

BGer 2C 1021/2019 vom 30. Oktober 2020

Bundesgericht, 2020-10-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1021_2019

FR: TF 2C 1021/2019 du 30 octobre 2020

IT: TF 2C 1021/2019 del 30 ottobre 2020

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Graubünden sowie direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11]; Art. 73 StHG [SR 642.14]).

E. 2

Die Eidgenössische Steuerverwaltung macht in ihrer Vernehmlassung geltend, rechtsprechungsgemäss hätten ihr im vorinstanzlichen Verfahren keine Kosten auferlegt werden dürfen. Auf die entsprechenden Ausführungen muss hier nicht näher eingegangen werden: Es ist ausgeschlossen, nach Ablauf der Beschwerdefrist (vgl. Art. 100 Abs. 1 BGG) im Rahmen der Beschwerdeantwort oder Vernehmlassung eine Art "Anschlussbeschwerde" (recours joint) zu erheben (vgl. BGE 138 V 106 E. 2.1 S. 110; Urteile 2C_130/2019 vom 2. Oktober 2019 E. 6.2.2; 2C_843/2016 / 2C_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 3.5; 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 1.3.1). Aus diesem Grund nicht einzutreten wäre auf ein von der Eidgenössischen Steuerverwaltung nach Ablauf der Beschwerdefrist (mit der Vernehmlassung vom 27. Februar 2020) gestelltes Begehren um Aufhebung der Anordnung, wonach sie einen Teil der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens (unter solidarischer Haftung mit der kantonalen Steuerverwaltung und der Gemeinde U._____/V._____/GR) zu tragen hat. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat denn folgerichtig auch kein entsprechendes Begehren gestellt.

E. 3.1

Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht, wozu auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden zählt (Art. 129 BV), von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 143 V 19 E. 2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236). Soweit das Harmonisierungsrecht den Kantonen und Gemeinden allerdings einen gewissen Gestaltungsspielraum ("une certaine marge de manoeuvre") belässt oder gar keine Anwendung findet, stellt die betreffende Norm des kantonalen Steuerrechts sich als (rein) kantonales Recht dar (Art. 1 Abs. 3 Satz 1 StHG ; BGE 144 IV 136 E. 5.9.1 S. 144). Insoweit ist die Kognition auf die Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte beschränkt.

E. 3.2

Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) und des rein kantonalen und kommunalen Rechts nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 145 V 304 E. 1.1 S. 305 f.).

E. 4.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Das Bundesgericht kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei willkürlich (anstelle vieler BGE 146 IV 88 E. 1.3.1 S. 91 f.). Überdies muss die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein können (Art. 97 Abs. 1 BGG). Für eine Kritik am festgestellten Sachverhalt gilt das strenge Rügeprinzip von Art. 106 Abs. 2 BGG (BGE 146 III 73 E. 5.2.2 S. 80; vorne E. 3.2). Die Partei, welche die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz anfechten will, muss klar und substantiiert aufzeigen, inwiefern diese Voraussetzungen erfüllt sein sollen (BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 18 mit Hinweisen). Wenn sie den Sachverhalt ergänzen will, hat sie zudem mit präzisen Aktenhinweisen darzulegen, dass sie entsprechende rechtsrelevante Tatsachen und taugliche Beweismittel bereits bei den Vorinstanzen prozesskonform eingebracht hat (BGE 140 III 86 E. 2 S. 90 mit Hinweisen). Genügt die Kritik diesen Anforderungen nicht, können Vorbringen mit Bezug auf einen Sachverhalt, der vom angefochtenen Entscheid abweicht, nicht berücksichtigt werden (BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 18).

E. 4.2

Gemäss Art. 99 Abs. 1 BGG dürfen neue Tatsachen und Beweismittel nur soweit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt, was in der Beschwerde näher darzulegen ist (BGE 133 III 393 E. 3). Tatsachen oder Beweismittel, die sich auf das vorinstanzliche Prozessthema beziehen, jedoch erst nach dem angefochtenen Entscheid eingetreten oder entstanden sind (sog. echte Noven), sind vor dem Bundesgericht unbeachtlich (BGE 140 V 543 E. 3.2.2.2 S. 548; 133 IV 342 E. 2.1 S. 344).

