

# **BGer 2C 160/2017 vom 24. August 2017**

Bundesgericht, 2017-08-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_160\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_160_2017)

FR: TF 2C 160/2017 du 24 août 2017

IT: TF 2C 160/2017 del 24 agosto 2017

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn, Steuerjahr 2009 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Die Vorinstanz hat die kantonalen Rechtsmittel betreffend die direkte Bundessteuer einerseits und die kantonalen Steuern andererseits im selben Urteil behandelt. Das Steueramt ficht dieses Urteil nur mit einer Beschwerdeschrift an, was zulässig ist, da aus seiner Eingabe hinreichend klar hervorgeht, dass es sich gegen den gewährten Pauschalabzug im Rahmen beider Steuerarten wendet (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2 S. 296; 135 II 260 E. 1.3.3 S. 264). Das Bundesgericht hat für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer je getrennte Verfahren eröffnet. Beide beruhen jedoch auf demselben Sachverhalt und es stellen sich dieselben Rechtsfragen, weshalb es sich rechtfertigt, die beiden Verfahren (2C\_160/2017 [betreffend kantonale Steuern] und 2C\_161/2017 [betreffend direkte Bundessteuer]) zu vereinigen und in einem Urteil zu behandeln ( Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP [SR 273]; vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2 S. 296).

### **E. 2.1**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und Form ( Art. 42 BGG ) eingereicht. Sie richtet sich gegen einen Entscheid einer letzten, oberen kantonalen Gerichtsinstanz ( Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG ) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts ( Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StGH; SR 642.14]). Formell handelt es sich beim angefochtenen Entscheid um einen Rückweisungsentscheid. Dieser lässt der Steuerverwaltung in Bezug auf die Gewährung des Pauschalabzugs jedoch keinen Spielraum mehr, sodass materiell ein Endentscheid vorliegt, gegen den die Beschwerde an das Bundesgericht zulässig ist ( Art. 90 BGG ; BGE 138 I 143 E. 1.2 S. 148). Das kantonale Steueramt ist im vorliegenden Fall zur Beschwerde an das Bundesgericht berechtigt ( Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG i.V.m. 146 DBG und Art. 73 Abs. 2 StHG , § 1 Abs. 2 lit. c der Vollzugsverordnung des Regierungsrats des Kantons Solothurn vom 18. Oktober 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [BGS 613.31], § 164bis Abs. 1 des Gesetzes des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern [Steuergesetz, StG; BGS 614.11]). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

### **E. 2.2**

Nicht weiter einzugehen ist demgegenüber auf das Vorbringen der Beschwerdegegner, ihnen eine höhere Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Steuergericht zuzusprechen. Der entsprechende Antrag geht über den Streitgegenstand hinaus, den das Steueramt des Kantons Solothurn mit seiner Beschwerde an das Bundesgericht abgesteckt hat ( Art. 107 Abs. 1 BGG ; BGE 136 II 457 E. 4.2 S. 463). Zudem spricht nichts dafür, dass die Beschwerdegegner mit ihrem Antrag ein eigenes Rechtsmittel an das Bundesgericht erheben wollten, da die Beschwerdefrist im Zeitpunkt der Vernehmlassung am 10. März 2017 nach der Aktenlage längst abgelaufen war (Versand vorinstanzliches Urteil: 6. Januar 2017) und eine Anschlussbeschwerde im bundesgerichtlichen Verfahren nicht zulässig ist ( BGE 134 III 332 E. 2.5 S. 335).

### **E. 2.3**

Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden, wobei das Bundesgericht das Recht grundsätzlich von Amtes wegen anwendet ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Im Bereich der direkten Steuern prüft das Bundesgericht vollständig harmonisiertes kantonales Recht gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition (vgl. BGE 143 II 8 [nicht publ. E. 2.2]; 134 II 207 E. 2 S. 210). Unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG ) behandelt das Bundesgericht jedoch nur die geltend gemachten Rügen, sofern der rechtliche Mangel nicht geradezu offensichtlich ist (vgl. BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f.). II. Direkte Bundessteuer (Verfahren-Nr. 2C\_161/2017)

### **E. 3**

Zu prüfen ist, ob die Vorinstanz den Beschwerdegegnern in der Steuerperiode 2009 zu Recht einen Pauschalabzug für die Unterhaltskosten der Liegenschaft xxx gewährt hat. Die Frage ist nach dem Recht zu beurteilen, das im Zeitpunkt der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Tatbestandes in Kraft stand ( BGE 140 V 136 E. 4.2.1 S. 139 f., 139 V 335 E. 6.2 S. 338, 129 V 1 E. 1.2 S. 4, Urteil 2C\_345/2015 vom 24. November 2015 E. 2.2; je mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.1**

