demgegenüber sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung, Verwertung oder buchmässigen Aufwertung von Geschäftsvermögen laut Art. 18 Abs. 2 DBG als Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Als Geschäftsvermögen gelten dabei alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (Satz 3).

b) Nach der Praxis des Bundesgerichts liegt steuerbarer Immobilienhandel im Sinn einer selbstständigen 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 (BGE 125 II 113 = StE 1999 B 23.1 Nr. 41 = ASA 67, 644 = ZStP 1999, 70, auch zum Folgenden). 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 Liegenschaftengeschäfte, 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 im Rahmen einer Personengesellschaft

(BGr, 1. März 2010, 2C\_403/2009 & 2C\_404/2009, E. 2.4; BGE 125 II 113 E. 6a, 122 II 446 E. 3b). Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, im Einzelfall jedoch unter Umständen auch bereits allein zur Annahme einer Erwerbstätigkeit ausreichen (vgl. BGE 122 II 446). Dass einzelne typische Elemente einer selbstständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen (BGr, 12. November 2001 = StE 2002 B 23.1 Nr. 50 = ASA 71, 627; BGr, 12. November 2002 = StE 2003 B 23.1 Nr. 53). Liegt eine Erwerbstätigkeit in diesem Sinn vor, gehört nach konstanter Rechtsprechung lediglich das selbstbewohnte Eigenheim eines Liegenschaftenhändlers – jedenfalls im Regelfall – nicht zu dessen Geschäftsvermögen (vgl. BSt-RK, 21. August 2003, 4 DB.1999.72).

2. a) Der Pflichtige gründete 1976 zusammen mit D, E und F die G AG, die neben Schreinerei- und Innenausbauarbeiten aller Art eine Bauunternehmung für Hoch- und Tiefbau betreibt (vgl. Handelsregisterauszug in T-act. 181). Daneben schloss sich der Pflichtige mit denselben drei Herren sowie auch mit anderen Personen in verschiedenen Zusammensetzungen zu einfachen Gesellschaften (Baukonsortien) für den Kauf und Verkauf von Liegenschaften zusammen und war damit als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler tätig. Über die Jahre erwirtschaftete er mit dieser Tätigkeit hohe Verluste, woraus Schulden in Millionenhöhe resultierten (vgl. R-act. 4 S. 6). Wohl aufgrund dieser finanziellen Situation, mithin zum Schutz gegen die Ansprüche der Gläubiger des Pflichtigen, vereinbarten die Pflichtigen mit Ehevertrag vom 21. März 1989 die Gütertrennung, wobei der Pflichtige seiner Ehefrau zur Abgeltung ihres hälftigen Anteils an der bisherigen Gesamterrongenschaft beider Ehegatten zwei Liegenschaften unentgeltlich zu Eigentum übertrug (R-act. 3/4). Zum einen handelte es sich um die selbstbewohnte Liegenschaft der Pflichtigen in der Gemeinde H und zum andern um eine Stockwerkeigentumseinheit in der Gemeinde C, welche aus einem im Jahr 1983 zusammen mit E und I zu Miteigentum erworbenen und in den Jahren 1988/1989 neu überbauten Grundstück hervorgegangen war (T-act. 202d und R-act. 3/5).

b) Aus den Akten geht weiter hervor, dass die Pflichtige ab dem Jahr 1990 bis und mit 2007 ebenfalls immer wieder Liegenschaften kaufte (vgl. Handänderungsanzeigen in T-act. 84 und 183), welche sie grossmehrheitlich durch Hypotheken finanzierte (vgl. Schuldenverzeichnisse in Steuererklärungen, für das Jahr 2005 T-act. 192).

Anders als ihr Ehemann veräusserte sie jedoch diese Liegenschaften nicht wieder (zumindest nicht bis und mit dem Jahr 2009, vgl. Liegenschaftenverzeichnis 2009 in T-act. 183), sondern vermietete sie. Mit Ausnahme eines (offenbar nie deklarierten) Objekts in der Gemeinde C, welches die Pflichtige im Jahr 1993 zusammen mit der Ehefrau von E von diesem und dem Pflichtigen erwarb, tätigte sie die Liegenschaftenkäufe allesamt allein und ist dabei kein direkter Bezug zum Pflichtigen und dessen Tätigkeit als Liegenschaftenhändler ersichtlich. Aus den – teilweise lückenhaften – Liegenschaftenverzeichnissen geht sodann hervor, dass der Pflichtige selbst bis im Jahr 2002 offenbar seine sämtlichen Liegenschaften abgestossen hatte (die letzte wurde im Jahr 2002 versteigert, vgl. T-act. 137) und ab diesem Zeitpunkt – so auch im streitbetreffenen Jahr 2005 – nur noch Liegenschaften im Eigentum der Pflichtigen vorhanden waren (vgl. insbesondere T-act. 149, 165 und 194a und b).