E. 4.3

Die Beschwerdeführer schildern dem Bundesgericht vorliegend den Sachverhalt, wobei sie sich allerdings über weite Strecken darauf beschränken, ihre Sicht der Dinge darzulegen, ohne aufzuzeigen, inwiefern die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz willkürlich sein sollen. Soweit dies der Fall ist, sind ihre Ausführungen nicht zu berücksichtigen. Dies gilt auch insofern, als die Beschwerdeführer unechte Noven geltend machen, ohne darzulegen, inwiefern erst der angefochtene Entscheid Anlass dazu gab, sich darauf zu berufen. Zu diesen unzulässigen unechten Noven zählen namentlich die angeblich am 21. Dezember 2015 erfolgte Zuweisung der Stockwerkeinheiten, die neben den ins Miteigentum der Beschwerdeführer übertragenen Wohnungen übrig geblieben sind, zur B._____ AG bzw. E._____ AG, der Abschluss weiterer Mietverträge am 8. Dezember 2016, 31. März 2017 und 26. Juli 2017, ein Verkauf der einzelnen Anteile von C._____ an der B._____ AG im Jahr 2017 und eine angeblich rückwirkend per 1. Januar 2018 erfolgte Spaltung der letzteren Gesellschaft in eine Betriebs- und eine Immobiliengesellschaft. Als

echtes Novum nicht in die Beurteilung einzubeziehen ist ferner der von den Beschwerdeführern behauptete Umstand, dass bis heute kein Verkauf der Wohnungen an Dritte erfolgt sein soll. Ebenso wenig zu berücksichtigen sind die Sachverhaltsausführungen und -erweiterungen der Beschwerdegegnerin in ihrer Beschwerdeantwort, da diesbezüglich die Voraussetzungen für eine stichhaltige Kritik an den vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen gleichermaßen nicht beachtet wurden. Namentlich lässt sich nicht auf die Darstellung in der Beschwerdeantwort abstellen, wonach das Grundstück Nr. xxx gemäss einer Schätzungseröffnung pro 2016 einen Wertzuwachs erfahren habe. Nichts anderes gilt für die Behauptung der Beschwerdegegnerin, die Beschwerdeführer hätten sich gegenüber der Hypothekargläubigerin dazu verpflichtet, solidarisch für Ausstände der B._____ AG einzustehen.

E. 4.4

Grundsätzlich ist nach dem Gesagten vom Sachverhalt auszugehen, wie er im angefochtenen Urteil festgestellt worden ist. Zum rechtserheblichen Sachverhalt ist aber mit Blick auf die Rügen der Beschwerdeführer noch Folgendes festzuhalten:

E. 4.4.1

Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz erfolgte die Einbringung des Grundstücks Nr. xxx in die Baugesellschaft D._____ mit dem Zweck, durch spätere Verkäufe der Stockwerkeinheiten Gewinne zu erzielen. Die Beschwerdeführer bestreiten dies. Sie verweisen diesbezüglich insbesondere darauf, dass sich der Zweck der Gesellschaft D._____ gemäss dem Gesellschaftsvertrag auf die Überbauung des Grundstücks Nr. xxx und die anschliessende Begründung von Stockwerkeigentum beschränke. Sie bringen zudem vor, der bereits während der Bauphase erfolgte Abschluss von Mietverträgen mit Wirkung ab dem 1. Dezember 2015 spreche gegen die Absicht, mittels Verkäufen der Stockwerkeinheiten Gewinne zu erzielen. Die Vorinstanz stützte ihre Annahme, dass die Einbringung des Grundstücks in die Baugesellschaft zwecks Erzielung eines Gewinns aus einem späteren Verkauf der Stockwerkeinheiten erfolgte, nicht (allein) auf die Umschreibung des Gesellschaftszwecks im Gesellschaftsvertrag, welche tatsächlich keinen Hinweis auf ein Verkaufsziel enthält. Stattdessen hielt sie für insbesondere ausschlaggebend, dass im Gesellschaftsvertrag nebst diesem Gesellschaftszweck der Überbauung des Grundstücks und der Schaffung von Stockwerkeinheiten die Verpflichtung des Geschäftsführers bzw. des Beschwerdeführers festgehalten ist, den "Verkauf" zu überwachen. Schon aufgrund der letzteren Verpflichtung durfte die Vorinstanz, ohne damit in Willkür zu verfallen, davon ausgehen, dass die Einbringung des Grundstücks in die Baugesellschaft zwecks späteren Verkaufs der Stockwerkeinheiten erfolgte. Dies gilt umso mehr, als die Behauptung der Beschwerdeführer, die Vertragsbestimmung zur Überwachung des Verkaufes sei versehentlich und ohne irgendwelche Absichten aus einem älteren Vertrag übernommen worden, nicht ansatzweise substantiiert, geschweige denn belegt ist. Nichts daran ändern kann der Umstand, dass bereits während der Bauphase mit Wirkung per 1. Dezember 2015 unbefristete Mietverträge mit einer Mindestvertragsdauer abgeschlossen wurden. Dies gilt umso mehr, als vorliegend aufgrund der seitens der B._____ AG eingegangenen Verpflichtung, bei einem vorzeitigen bzw. innert 20 Jahren seit einem Vertragsabschluss im Jahr 2013 erfolgenden Verkauf des Grundstücks eine Entschädigung von Fr. 266'560.-- an die Gemeinde U._____/V._____/GR zu leisten, ein sachlicher Grund für einen nicht sofortigen Verkauf der Stockwerkeinheiten bestand. Die Vorinstanz begründete ihre Annahme einer Verkaufsabsicht auch damit, dass sich die

