

BGer 2C_515/2013 vom 27. November 2013

Bundesgericht, 2013-11-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_515_2013

FR: TF 2C_515/2013 du 27 novembre 2013

IT: TF 2C_515/2013 del 27 novembre 2013

Erwägungen

E. 1.1

Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Endentscheid (vgl. Art. 90 BGG) eines oberen kantonalen Gerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG (SR 642.11) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Ein Ausschlussgrund nach Art. 83 BGG liegt nicht vor. Auf das form- und fristgerecht eingereichte Rechtsmittel der hierzu legitimierten Beschwerdeführerin (vgl. Art. 89 BGG) ist einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), nur die geltend gemachten Vorbringen, falls allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 mit Hinweis). Hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten, darin eingeschlossen solcher, die sich aus Völkerrecht ergeben, gilt eine qualifizierte Rügepflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 138 V 74 E. 2 S. 76 f. ; 138 I 367 E. 5.2 S. 373, 274 E. 1.6 S. 280 f.; Urteil 2C_806/2012 vom 12. Juli 2013 E. 2.2, zur Publikation vorgesehen).

E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f.; Urteil 2C_300/2013 vom 21. Juni 2013 E. 2.1). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinne mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 i.V.m. Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 133 II 249 E. 1.4.3 S. 254 f.; 133 III 350 E. 1.3 S. 351 f.). Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- bzw. Rügeanforderungen nicht (BGE 136 II 101 E. 3 S. 104 f.).

E. 1.4

Die ausnahmsweise Zulassung neuer Vorbringen nach Art. 99 Abs. 1 BGG bezieht sich auf Tatsachen und Beweismittel, die erst durch das angefochtene Urteil rechtserheblich werden; unzulässig sind hingegen Vorbringen, die bereits der Vorinstanz hätten vorgebracht bzw. vorgelegt werden können (BGE 139 II 373 E. 1.6 S. 378; 138 II 393 E. 3.5 S. 397; 136 III 123 E. 4.4.3 S. 128 f.).

E. 2.1

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 1 und Abs. 3 DBG ; BGE 139 II 363 E. 2.1 S. 365 f.). Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Dazu zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist unter anderem die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG).

Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder notwendiges Privatvermögen bilden oder, wie namentlich Liegenschaften, Alternativgüter darstellen, d.h. sowohl zum Geschäfts- wie auch zum Privatvermögen gehören. Für die Abgrenzung ist massgebend auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen; Geschäftsvermögen wird angenommen, wenn es tatsächlich dem Geschäft dient (BGE 133 II 420 E. 3.3 S. 422 f.; 120 Ia 349 E. 4c/aa S. 354 f.; Urteile 2C_1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 2.3, in: StE 2013 B 23.1 Nr. 79; 2C_297/2012 vom 17. Oktober 2012 E. 3.2, in: StE 2012 B 23.2 Nr. 41; 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 2.3, in: ASA 74 S. 737; 2P.183/1999 / 2A.301/1999 vom 15. März 2000 E. 3c, in: StE 2001 B 23.2 Nr. 22; 2A.391/1995 vom 2. September 1998 E. 3a, in: StE 1999 B 23.2 Nr. 21; je mit Hinweisen).

E. 2.2

Vorliegend ist unbestritten, dass die zur Diskussion stehenden Liegenschaften als Geschäftsvermögen von B.X. _____ qualifiziert worden waren. Umstritten ist, ob aufgrund des Todes von B.X. _____ und güter- bzw. erbrechtlicher Übertragung der Liegenschaften auf die Beschwerdeführerin eine Überführung in das Privatvermögen stattgefunden hat. Die Vorinstanz bejahte dies insbesondere mit der Begründung, von einer selbständigen Erwerbstätigkeit der im Jahre 2005 74-jährigen Beschwerdeführerin könne keine Rede sein. In den Jahren 2006 bis 2009 seien weder Betriebserträge noch betriebliche Aufwendungen (abgesehen von gewissen Büro- und Verwaltungsaufwendungen) verbucht worden. Akquisitionstätigkeiten seien nie erfolgt. Eine gewinnstrebige Tätigkeit sei nicht ersichtlich.