Für Grundstücke des Privatvermögens kann der Steuerpflichtige anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen ( Art. 32 Abs. 4 DBG ). Ist die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzuordnen, besteht diese Möglichkeit nicht (vgl. Art. 27 Abs. 1 DBG ; Urteil 2C\_784/2016 / 2C\_785/2016 vom 13. April 2017 E. 4.1). Zum Geschäftsvermögen gehören nach Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen.

#### **E. 3.1.1**

Für den Begriff der selbständigen 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 ( BGE 125 II 113 E. 5b S. 120 f.; Urteil 2C\_204/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.3). Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Die einzelnen Gesichtspunkte dürfen dabei nicht isoliert betrachtet

werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten ( BGE 125 II 113 E. 5b S. 120 f.; Urteil 2C\_204/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.3).

### **E. 3.1.2**

Steuerbarer Immobilienhandel im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit liegt gemäss bundesgerichtlicher Praxis 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 (vgl. BGE 125 II 113 E. 6a S. 124; Urteil 2C\_1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 2.3). 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\_784/2016 / 2C\_785/2016 vom 13. April 2017 E. 4.2; 2C\_27/2015 vom 10. September 2015 E. 2.4; 2C\_1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 2.3; je mit Hinweisen).

### **E. 3.1.3**

Keine selbständige Erwerbstätigkeit im Bereich des Immobilienhandels liegt demgegenüber 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. Überdies liegt normalerweise private Vermögensverwaltung vor, wenn der Eigentümer seine Liegenschaft (en) mit Wohn- oder Geschäftsbauten überbaut, um aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen. Dies gilt - ohne Hinzutreten weiterer Umstände - selbst dann, wenn zur Werterhöhung und Erleichterung des Weiterverkaufs Stockwerkeigentumseinheiten begründet werden. Allerdings setzt dies voraus, dass das Geschäft nicht ausschliesslich mit fremden Mitteln finanziert worden ist (vgl. Urteile 2C\_784/2016 / 2C\_785/2016 vom 13. April 2017 E. 4.2; 2C\_1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 2.4; je mit Hinweisen).

### **E. 3.2**

Damit kantonale Entscheide im Hinblick auf die dargelegte Rechtslage überprüft werden können, stellt das Bundesgerichtsgesetz gewisse Anforderungen an die Eröffnung vorinstanzlicher Entscheide. Nach Art. 112 Abs. 1 lit. b BGG haben Entscheide, die der Beschwerde an das Bundesgericht unterliegen, die massgebenden Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art zu enthalten. Aus dem Entscheid muss klar hervorgehen, welchen Sachverhalt die Vorinstanz als rechtserheblich erachtet und ihrem Entscheid zugrunde gelegt hat und welche rechtlichen Überlegungen sie angestellt hat ( BGE 141 IV 244 E. 1.2.1 S. 245 f.; 135 II 145 E. 8.2 S. 153). Die Anforderungen an die Sachverhaltsfeststellungen im angefochtenen Entscheid nach Art. 112 Abs. 1 lit. b BGG stehen in engem Zusammenhang mit Art. 105 BGG . Nach dessen Abs. 1 legt das Bundesgericht seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat. Das bedingt, dass das Bundesgericht durch blosser Lektüre des angefochtenen Entscheids

den rechtserheblichen Sachverhalt erkennen kann, ohne diesen selber aus den Akten zusammentragen zu müssen (vgl. BGE 135 II 145 E. 8 S. 153). Eine Aufzählung von Aktenstücken und Parteivorbringen genügt den Anforderungen von Art. 112 Abs. 1 lit. b BGG ebensowenig wie eine mögliche Zusammentragung der Fakten aus den Vorakten durch das Gericht selbst (Urteile 2C\_51/2016 / 2C\_52/2016 vom 10. August 2016 E. 3.1.2; 4A\_231/2010 vom 10. August 2010 E. 2.2; 4A\_252/2007 vom 15. November 2007 E. 3.2). Einen Entscheid, der den Anforderungen nach Art. 112 Abs. 1 BGG nicht genügt, kann das Bundesgericht an die kantonale Behörde zur Verbesserung zurückweisen oder aufheben ( Art. 112 Abs. 3 BGG ). Lässt sich dem angefochtenen Entscheid nicht entnehmen, gestützt auf welchen Sachverhalt und auf welche rechtlichen Überlegungen er gefällt wurde, kommt allein dessen vollständige Aufhebung und die Rückweisung an die Vorinstanz in Betracht, damit sie erstmals einen den Anforderungen von Art. 112 Abs. 1 BGG genügenden Entscheid fällt ( BGE 135 II 145 E. 8 und 9 S. 153 ff.; Urteil 2C\_629/2014 vom 28. Oktober 2014 E. 2.2).