c) Im Jahr 1993 übernahm die Pflichtige sämtliche Aktien der G AG von deren Gründern, wobei der Pflichtige weiterhin Geschäftsführer blieb (T-act. 184g). Diese Eigentumsübertragung erfolgte mutmasslich aus denselben Gründen wie die 1989 vollzogene Gütertrennung (Schutz des ehelichen Vermögens vor den Gläubigern des Pflichtigen). Ab dem Jahr 1995 bezog die Pflichtige ausserdem jährlich einen Lohn der G AG zwischen Fr. 20'000.- und Fr. 30'000.- (T-act. 82, 94, 95, 105, 114, 126, 139, 151, 162 und 196), wobei sie gemäss den neueren Lohnausweisen als kaufmännische Angestellte tätig war (T-act. 139, 151, 162 und 196).

d) Am 5. August 2005 verkaufte die Pflichtige die im Jahr 1989 im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung vom Pflichtigen übernommene Stockwerkeigentumseinheit in der Gemeinde C (T-act. 202a) und realisierte dabei einen steuerpflichtigen Grundstücksgewinn von Fr. 611'100.- (R-act. 3/3). Nach Ansicht des kantonalen Steueramts haben die Pflichtigen diesen Gewinn – abzüglich einer geschätzten AHV-Rückstellung von Fr. 61'000.- – bei der direkten Bundessteuer als Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel zu versteuern, da sich die Liegenschaft zum Zeitpunkt des Verkaufs in ihrem Geschäftsvermögen befunden habe. Die Pflichtigen sind dagegen der Auffassung, die Liegenschaft habe sich zwar ursprünglich im Geschäftsvermögen des Pflichtigen befunden, sei aber durch die güterrechtliche Eigentumsübertragung ins Privatvermögen der Pflichtigen übergegangen, welche keine gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin sei. Mithin habe sie mit dem Verkauf einen privaten Kapitalgewinn und kein Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erzielt.

3. a) Unter den gegebenen Umständen stellt sich zunächst die Frage, ob die güterrechtliche Eigentumsübertragung etwas an der Zuordnung der betroffenen Liegenschaft zum Geschäftsvermögen geändert hat und welche Folgen dies gegebenenfalls für die Besteuerung des späteren Verkaufsgewinns hätte.

aa) Das kantonale Steueramt hält diesbezüglich dafür, die güterrechtliche Eigentumsübertragung der Liegenschaft habe an deren Qualifikation als Geschäftsvermögen nichts geändert, da in ungetrennter Gemeinschaft lebende Ehepaare steuerrechtlich als Einheit betrachtet würden und dies auch im Bereich des gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels eine Differenzierung zwischen verheirateten und nicht verheirateten Steuerpflichtigen erlaube. Einkommen und Vermögen beider Ehepartner seien ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammenzurechnen, wobei es nicht darauf ankomme, von welchem Ehepartner die Mittel stammten. Damit spiele auch die Übertragung von Werten von einem Ehegatten auf den anderen steuerrechtlich keine Rolle (vgl. zum Ganzen R-act. 7 S. 4). Dieser Argumentation kann indes nicht gefolgt werden. Durch die geschilderte Sichtweise würde letztlich die Tätigkeit eines Ehegatten als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler ohne Weiteres auch dem andern Ehegatten zugeschrieben mit dem Ergebnis, dass sämtliche nicht selbst bewohnte Liegenschaften beider Ehegatten grundsätzlich als Geschäftsvermögen gelten würden. Dies widerspricht jedoch dem Gedanken, dass Ehegatten zwar gemeinsam veranlagt werden, aber trotzdem als zwei verschiedene, voneinander unabhängige Steuersubjekte mit eigenem Einkommen und Vermögen gelten. So setzt denn die Qualifikation als Geschäftsvermögen auch grundsätzlich Eigentum des Selbstständigerwerbenden voraus und bilden Vermögensgegenstände im Eigentum des Ehepartners nur dann Geschäftsvermögen, wenn ihm faktisch eine Mitunternehmerstellung zukommt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, 2. A., 2009, Art. 18 N 99). In diesem Sinn muss auch ein Vermögensgegenstand, der ursprünglich Geschäftsvermögen des Selbstständigerwerbenden bildete und später dessen Ehegatten zu Eigentum übertragen wird, grundsätzlich Privatvermögen des Letzteren bilden, sofern er nicht als Mitunternehmer zu betrachten ist.