E. 2.3

Die Erwägungen der Vorinstanz greifen zu kurz. Sie lassen ausser Acht, dass bei der Beurteilung, ob Geschäftsvermögen ins Privatvermögen überführt wurde, zumindest vorfrageweise zu beurteilen ist, aus welchem Grund die fraglichen Vermögensgegenstände bisher als Geschäftsvermögen qualifiziert wurden, damit anschliessend geprüft werden kann, was sich an den entscheidenden Zuweisungskriterien geändert hat.

E. 2.3.1

Gemäss den vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen handelt es sich bei den vorliegend zur Diskussion stehenden Liegenschaften um Werkstatt und Einfamilienhaus, zwei Eigentumswohnungen, einen Einstellhallenplatz sowie zwei unüberbaute Landparzellen. Im Weiteren hielt die Vorinstanz fest, bereits in den Jahren vor dem Tode von B.X. _____ sei die Einzelfirma kaum mehr geschäftlich aktiv gewesen. Dies sei wohl darauf zurückzuführen, dass B.X. _____ einerseits bei seinem Tode bereits 76 Jahre alt

gewesen sei und andererseits im Jahre 1990 die "X. _____ AG" gegründet habe, wobei davon auszugehen sei, dass der Schreinereibetrieb der Einzelfirma ab 1990 von der Aktiengesellschaft übernommen worden sei, ohne die Einzelfirma formell aufzulösen.

E. 2.3.2

Aus diesen für das Bundesgericht verbindlichen Sachverhaltsfeststellungen (vgl. Art. 105 BGG) ergibt sich ohne Weiteres, dass die fraglichen Liegenschaften nicht deshalb als Geschäftsvermögen qualifiziert wurden, weil sie direkt dem Schreinereibetrieb von B.X. _____ dienten, sondern dass dieser Zuweisung die Qualifizierung der Tätigkeit von B.X. _____ als Quasi-Liegenschaftenhändler zugrunde liegen musste. In diesem Sinne trägt die Beschwerdeführerin vor Bundesgericht unbestritten vor, die Geschäftsliegenschaften seien einerseits zum Verkauf, andererseits für das parallel laufende Schreinergeschäft (organisiert in der Form der Aktiengesellschaft) als Instrument zur Auftragsbeschaffung - Verkauf der Liegenschaften mit einem für die Aktiengesellschaft lukrativen Schreineriauftrag - vorgesehen gewesen. Dieses Geschäftsmodell habe B.X. _____ Zeit seines Lebens betrieben.

E. 2.3.3

Entgegen der Vorinstanz steht damit nicht zur Diskussion, ob sich bezüglich des Schreinereibetriebes von B.X. _____ eine relevante Änderung ergab, die zur Überführung der fraglichen Liegenschaften vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen führte. Vielmehr ist mit Blick auf die Qualifikation als Quasi-Liegenschaftenhändler zu beurteilen, ob es zu einer solchen Überführung kam.

E. 2.4

Das Bundesgericht hatte bereits mehrfach zu beurteilen, unter welchen Voraussetzungen bei einem (Quasi-) Liegenschaftenhändler von einer Überführung der Liegenschaften vom Geschäfts- ins Privatvermögen auszugehen ist (vgl. sogleich E. 2.4.1) und wie es sich diesbezüglich beim Übergang der Liegenschaften infolge Todes auf die Erben verhält (vgl. unten E. 2.4.2).

E. 2.4.1

BGE 125 II 113 betraf einen als Bauunternehmer tätigen Steuerpflichtigen, der diese Tätigkeit definitiv aufgegeben hatte, jedoch die geschäftlichen Liegenschaften weiterhin in seinem Eigentum behielt, eine Liegenschaftsbuchhaltung weiterführte und den Abzug von Geschäftsverlusten geltend machte. Das Bundesgericht hielt fest, es sei grundsätzlich davon auszugehen, dass die Liegenschaften im Geschäftsvermögen verblieben, wenn ein Steuerpflichtiger über die stillen Reserven auf seinen zum Geschäftsvermögen gehörenden Liegenschaften mit den Steuerbehörden bei der Geschäftsaufgabe - wie im vorliegenden Fall - nicht abrechne. Durch den blossen Zeitablauf könne die fragliche Liegenschaft nicht in das Privatvermögen übergehen. Würde angenommen, dass bei der Einstellung einer Geschäftstätigkeit jeweils auch der Liegenschaftshandel aufgegeben werde, hätte dies zur Folge, dass sogleich sämtliche Liegenschaften ins Privatvermögen überführt würden. Das würde für den Steuerpflichtigen sofort zu einer häufig sehr erheblichen Steuerbelastung führen, obwohl er über den Gewinn noch nicht verfügen könne, und ihn möglicherweise zwingen, zur Bezahlung der Steuern einen Teil der Liegenschaften zu verkaufen. Auch würde sich die Frage stellen, wie die Gewinne zu behandeln seien, wenn der Pflichtige mit den ins Privatvermögen überführten Liegenschaften zu einem späteren Zeitpunkt neue Geschäfte tätige (BGE 125 II 113 E. 6c/bb S. 126 f. mit Hinweis auf das Urteil A.281/1985