### **E. 3.2.1**

Die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung genügt den Anforderungen nach Art. 112 Abs. 1 lit. b BGG nicht. Auf den Seiten zwei bis acht ihres zwölfseitigen Urteils legt die Vorinstanz mehrheitlich in indirekter Rede die Prozessgeschichte und die Standpunkte der Parteien dar, die diese im Einsprache- und im steuergerichtlichen Verfahren jeweils vertreten haben. Dabei äussert sich die Vorinstanz nicht dazu, welche dieser Vorbringen sie als beweismässig erstellt erachtet. Eine Würdigung der vorgebrachten Beweismittel fehlt, obwohl wesentliche Elemente des Sachverhalts mit Blick auf das anwendbare Recht (vgl. dazu E. 3.1 hiervor) bereits vor der Vorinstanz umstritten waren, wie etwa die Höhe und die Herkunft der Eigenmittel für den Erwerb und den Umbau der Liegenschaft xxx, die Rolle von B.A. \_\_\_\_\_ und C.E. \_\_\_\_\_ bei einem vorher getätigten Liegenschaftsgeschäft ihrer Ehegatten sowie deren Eigenleistungen beim Umbau und der Verwaltung der Liegenschaft xxx. Auf den Seiten neun bis elf ihres Urteils stellt die Vorinstanz alsdann rechtliche Erwägungen zur Frage an, ob die Liegenschaft zum Geschäfts- oder Privatvermögen zu zählen ist. Aus den dabei gezogenen Schlüssen lässt sich zwar teilweise (implizit) ableiten, von welchen Sachverhaltsannahmen die Vorinstanz ausgeht. Im Hinblick auf die in E. 3.1 dargelegten Indizien für einen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel geht der Sachverhalt, auf den die Vorinstanz abstellt, aber nicht in einer Weise hervor, die eine Rechtskontrolle durch das Bundesgericht ermöglicht. So hält die Vorinstanz zwar fest, dass es sich bei der einfachen Gesellschaft von B.A. \_\_\_\_\_ und C.E. \_\_\_\_\_, wie "aus den Akten hervorgeht", um eine Gesellschaft handle, die einzig dazu diene, die erworbene Liegenschaft zu halten und zu verwalten. Auf welche Aktenstücke die Vorinstanz dabei abstellt und aus welchen Gründen sie entsprechend zu würdigen sind, erschliesst sich aus dem angefochtenen Urteil aber nicht. Weiter geht die Vorinstanz davon aus, dass die Ehegatten von B.A. \_\_\_\_\_ und C.E. \_\_\_\_\_ den Umbau der Liegenschaft xxx "möglicherweise bis zu einem gewissen Grad begleitet haben", was mit Blick auf den Schriftverkehr, das deren Architekturbüro mit Handwerkern geführt hat, auch naheliegend ist. In welcher Form und in welchem Ausmass die Ehegatten von B.A. \_\_\_\_\_ und C.E. \_\_\_\_\_ in den Umbau und die Renovation der Liegenschaft involviert waren, geht aus dem angefochtenen Urteil aber nicht hervor. Dies lässt keine Beurteilung zu, ob die Ehegatten von B.A. \_\_\_\_\_ und C.E. \_\_\_\_\_ als stille Gesellschafter beteiligt sind, was mit Blick auf deren berufliche Tätigkeit für die steuerrechtliche Qualifikation der Liegenschaft xxx von Bedeutung ist (vgl. Urteil