bb) Der Pflichtige übertrug seiner Ehefrau im Jahr 1989 das Eigentum an der streitbetroffenen Stockwerkeigentumseinheit in der Gemeinde C. Zu diesem Zeitpunkt war die Pflichtige gemäss den Akten weder in die Liegenschaftenshändlerstätigkeit ihres Ehemanns noch in dessen Bauunternehmung (G AG) involviert noch war sie selbst in irgendeiner Form im Liegenschaftenshandel aktiv. Die Eigentumsübertragung beruhte

auf einem Ehevertrag, mit dem die Pflichtigen die Gütertrennung vereinbarten, und erfolgte unentgeltlich zur Abgeltung der güterrechtlichen Ansprüche der Ehefrau. In der Folge wurde die fertiggestellte Liegenschaft nicht – wie ursprünglich wohl geplant – sofort oder zumindest zeitnah wieder verkauft, sondern über Jahre vermietet. Bei solcher Lage der Dinge ist aber nicht ersichtlich, inwiefern die Stockwerkeigentumseinheit trotz der Eigentumsübertragung im Geschäftsvermögen verblieben sein soll und kann – zumindest in diesem Zeitpunkt – insbesondere nicht von einer Mitunternehmerstellung der Pflichtigen die Rede sein. Etwas anderes ergibt sich – entgegen der Ansicht des kantonalen Steueramts – auch nicht aus der Tatsache, dass die Bauarbeiten an der Liegenschaft im Zeitpunkt der Übertragung auf die Pflichtige noch nicht vollständig abgeschlossen waren und die Pflichtige mit dem Eigentum auch gewisse Risiken (Risiko des Neubaus, Solidarhaftung mit dem Pflichtigen für die gesamte Baukreditschuld im Falle der Zahlungsunfähigkeit der Miteigentümer) übernahm. Allein daraus kann jedenfalls nicht abgeleitet werden, die Pflichtige sei in das Baukonsortium eingetreten und die Liegenschaft daher im Ergebnis im Geschäftsvermögen verblieben (vgl. zum Ganzen R-act. 4 S. 7 sowie R-act. 7 S. 4 f.).

cc) Weiter hält auch die vom kantonalen Steueramt angeführte Analogie zum Erbgang nicht Stich. Es ist zwar richtig, dass durch Erbgang erworbenes Geschäftsvermögen Geschäftsvermögen bleibt (RB 1997 Nr. 33 = ZStP 1998, 204 mit einer Zusammenfassung der Rechtsprechung). Indes lässt sich dies damit begründen, dass die Erben ohne Weiteres in die Stellung des Erblassers treten und vorerst dessen Geschäft im Sinn einer selbstständigen Erwerbstätigkeit weiterführen, bis sie sich zur Aufgabe dieser Tätigkeit entscheiden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 55). Dies trifft aber auf die unentgeltliche Übertragung einer einzelnen Liegenschaft auf die Ehefrau im Rahmen einer güterrechtlichen Auseinandersetzung nicht zu. Vielmehr verhält es sich in diesem Fall so, dass der selbstständig erwerbende Ehegatte einen Vermögensgegenstand aus seinem Geschäftsvermögen herausnimmt, um damit die (privaten) güterrechtlichen Ansprüche seiner Ehefrau abzugelten.