vom 7. November 1986 E. 3b, in: ASA 57 S. 271).

Weiter legte das Bundesgericht dar, eine lange Besitzesdauer oder der Umstand, dass seit längerer Zeit keine Grundstücksgeschäfte getätigt worden seien, stünde für sich allein betrachtet der Annahme einer selbständigen, auf Erwerb gerichteten Tätigkeit nicht entgegen. Gerade im Liegenschaftenhandel komme es häufig vor, dass ein Steuerpflichtiger Grundstücke aus ganz verschiedenen Gründen über Jahre hinaus behalte, bis er sie mit Gewinn verkaufe, sei es zum Beispiel, weil er von Anfang an mit einem gewinnbringenden Verkauf erst in einer fernerer Zukunft rechne, sei es, weil er die Grundstücke vorerst überbauen wolle oder weil eine geplante Überbauung auf unvorhergesehene Hindernisse stosse. Ein derart verzögerter Verkauf hänge trotzdem nach wie vor mit der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen zusammen. Dies gelte auch dann, wenn er die zu geschäftlichen Zwecken erworbene Liegenschaft zur Kapitalanlage über längere Zeit weiter behalte. Dass der Pflichtige beim Verkauf keine besondere Tätigkeit mehr zu entfalten brauche, spiele an sich keine Rolle, da er in einem solchen Fall die Hauptarbeit, die auf ein gewinnbringendes Vorgehen schliessen lasse, früher geleistet habe. Würde eine selbständige Erwerbstätigkeit nach Ablauf einer bestimmten Frist - d.h. als Folge des blossen Zeitablaufs - in einen Akt der schlichten Verwaltung privaten Vermögens umqualifiziert, wäre der Ungleichbehandlung Tür und Tor geöffnet. Steuerpflichtige, die mit der Veräusserung ihres Geschäftsvermögens genügend lange zuwarten könnten, würden in ungerechtfertigter Weise besser gestellt als solche, welche die Liegenschaft in kurzer Zeit veräusserten, obwohl der Gewinn in beiden Fällen auf die selbständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen zurückzuführen sei. Ausserdem liesse sich nur schwer beurteilen, welche Frist als angemessen zu gelten hätte (BGE 125 II 113 E. 6c/cc S. 127 f. mit Hinweisen).

E. 2.4.2

Sodann hat das Bundesgericht mit Bezug auf den Übergang von Liegenschaften infolge Todes auf die Erben entschieden, dass die Qualifikation eines Vermögensgegenstandes durch den Erbgang allein nicht ändert. War der Erblasser als (Quasi-)Liegenschaftenhändler tätig, so treten die Erben infolge des Erbgangs ipso iure in seine Stellung ein. Es bleibt ihnen überlassen, ob sie die selbständige Erwerbstätigkeit fortsetzen oder beenden (BGE 105 Ib 238 E. 3b S. 241; Urteile 2C_996/2012 / 2C_997/2012 vom 19. April 2013 E. 6.2, in: StR 68/2013 S. 795; 2C_349/2009 vom 16. November 2009 E. 4.1.2; 2A.105/2007 vom 3. September 2007 E. 3.4, in: RDAF 2007 II S. 299; 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 3.1, in: ASA 74 S. 737; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl. 2011, S. 33, 58 f.; Madeleine Simonek, Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenunternehmers, 1994, S. 135 ff.).