Beschwerdeführer und die B. _____ AG gemäss dem Illationsvertrag vom 21. Dezember 2015 bei den Steuerbehörden über die Steuerfolgen bei "allfälligen späteren Eigentumsübertragungen" erkundigt hätten. Diesbezüglich wenden die Beschwerdeführer ein, tatsächlich sei im Illationsvertrag in diesem Zusammenhang (nur) von "allfälligen späteren Eigentumsübertragungen unter den heutigen Gesamteigentümern " die Rede. Wie es sich damit (und den weiteren Vorbringen der Beschwerdeführer betreffend diesen Hinweis im Illationsvertrag) verhält, kann hier dahingestellt bleiben. Denn selbst wenn der entsprechende Hinweis bzw. die Erkundigung bei den Steuerbehörden nicht in die Beurteilung mit einbezogen würde, wäre schon mit Blick auf die übrigen Ausführungen der Vorinstanz (unter dem beschränkten Aspekt der Willkür [vgl. vorne E. 4.1]) nicht zu beanstanden, dass im angefochtenen Urteil von einer im Zeitpunkt der Einbringung des Grundstückes in die Baugesellschaft bestehenden Absicht eines späteren Verkaufes der Stockwerkeinheiten ausgegangen wurde.

E. 4.4.2

Die Beschwerdeführer erklären sodann, im massgebenden Zeitpunkt sei die B. _____ AG noch eine echte Betriebsgesellschaft gewesen, welche vor allem den Transport bezweckt habe. Weshalb die vorinstanzliche Feststellung, wonach die B. _____ AG laut Handelsregistereintrag unter anderem den Erwerb, die Belastung oder Veräusserung von Liegenschaften bezweckte, willkürlich sein soll, ist aber nicht substantiiert dargetan. Ob die Gesellschaft womöglich auch oder gar in erster Linie im Transportwesen tätig gewesen ist, spielt für die hier vorzunehmende steuerliche Beurteilung keine Rolle. Aus dem erwähnten Zweck der B. _____ AG (Erwerb, Belastung oder Veräusserung von Liegenschaften) und dem Umstand, dass die Beschwerdeführer Mitglieder des Verwaltungsrates dieser Gesellschaft waren, konnte die Vorinstanz, ohne damit in Willkür zu verfallen, darauf schliessen, dass die Beschwerdeführer im konkreten Fall nicht nur von Berufs wegen Aufgaben im Liegenschaftsbereich übernommen hatten, sondern in diesem Bereich auch fachlich versiert waren und ihr Fachwissen eingesetzt hatten.

E. 5.1

Der direkten Bundessteuer unterliegen (namentlich) alle Einkünfte aus Handels-, Industrie, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieben, aus freien Berufen sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit gehören auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen; als Geschäftsvermögen gelten dabei insbesondere alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (vgl. Art. 18 Abs. 2 Sätze 1 und 3 DBG). Der Veräusserung von Geschäftsvermögen gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (vgl. Art. 18 Abs. 2 Satz 2 DBG). Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind hingegen steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG).