dd) Mithin hat somit der Pflichtige anlässlich der güterrechtlichen Auseinandersetzung die streitbetroffene Liegenschaft von seinem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen seiner Ehefrau überführt, hat also mit anderen Worten eine Privatentnahme stattgefunden. Diese aber stellt einen Tatbestand der steuersystematischen Realisation dar und hätte somit zur Besteuerung der auf der Liegenschaft ruhenden stillen Reserven führen müssen (vgl. dazu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 79

ff.). Anders als die kantonale Grundstückgewinnsteuer, welche in diesem Fall aufgrund der güterrechtlichen Eigentumsübertragung im Sinn von § 161 Abs. 3 lit. b des damals geltenden Gesetzes über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 (entspricht § 216 Abs. 3 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997) aufgeschoben und erst anlässlich des 2005 erfolgten Verkaufs erhoben wurde, hätte die Besteuerung der aufgelaufenen stillen Reserven als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen unter dem DBG im Zeitpunkt der Privatentnahme erfolgen müssen. Eine nachträgliche Besteuerung im Sinn eines Aufschubs ist hier per definitionem nicht möglich, da bei einer späteren Veräusserung der Liegenschaft mangels Geschäftsvermögen eben gerade kein Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit mehr vorliegt, es mithin an einem Steuersubstrat fehlt. Demzufolge hätte das kantonale Steueramt bereits im Jahr 1989 die bis zu diesem Zeitpunkt aufgelaufenen stillen Reserven auf der Stockwerkeigentumseinheit bei der direkten Bundessteuer als steuerbares Einkommen erfassen müssen und kann dies bei einem späteren Verkauf nicht mehr nachgeholt werden. Mit anderen Worten kann der Verkauf der Liegenschaft im Jahr 2005 keinesfalls mehr zu einer Besteuerung der gesamten, seit dem Erwerb der Liegenschaft durch den Pflichtigen aufgelaufenen stillen Reserven führen.

b) Nach dem Gesagten stellt sich im Weiteren die Frage, ob die Liegenschaft allenfalls nach der güterrechtlichen Eigentumsübertragung wieder dem Geschäftsvermögen zugeführt worden ist, sodass ihr Verkauf im Jahr 2005 gegebenenfalls eine Besteuerung der seit 1989 (bzw. seit der Rückführung ins Geschäftsvermögen) aufgelaufenen stillen Reserven als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit nach sich ziehen würde. Wie gesehen übernahm die Pflichtige im Jahr 1993 sämtliche Aktien der vom Pflichtigen mitgegründeten G AG und war sie ab dem Jahr 1995 auch bei dieser angestellt. Zudem erwarb sie seit dem Jahr 1990 mehr oder weniger regelmässig Liegenschaften, welche sie anschliessend vermietete. Mithin war die Pflichtige nach 1989 zunehmend im Liegenschaften- und Baugewerbe aktiv und stellt sich somit die Frage, ob sie aufgrund dieser Aktivitäten allenfalls selbst als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin oder doch zumindest als faktische Mitunternehmerin ihres selbstständig erwerbstätigen Ehegatten zu qualifizieren ist bzw. war.

aa) Zunächst ist festzuhalten, dass das Argument des kantonalen Steueramts, die Pflichtigen hätten sowohl in der Steuererklärung 1991 als auch in der im Einspracheverfahren betreffend Veranlagungen 1993 und 1994 eingereichten Liegenschaftenaufstellung die an die Pflichtige übertragene Stockwerkeigentumseinheit in der Ge-



meinde C jeweils bei den Geschäftsliegenschaften aufgeführt und damit explizit als Geschäftsvermögen bezeichnet (vgl. R-act. 7 S. 2 f.), nicht stichhält. Denn das kantonale Steueramt verkennt dabei, dass der Pflichtige im Jahr 1989 ein Drittel Miteigentum an einer weiteren Liegenschaft in Gemeinde C erworben hat (vgl. Handänderungsanzeige in T-act. 22), und dieses Objekt im Liegenschaftsverzeichnis zur Steuererklärung 1991 als einziges in der Gemeinde C deklariert wurde. Auch in der Aufstellung zu den Veranlagungen 1993 und 1994 ist lediglich eine, nicht näher bezeichnete Liegenschaft in der Gemeinde C aufgeführt, wobei anzunehmen ist, dass es sich auch hierbei um das 1989 neu erworbene Objekt handelt. Mithin ist es vielmehr so, dass die Pflichtigen offenbar – aus welchen Gründen auch immer – die auf die Pflichtige übertragene Stockwerkeigentumseinheit nach der güterrechtlichen Auseinandersetzung zunächst gar nicht mehr deklarierten. Dies war zwar nicht korrekt, aber eine Zuordnung der fraglichen Liegenschaft zum Geschäftsvermögen kann daraus keinesfalls abgeleitet werden.