Dies erlaubt es den Erben, selbst zu entscheiden, ob sie die Steuerfolgen einer Privatentnahme im Zeitpunkt des Erbgangs eintreten lassen oder die Liegenschaften - zumindest vorerst - im Geschäftsvermögen belassen (Urteile 2C_996/2012 / 2C_997/2012 vom 19. April 2013 E. 6.2 mit Hinweisen, in: StR 68/2013 S. 795). Es stehen namentlich drei Varianten zur Verfügung: Erstens können die Erben die Liegenschaften durch Erklärung gegenüber der Steuerverwaltung in das Privatvermögen überführen, womit der Kapitalgewinn nach Art. 18 Abs. 2 DBG steuerbar wird (Urteile 2C_996/2012 / 2C_997/2012 vom 19. April 2013 E. 6.2, in: StR 68/2013 S. 795). Zweitens besteht die Möglichkeit, die Tätigkeit des Erblassers in der bisherigen oder einer modifizierten Form fortzusetzen, woraus sich ohne Weiteres der Schluss auf eine selbständige Erwerbstätigkeit

ergibt. Die Besteuerung des Kapitalgewinns wird diesfalls bis zum Zeitpunkt einer allfälligen Realisation aufgeschoben (Art. 18 Abs. 2 DBG). Schliesslich ist - drittens - zulässig, die Liegenschaften unter Aufschub der Steuer auf dem Kapitalgewinn zunächst einmal im Geschäftsvermögen zu belassen, auch wenn die Erben die vom Erblasser ausgeübte Geschäftstätigkeit nicht aktiv weiterführen (vgl. BGE 134 V 250 E. 5.2 S. 256 f. mit Hinweisen [AHV-Beitragspflicht]).

E. 2.5

Es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb vorliegend von dieser konstanten bundesgerichtlichen Rechtsprechung abzuweichen wäre. Relevant ist demnach, welche der vorgenannten Handlungsvarianten die Beschwerdeführerin gewählt hat, insbesondere, ob sie sich entschieden hat, die fraglichen Liegenschaften im Zeitpunkt des Erbgangs in ihr Privatvermögen zu überführen.

Es ist unbestritten, dass diesbezüglich keine explizite Erklärung der Beschwerdeführerin vorliegt. Massgebend ist sodann, dass die Vorinstanz wie die Steuerverwaltung keinerlei Indizien anführen, welche den Schluss zuliesse, die Beschwerdeführerin habe die fraglichen Liegenschaften ins Privatvermögen überführt. Das Steueramt des Kantons Solothurn weist in seiner Vernehmlassung darauf hin, die Beschwerdeführerin habe im Anschluss an die Veräusserung einer der Liegenschaften die Grundstückgewinnsteuer vorbehaltlos entrichtet, woraus sich schliessen lasse, dass die Beschwerdeführerin selbst von einer Überführung ins Privatvermögen ausgehe. Dabei übersieht das Steueramt jedoch, dass die fragliche Grundstückgewinnsteuererklärung vom 19. November 2009 datiert, während die Beschwerdeführerin u.a. bereits mit der Einsprache vom 22. Mai 2009 unmissverständlich erklärt hatte, die Liegenschaften seien nicht ins Privatvermögen zu überführen. Aus der allenfalls falschen Deklaration kann daher für die vorliegend relevante Frage nichts abgeleitet werden. Damit kann offenbleiben, ob die vor Bundesgericht aufgelegte Grundstückgewinnsteueranlagung überhaupt berücksichtigt werden darf (Art. 99 Abs. 1 BGG).

E. 2.6

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Vorinstanz zu Unrecht von einer Überführung der Liegenschaften vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen ausgegangen ist und einen Liquidationsgewinn im Zeitpunkt des Erbgangs besteuert hat. Die Beschwerde erweist sich als begründet. Das Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn ist aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

E. 3

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Kanton Solothurn aufzuerlegen, um dessen Vermögensinteressen es vorliegend geht (vgl. Art. 66 Abs. 4 BGG). Dieser hat die Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 68 Abs. 2 BGG). Die Festsetzung der Kosten und Entschädigung für das kantonale Verfahren wird der Vorinstanz übertragen (Art. 67 und 68 Abs. 5 BGG).

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