E. 5.2

Selbständig erwerbstätig ist nach einer häufig verwendeten Definition, wer durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei gewählter Organisation auf eigenes Risiko anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Die verschiedenen Gesichtspunkte der selbständigen Erwerbstätigkeit abschliessend zu umschreiben, erweist sich als problematisch. Die Prüfung ist deshalb 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 (siehe zum Ganzen BGE 138 II 251 E. 2.4.2 S. 257 f.; 125 II 113 E. 5b S. 120 f.). Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit geht weiter als derjenige beispielsweise des Betriebes, denn er umfasst gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG auch die freien Berufe sowie jede andere selbständige Erwerbstätigkeit (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b S. 121). Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann zudem haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Als selbständig Erwerbende gelten neben den Einzelunternehmern auch die Gesellschafter von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die Teilhaber an einfachen Gesellschaften mit gewerblichen oder geschäftlichen Betrieben und die stillen Teilhaber an solchen Betrieben (MARKUS REICH/JULIA VON AH, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N. 13 zu Art. 18 DBG). Das Vermögen, das der Geschäftstätigkeit dient, bildet grundsätzlich Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Geschäftsvermögen setzt somit notwendigerweise eine selbständige Erwerbstätigkeit voraus (Urteil 2C_1001/2018 vom 30. Januar 2020 E. 2.2; REICH/VON AH, a.a.O., N. 44 zu Art. 18 DBG).

E. 5.3

Steuerbarer gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit liegt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung 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.; Urteil 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). Keine selbständige Erwerbstätigkeit bzw. kein gewerbsmässiger Immobilienhandel 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 (Urteile 2C_551/2018 vom 11. Juni 2019 E. 2.1.4; 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; je mit Hinweisen).

E. 5.4

Einkommen aus Personengesellschaften ohne juristische Persönlichkeit wie der einfachen Gesellschaft, der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft wird den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet (Art. 10 Abs. 1 DBG). Inländische Personengesellschaften ohne juristische Persönlichkeit werden somit transparent besteuert. Wie bereits erwähnt, stellt die Beteiligung an einer Personengesellschaft mit einem gewerblichen oder geschäftlichen Betrieb eine selbständige Erwerbstätigkeit dar. Auch diese kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder vorübergehend ausgeübt werden (Urteil 2C_894/2013 / 2C_895/2013 vom 18. September 2015 E. 2.3 mit Hinweis).

E. 6.1

Vorliegend ist streitig, ob die Beschwerdeführer im Rahmen der Baugesellschaft D._____ steuerlich betrachtet eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt haben, das in diese einfache Gesellschaft eingebrachte Grundstück Nr. xxx damit als Geschäftsvermögen zu qualifizieren ist und dementsprechend die Übertragung der fünf Stockwerkeinheiten, welche nach der Überbauung des Grundstücks mit weiteren Stockwerkeinheiten geschaffen worden waren, ins Miteigentum der Beschwerdeführer eine der Veräusserung von Geschäftsvermögen gleichgestellte und folglich nach Art. 18 Abs. 2 Sätze 1 und 2 DBG steuerbare Überführung von Geschäfts- in das Privatvermögen der Beschwerdeführer bildet. Entscheidend ist dabei einzig, ob die Beschwerdeführer im Rahmen der Baugesellschaft D._____, deren Teilhaber sie waren, eine selbständige Erwerbstätigkeit in Form gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels ausgeübt haben.

E. 6.2

Die Vorinstanz kam zum Schluss, dass vorliegend aufgrund der beabsichtigten Gewinnerzielung, des planmässigen Vorgehens, des Fremdfinanzierungsgrades der Bautätigkeit, der offenkundigen fachlichen Versiertheit und der buchhalterischen Behandlung des Grundstücks Nr. xxx von einem gewerbsmässigen Liegenschaftenshandel auszugehen ist. Deshalb habe, indem das Grundstück in der Folge zu Stockwerkeigentum ausgestaltet worden sei und fünf Stockwerkeinheiten in das jeweils hälftige Miteigentum der Beschwerdeführer zugewiesen worden seien, eine Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen stattgefunden. Diese Würdigung ist im Ergebnis nicht zu beanstanden:

E. 6.3

Zunächst fällt ins Gewicht, dass sachverhaltlich davon auszugehen ist, dass die Beteiligten vorliegend von Anfang an beabsichtigten, die Stockwerkeinheiten zu einem späteren Zeitpunkt zu verkaufen (vgl. vorne E. 4.4.1). Der Umstand, dass noch kein Verkauf an Dritte erfolgt ist, erscheint angesichts der von der B._____ AG eingegangenen Verpflichtung, bei einem vorzeitigen Verkauf eine Entschädigung an die Gemeinde U._____/V._____/GR zu leisten, nicht als Hindernis für die Annahme eines gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels. Auch wenn eine kurze Haltedauer nach der Rechtsprechung für eine selbständige Erwerbstätigkeit spricht (vgl. vorne E. 5.3), bedeutet dies nicht, dass bei einer längeren Haltedauer ein gewerbsmässiger Liegenschaftenshandel ausgeschlossen wäre (in diesem Sinne ausdrücklich Urteil 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 4.2). Gerade im Liegenschaftenshandel kommt es nämlich häufig vor, dass Grundstücke aus ganz verschiedenen Gründen über Jahre hinaus behalten werden (vgl. BGE 125 II 113 E. 6c/cc S. 127).

E. 6.4

Die Einbringung der Liegenschaft Nr. xxx in die Baugesellschaft D. _____ erscheint vorliegend nach dem Gesamtbild als entscheidender Schritt hin zur späteren Bildung von Stockwerkeigentum sowie zum von Beginn weg beabsichtigten Verkauf der Stockwerkeinheiten. Ein planmässiges Vorgehen und eine berufsbezogene Verwendung spezieller Fachkenntnisse lassen sich dabei nicht in Abrede stellen: Zu berücksichtigen ist in diesem Kontext, dass eine selbständige Erwerbstätigkeit zu vermuten ist, wenn sich für ein bestimmtes Grundstücksgeschäft mehrere Personen in einem Baukonsortium verbinden und darunter auch solche sind, welche sich im Rahmen ihres Berufes beteiligen und die Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung im Einvernehmen mit den anderen besorgen (vgl. Urteil 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 3.1.1). Als massgebend erscheint, dass die Beschwerdeführer als je einzelzeichnungsberechtigte Verwaltungsräte einer Gesellschaft, die - nota bene als gewinnorientierte Kapitalgesellschaft - Mitglied der für das Projekt eingesetzten Baugesellschaft war, über spezielle Fachkenntnisse im einschlägigen Bereich verfügten (vgl. vorne E. 4.4.2) und (als Verwaltungsräte) im Rahmen einer beruflichen Tätigkeit an der Überbauung beteiligt waren. Es muss dabei aufgrund der Feststellungen der Vorinstanz davon ausgegangen werden, dass ihr Handeln (insbesondere mit der Einbringung des Grundstücks Nr. xxx in die Baugesellschaft) systematisch auf die Ermöglichung eines späteren Verkaufs der seinerzeit neu zu schaffenden Stockwerkeinheiten ausgerichtet war.

E. 6.5

Nach den Feststellungen der Vorinstanz wies das vorliegende Bauprojekt einen Fremdfinanzierungsgrad von rund 74 % auf.

E. 6.5.1

Soweit die Beschwerdeführer rügen, die Vorinstanz habe für die Bestimmung dieses Fremdfinanzierungsgrades statt auf das Verhältnis zwischen den eingesetzten Fremdmitteln und dem anhand der amtlichen Schätzungen zu ermittelnden Verkehrswert fälschlicherweise auf das Verhältnis zwischen den Fremdmitteln und den Überbauungskosten abgestellt, stossen sie ins Leere: Dem Kriterium des Einsatzes erheblicher fremder Mittel liegt die Überlegung zugrunde, dass, wer einen extremen Fremdkapitalanteil beansprucht, ein erhöhtes Risiko eingeht und dies auf eine geschäftliche Transaktion hindeutet (PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2. Aufl. 2019, N. 40 zu Art. 18 DBG mit Hinweisen). Es versteht sich vor diesem Hintergrund von selbst, dass in einer Konstellation wie der vorliegenden, bei welcher eine Baute erst noch zu erstellen ist, der Fremdfinanzierungsgrad der Finanzierung der Überbauung massgebend ist und deshalb die Anlagekosten heranzuziehen sind. Ein sich aus einer nach Fertigstellung der Baute durchgeführten amtlichen Schätzung ergebender Verkehrswert kann demgegenüber keine Berücksichtigung finden, da bei einem Abstellen auf einen solchen Verkehrswert dem beim Bau eingegangenen (allenfalls unternehmerischen) Risiko nicht genügend Rechnung getragen würde.