bb) Ob gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel vorliegt ist, wie bereits erwähnt, aufgrund der gesamten Umstände zu beurteilen, wobei gewisse Indizien eine besonders wichtige Rolle spielen (vgl. oben E. 1 b). In diesem Sinn spricht vorliegend zum einen für eine selbstständige Erwerbstätigkeit der Pflichtigen, dass sie sämtliche ab 1990 erworbenen Liegenschaften (bis und mit dem streitbetroffenen Jahr 2005 insgesamt 9) grösstenteils durch Hypotheken finanzierte (T-act. 194a + b und T-act. 192), mithin nur wenig Eigenkapital investierte. Zum andern ist bei der Pflichtigen als Angestellte und Alleinaktionärin der G AG unstreitig auch ein gewisser Zusammenhang zwischen den Liegenschaftengeschäften und der beruflichen Tätigkeit gegeben (vgl. hierzu aber E. 3 cc unten). Dieser Zusammenhang wird zusätzlich dadurch verschärft, dass die Pflichtige den hier streitigen Liegenschaftengewinn für eine Investition in eben dieser Firma verwendete (vgl. T-act. 207 S. 2). Bei einer Gesamtbetrachtung sämtlicher Umstände reichen die genannten Indizien jedoch vorliegend nicht aus, um die Pflichtige als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin zu qualifizieren:

aaa) Die Pflichtige hat weder vor noch nach dem streitbetroffenen Verkauf im Jahr 2005 je eine andere Liegenschaft veräussert. Sämtliche Liegenschaften, welche sie seit 1990 gekauft hat, sind nach wie vor in ihrem Besitz und vermietet und waren dies im Jahr 2005 teilweise schon weit über 10 Jahre. Eine Absicht, Liegenschaften zu kaufen und zeitnah mit Gewinn weiterzuverkaufen, ist dabei nicht ersichtlich; vielmehr beabsichtigte die Pflichtige wohl, über die Mieteinnahmen Gewinne zu erwirtschaften.

Zwar reichten die netto Mietzinseinnahmen zunächst während vieler Jahre nicht aus, um die hohen Schuldzinsen zu tilgen, dies änderte sich aber ab dem Jahr 2004 (vgl. die in den Steuererklärungen deklarierten Liegenschafteneinnahmen und Schuldzinsen). Insofern dienten die Liegenschaften der Pflichtigen trotz überwiegender Fremdfinanzierung zumindest langfristig in gewissem Sinn als Vermögensanlage bzw. zumindest als Einnahmequelle. Im Übrigen ist doch gerade die Tatsache, dass die Pflichtige trotz der hohen Schuldzinsen über Jahre nie eine Liegenschaft verkaufte, ein Indiz dafür, dass sie längerfristig mit Gewinnen aus den Mieteinnahmen rechnete und die erworbenen Liegenschaften eben nicht weiterveräussern wollte.

bbb) Der streitbetroffene Verkauf im Jahr 2005 erfolgte denn auch nur, weil die Pflichtige kurzfristig liquide Mittel für eine Investition in ihre Firma benötigte (vgl. T-act. 207 S. 2; u.a. hat sie damit offenbar ihr Aktionärsdarlehen zurückbezahlt, vgl. T-act. 163 und 192) und nicht aufgrund des Entschlusses, das Liegenschaftensportefeuille schrittweise gewinnbringend zu veräussern. Von einem planmässigen und systematischen Vorgehen im Sinn des Liegenschaftenerwerbs in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen, kann unter diesen Umständen nicht die Rede sein. Dies umso weniger, als es sich bei der 2005 verkauften Liegenschaft um die Stockwerkeigentumseinheit handelte, welche die Pflichtige 16 Jahre zuvor im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung unentgeltlich von ihrem Ehemann übernommen hatte und nicht etwa um eine der später selbst gekauften Liegenschaften.

ccc) Im Weiteren ist zu bemerken, dass die Pflichtige im Gegensatz zu ihrem Ehemann zumindest bis zum streitbetroffenen Jahr 2005 nie Grundstücke parzellerte oder überbaute oder auf andere Weise wertvermehrend tätig wurde, sondern lediglich bereits bestehende Liegenschaften (meist Wohnungen) erwarb. Mithin fehlt es auch in dieser Hinsicht an einem planmässigen und systematischen Vorgehen.