2C\_325/2015 vom 3. November 2015 E. 2.4 mit Hinweisen). Gestützt auf das vorinstanzliche Urteil bleibt auch unklar, von welchem Fremdfinanzierungsgrad die Vorinstanz ausgeht, obwohl dieser nach der Rechtsprechung einen weiteren Anhaltspunkt im Zusammenhang mit einer selbständigen Erwerbstätigkeit bildet: Die Vorinstanz erachtet es zwar als nachgewiesen, dass die Finanzierung von Erwerb und Umbau der Liegenschaft "durch eine Hypothek von Fr. 1'050'000.-- und im Übrigen mittels Eigenkapital erfolgte". Wie hoch der Eigenkapitalanteil ist und ob es sich bei den Eigenmitteln um solche der Eigentümerinnen oder ihrer Ehegatten handelt, lässt sich damit jedoch nicht ermitteln. Im Hinblick auf die Anforderungen nach Art. 112 lit. b BGG fehlen im vorinstanzlichen Urteil schliesslich auch Ausführungen zur Frage, wie es sich mit der Beteiligung von B.A.\_\_\_\_\_ und C.E.\_\_\_\_\_ am früheren Handel ihrer Ehegatten mit der Liegenschaft zzz verhält, der im Rahmen selbständiger Erwerbstätigkeit stattfand. Die Vorinstanz hält in diesem Zusammenhang lediglich fest, dass B.A.\_\_\_\_\_ und C.E.\_\_\_\_\_ mit der Liegenschaft xxx "zum ersten Mal eine derartige Liegenschaft erworben und zuvor keine Rechtsgeschäfte dieser Art getätigt" hätten. Die Vorinstanz bezieht sich damit wohl auf die Eigentümerstellung von B.A.\_\_\_\_\_ und C.E.\_\_\_\_\_. Konkrete Feststellungen der Vorinstanz zu den Umständen ihrer (finanziellen) Beteiligung am früheren Geschäft mit der Liegenschaft zzz fehlen gänzlich. Im Zusammenhang mit dem Erwerb und dem Umbau der Liegenschaft xxx können solche Sachverhaltselemente jedoch Indizien für das Vorliegen von Geschäftsvermögen darstellen.

### **E. 3.2.2**

Bei dieser Ausgangslage ist es dem Bundesgericht nicht möglich zu prüfen, ob die Liegenschaft xxx von der Vorinstanz zu Recht dem Privatvermögen zugerechnet wurde. Das Bundesgericht könnte den Sachverhalt zwar von Amtes wegen auf Grund der Akten ergänzen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). Dies soll jedoch die Ausnahme bleiben und vor allem bei untergeordneten Unvollständigkeiten erfolgen ( BGE 142 II 243 E. 2.4 S. 249). Der angefochtene Entscheid ist daher in Bezug auf die direkte Bundessteuer (Verfahren 2C\_161/2017) aufzuheben und zur Ergänzung des Sachverhalts und zur rechtlichen Begründung an die Vorinstanz zurückzuweisen ( Art. 112 Abs. 1 lit. b und Abs. 3 BGG ; Urteile 2C\_838/2016 vom 3. April 2017; 2C\_51/2016 / 2C\_52/2016 vom 10. August 2016 E. 3.1.3; 2C\_629/2014 vom 28. Oktober 2014 E. 2). III. Staatssteuer (Verfahren-Nr. 2C\_160/2017)

### **E. 4**

Die Rechtslage ist bei den harmonisierten kantonalen Steuern im Wesentlichen identisch wie bei der direkten Bundessteuer (vgl. Art. 8 Abs. 2 StHG i.V.m. § 24 Abs. 5 StG , Art. 9 Abs. 1 StHG i.V.m. § 39 Abs. 3 und Abs. 4 StG ). Die entsprechenden Bestimmungen sind übereinstimmend auszulegen (vgl. Urteil 2C\_784/2016 / 2C\_785/2016 vom 13. April 2017 E. 6). Das angefochtene Urteil ist auch in diesem Punkt unvollständig im Sinne von Art. 112 Abs. 1 lit. b BGG und zur Ergänzung des Sachverhalts und zur rechtlichen Begründung an die Vorinstanz zurückzuweisen ( Art. 112 Abs. 3 BGG ; vgl. E. 3.2.2 hiervor). IV. Kosten- und Entschädigungsfolgen

### **E. 5**

Die Gerichtskosten werden dem Kanton Solothurn auferlegt, dessen Steuergericht durch das mangelhafte Urteil unnötige Kosten verursacht hat ( Art. 66 Abs. 3 BGG ). Er schuldet den anwaltlich vertretenen Beschwerdegegnern eine Parteientschädigung für das

bundesgerichtliche Verfahren (Art. 68 Abs. 4 i.V.m. Art. 66 Abs. 3 BGG ).

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