E. 6.5.2

Die Vorinstanz wertete den Fremdfinanzierungsgrad von rund 74 % als Indiz für einen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel. Dies ist auf den ersten Blick nicht zu beanstanden, wird doch üblicherweise bei nicht selbst genutzten Liegenschaften sowie Zweit- und Ferienwohnungen bei einem Fremdfinanzierungsgrad von mehr als zwei Dritteln von

unüblich hohen Fremdmitteln gesprochen (vgl. Urteil 2C_966/2016 vom 25. Juli 2017 E. 4.1.1). Zwar sind selbstbewohnte Liegenschaften üblicherweise bis zu rund 80 % des Verkehrswerts fremdfinanziert (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2017.00073 vom 21. Februar 2018 E. 2.3 mit Hinweisen; vgl. dazu auch JULIA VON AH, Gewerbsmässige Tätigkeit, in: Uttinger/Rentzsch/Luzi [Hrsg.], Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, 2014, S. 65 ff., S. 73, wonach " je nach Art der Liegenschaft und Sicherheiten häufig bis zu ca. 80 % des Liegenschaftenverkehrswerts" fremdfinanziert seien [Hervorhebung durch das Bundesgericht]). Daraus können die Beschwerdeführer aber nichts zu ihren Gunsten ableiten, da sie die Stockwerkeinheiten vermietet haben. Auch schliesst allein der Umstand, dass die Fremdfinanzierung von einer angeblich ortskundigen Bank geleistet wurde, nicht von vornherein aus, dass vorliegend von einem unüblich hohen und damit für gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel sprechenden Fremdfinanzierungsgrad auszugehen ist. Selbst wenn aber der Fremdfinanzierungsgrad von rund 74 % vorliegend nicht als extrem hoher Fremdkapitalanteil zu qualifizieren wäre, welcher für die Annahme gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels spricht, würde dies nichts daran ändern, dass beim hier zu beurteilenden Fall aufgrund der Art und Weise der Realisierung des Bauprojektes mittels Einbringung des Grundstückes in eine Baugesellschaft unter Beteiligung der über einschlägige Fachkenntnisse verfügenden Beschwerdeführer ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel zu vermuten ist (vgl. E. 6.4 hiavor). Auf jeden Fall spricht die Aufnahme von Fremdmitteln für die Finanzierung nicht für eine blossе Vermögensverwaltung (vgl. auch Urteil 2A.74/2003 vom 8. September 2004, publ. in: StE 2004 B 91.3 Nr. 4 = RDAF 2005 II 37, 51; YVES NOËL, in: ders./Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017, N. 22 zu Art. 18 DBG).

E. 6.6

Mit Blick auf das Ausgeführte erscheint es als bundesrechtskonform, dass die Beschwerdeführer als gewerbsmässige Liegenschaftshändler und die fünf fraglichen Stockwerkeinheiten bis zu deren Zuweisung zu Miteigentum der Beschwerdeführer als Geschäftsvermögen qualifiziert wurden. Ob die buchhalterische Behandlung des Grundstückes Nr. xxx diesen Schluss ebenfalls stützt, kann unter diesen Umständen offengelassen werden.

E. 6.7

Die Vorinstanz hat nach dem Gesagten in Einklang mit dem Bundesrecht angenommen, dass mit der Zuweisung der fünf Stockwerkeinheiten zu Miteigentum der Beschwerdeführer eine steuerbare Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen erfolgt ist.

E. 7

Zu klären bleibt, ob eine privilegierte bzw. separate Liquidationsbesteuerung nach Art. 37b Abs. 1 DBG in Betracht kommt.