ddd) Nach dem Gesagten fehlt es vorliegend im Ergebnis an ausreichenden Anhaltspunkten für die Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit der Pflichtigen als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin – zumindest für die vorliegend streitige Steuerperiode 2005. Die Frage, ob sie allenfalls für nachfolgende Steuerperioden als Liegenschaftenhändlerin zu qualifizieren wäre, müsste wiederum anhand sämtlicher konkreter Umstände beurteilt werden und ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

cc) Nachdem die Pflichtige selbst nicht als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin zu qualifizieren ist, bleibt zu prüfen, ob sie allenfalls als Mitunternehmerin des Pflichtigen zu betrachten und die verkaufte Liegenschaft auf diese Weise dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist. Dies ist jedoch ebenfalls zu verneinen: Zwar arbeitete die Pflichtige über mehrere Jahre in der Bauunternehmung (G AG) ihres Ehemanns mit und übernahm diese 1993 sogar als Alleinaktionärin, indes ergibt sich aus den Akten, dass sie in die Geschäfte des Pflichtigen als Liegenschaftenhändler nie in irgendeiner Form involviert war. Dieser war bereits (und vor allem) vor der Heirat 1982 im Liegenschaftenshandel tätig und trat stets allein bzw. zusammen mit seinen Konsorten in Erscheinung. Die Mitarbeit der Pflichtigen in der G AG begann erst ab dem Jahr 1995, mithin zu einer Zeit, da der Pflichtige bereits nicht mehr aktiv als Liegenschaftenhändler tätig war (vgl. Liegenschaftsverzeichnisse in Steuererklärungen) und dürfte angesichts der Bezeichnung "kaufmännische Angestellte" sowie des relativ bescheidenen Lohns wohl eher unwesentlich gewesen sein (sofern es sich denn nicht ohnehin nur um ein Konstrukt zur Auszahlung eines Lohns an die Pflichtige aufgrund der finanziellen Schwierigkeiten des Ehemanns handelte; vgl. Angaben auf Verlustschein vom 17. Mai 1996 in T-act. 180). Auch die Liegenschaftenkäufe der Pflichtigen fanden mehrheitlich erst in dieser Zeit statt und weisen, wie bereits erwähnt, mit einer Ausnahme keinerlei Bezug zum Pflichtigen und dessen Geschäften auf (vgl. vorne E. 2b). Unter diesen Umständen aber kann von einer faktischen Mitunternehmerstellung im Sinn einer erheblichen Mitarbeit der Pflichtigen im Geschäft des selbstständig erwerbstätigen Ehegatten nicht die Rede sein, sodass die Liegenschaften in ihrem Eigentum von vornherein nicht zum Geschäftsvermögen des Pflichtigen zu zählen sind.

dd) Aus alledem folgt letztlich, dass sich die streitbetroffene Stockwerkeigentumseinheit in der Gemeinde C im Zeitpunkt des Verkaufs im Jahr 2005 im Privatvermögen der Pflichtigen befand, womit auch die seit 1989 aufgelaufenen stillen Reserven nicht als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern sind.

c) Im Ergebnis stellt damit der gesamte anlässlich des Liegenschaftenverkaufs vom 5. August 2005 erzielte Gewinn von Fr. 611'100.- bei der Pflichtigen einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn dar und hat das kantonale Steueramt die entsprechende Aufrechnung von Fr. 550'000.- (Gewinn von rund Fr. 611'000.- abzüglich AHV-Rückstellung von Fr. 61'000.-) auf dem steuerbaren Einkommen der Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2005 zu Unrecht vorgenommen.

4. Nach dem Gesagten ist der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 2. Dezember 2011 aufzuheben und das steuerbare Einkommen der Pflichtigen für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2005, aufgrund der nachfolgenden Berechnung neu auf Fr. 199'500.- festzusetzen:

steuerbares Einkommen gemäss Veranlagung (ungerundet)	Fr. 749'523.-
./. Aufrechnung Liegenschaftengewinn netto	./. Fr. 550'000.-
<hr/>	
steuerbares Einkommen neu	Fr. 199'532.-
rund	<b>Fr.199'500.-.</b>

5. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Beschwerde. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG) und steht den Pflichtigen eine Parteientschädigung im angemessenen Betrag von (insgesamt) Fr. 3'500.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2005, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 199'500.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).

[...]