E. 7.1

Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern (Art. 37b Abs. 1 Satz 1 DBG). Die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit muss definitiv erfolgen (Art. 37b Abs. 1 Satz 1 DBG ; Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Februar 2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei

definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit [LGBV; SR 642.114]; siehe dazu BGE 143 II 661 E. 2.2 S. 664 mit Hinweis). Als Liquidationsjahr gilt das Geschäftsjahr, in dem die Liquidation abgeschlossen wird (Art. 2 LGBV). Rechtsprechungsgemäss bedarf es für die gesonderte Besteuerung der in den zwei letzten Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven im Sinne von Art. 37b Abs. 1 Satz 1 DBG eines hinreichenden Kausalzusammenhanges zwischen Liquidation und Realisation in dem Sinne, dass die Realisation unmittelbare Folge der Liquidation darstellt. Wo nicht (nur) die Liquidation zur Realisation der stillen Reserven führt, muss es bei der ordentlichen Besteuerung mit den übrigen Einkünften bleiben (vgl. Urteil 2C_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.2 ff., insbesondere E. 2.2.6 f.).

E. 7.2

Die Vorinstanz kam zum Schluss, dass vorliegend die Zuweisung der fünf Stockwerkeinheiten zu Miteigentum der Beschwerdeführer keine liquidationsbedingte Veräusserung bzw. Überführung bilde und es demnach am für die Liquidationsbesteuerung nach Art. 37b Abs. 1 Satz 1 DBG erforderlichen kausalen Zusammenhang zwischen Liquidation und Realisation fehle. Zwar behaupten die Beschwerdeführer, mit der Begründung von Stockwerkeigentum, der Zuweisung einiger Stockwerkeinheiten an die Beschwerdeführer und der Zuweisung der übrigen Stockwerkeinheiten an die B. _____ AG sei die Baugesellschaft D. _____ aufgelöst und liquidiert worden. Wie ausgeführt, kann aber nicht davon ausgegangen werden, dass mit der Zuweisung der fünf Stockwerkeinheiten an die Beschwerdeführer zugleich eine Zuweisung der restlichen Einheiten an die B. _____ AG erfolgte (vgl. E. 4.3 Abs. 1). Damit muss aber (in Übereinstimmung mit den Feststellungen der Vorinstanz) davon ausgegangen werden, dass die Baugesellschaft D. _____, obschon sie ihren Zweck der Überbauung des Grundstücks Nr. xxx erreicht hatte, noch mit allen drei Gesellschaftern weiterbestand, sie noch nicht in die Liquidationsphase eingetreten ist und folglich im Zeitpunkt der fraglichen Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen auch noch keine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführer erfolgt ist. Dementsprechend hat die Vorinstanz richtig angenommen, dass die vorliegende Realisation (bzw. Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen) nicht in der für die Liquidationsbesteuerung erforderlichen Weise kausale Folge einer Liquidation bildet. Ergänzend ist in diesem Punkt auf die zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Entscheid zu verweisen (E. 4.3 des angefochtenen Urteils).

E. 8

Der angefochtene Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer 2015 ist nach dem Ausgeführten bundesrechtskonform. Die hiergegen erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist somit abzuweisen.

E. 9

Die hier für die Staats- und Gemeindesteuern massgeblichen Vorschriften zur transparenten Besteuerung inländischer Personengesellschaften ohne juristische Persönlichkeit (Art. 11 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986 [im Folgenden: StG/GR; BR 720.000]), zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit (insbesondere zur Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen [Art. 18 Abs. 1 und 2 StG /GR bzw. Art. 8 Abs. 1 und 2 StHG]) und zur separaten Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 40b Abs. 1 StG /GR bzw. Art.

11 Abs. 5 Satz 1 StHG) lauten soweit hier interessierend gleich bzw. haben soweit vorliegend entscheidend den gleichen Gehalt wie die hiervor genannten, dieselben Punkte betreffenden Vorschriften zur direkten Bundessteuer. Insofern ist das zum DBG Ausgeführte ebenfalls für die Staats- und Gemeindesteuern massgebend. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist damit auch in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern 2015 abzuweisen.

E. 10

Die Gerichtskosten sind den Beschwerdeführern infolge Unterliegens unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 68 Abs. 3 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG). Insbesondere steht dem Kanton Graubünden, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.