

# **BGer 2C 866/2016 vom 6. Juni 2017**

Bundesgericht, 2017-06-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_866\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_866_2016)

FR: TF 2C 866/2016 du 6 juin 2017

IT: TF 2C 866/2016 del 6 giugno 2017

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer (Veranlagungen 2010 und 2011; Qualifikation von Liegenschaften) | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und Form ( Art. 42 BGG ) eingereicht und richtet sich gegen einen Entscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz ( 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]). Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist gestützt auf Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG bzw. mit Art. 12 der Organisationsverordnung für das Eidgenössische Finanzdepartement vom 17. Februar 2010 (OV-EFD, SR 172.215.1) zur Beschwerde an das Bundesgericht legitimiert.

### **E. 1.2**

Angefochten ist ein Rückweisungsentscheid des Verwaltungsgerichts an die kantonale Steuerverwaltung. Darin weist die Vorinstanz die Steuerbehörde an, die Beschwerdegegner für die Steuerjahre 2010 und 2011 zu veranlagern, indem für die Unterhaltskosten auf den Liegenschaften in O.\_\_\_\_\_/SZ und P.\_\_\_\_\_/ZH der Pauschalabzug gewährt wird. Damit verbleibt der unteren Behörde, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr und dient die Rückweisung bloss noch der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten (vgl. zum Ganzen u.a. BGE 134 II 124 E. 1.3 S. 127). Mithin ist der Rückweisungsentscheid vor Bundesgericht als Endentscheid ( Art. 90 BGG ) anfechtbar.

### **E. 2**

Gemäss Art. 32 Abs. 4 DBG kann der Steuerpflichtige für Grundstücke des Privatvermögens anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen. Der Bundesrat regelt diesen Pauschalabzug. Gemäss Art. 2 der Verordnung des Bundesrates vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116) kann der Steuerpflichtige anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien sowie der den Unterhaltskosten gleichgestellten energiesparenden Investitionen einen Pauschalabzug geltend machen (Abs. 1). Dieser Pauschalabzug beträgt (Abs. 2 lit. a), wenn das Gebäude zu Beginn der Steuerperiode bis zehn Jahre alt ist, 10 Prozent vom Brutto-Mietertrag bzw. -Mietwert resp. (Abs. 2 lit. b), wenn das Gebäude in diesem Zeitpunkt älter ist als zehn Jahre, 20 Prozent vom

Brutto-Mietertrag bzw. -Mietwert. Gemäss Art. 3 der Liegenschaftskostenverordnung kann der Steuerpflichtige in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug wählen. Für Grundstücke des Geschäftsvermögens steht ein Pauschalabzug hingegen nicht zur Verfügung.

### **E. 3.1**

Umstritten ist vorliegend, ob für die Liegenschaften des Beschwerdegegners 1 in O.\_\_\_\_\_/SZ und P.\_\_\_\_\_/ZH der in casu höhere Pauschalabzug für die Unterhaltskosten zulässig ist oder ob nur die (hier tieferen) effektiven Unterhaltskosten absetzbar sind. Gemäss den aufgezeigten Bestimmungen hängt dies davon ab, ob die betreffenden Liegenschaften dem Privatvermögen oder aber dem Geschäftsvermögen des Ehemannes zuzuordnen sind. Nur im ersteren Fall ist ein Pauschalabzug möglich.

### **E. 3.2**

Gemäss Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (vgl. auch BGE 133 II 420 E. 3.2 S. 422; 120 Ia 349 E. 4c/aa S. 354 f.). Dass der Beschwerdegegner 1 jedenfalls mit Bezug auf gewisse Aktivitäten als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler zu qualifizieren ist und er somit eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübte, wird von keiner Seite bestritten. Streitig und nachfolgend zu prüfen ist jedoch die Frage, ob die betroffenen Liegenschaften in O.\_\_\_\_\_/SZ und P.\_\_\_\_\_/ZH dieser Erwerbstätigkeit dienen. Möglich ist dabei entweder ein unmittelbares Dienen durch die Beschaffenheit der Vermögenswerte bzw. als Sicherheit für Betriebskredite oder ein mittelbares Dienen als notwendiges Betriebskapital oder als Betriebsreserve ( BGE 70 I 257 E. 3 S. 261; Urteile 2C\_2/2013 vom 9. Juli 2013 E. 2.2; 2C\_1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 2.3). Ausschlaggebend ist die tatsächlich ausgeübte technisch-wirtschaftliche Funktion des betreffenden Vermögenswerts ( BGE 133 II 420 E. 3.2 f. S. 422 f.; 120 Ia 349 E. 4c/aa S. 354 f.).

### **E. 3.3**

Bei einem Liegenschaftenhändler unterscheiden Rechtsprechung und Lehre drei Arten von Immobilien: solche, die für den Verkauf bestimmt sind und damit Handelsware (Umlaufvermögen) bilden, Betriebsliegenschaften, d.h. unmittelbar dem Handelsbetrieb dienende Liegenschaften (Anlagevermögen), sowie Kapitalanlageliegenschaften, die nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage einem Unternehmen bzw. einem Privaten dienen (vgl. Urteile 2C\_458/2011 vom 2. April 2012 E. 3.3; 2C\_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.1, publ. in: StE 2011 B 23.45.2 Nr. 8; 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 2, publ. in: StE 2008 B 23.43.2 Nr. 15; vgl. auch BGE 131 I 249 E. 2.1 S. 252). Normalerweise stellen Immobilien bei Liegenschaftenhändlern Umlaufvermögen dar, d.h. sie sind weder Betriebs- noch Kapitalanlageliegenschaften (vgl. Urteile 2C\_458/2011 vom 2. April 2012 E. 3.3; 2A.36/2007 vom 21. August 2007 E. 2.1, publ. in: StE 2009 B 11.3 Nr. 18, jeweils mit Hinweisen). Es ist aber nicht ausgeschlossen, dass ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler auch Kapitalanlageliegenschaften in seinem Liegenschaftsbestand hält. Eine solche Kapitalanlageliegenschaft gehört grundsätzlich weiterhin zum Privatvermögen des Pflichtigen, soweit sie nicht als Vorratsimmobilie für den Liegenschaftshandelsbetrieb erworben wurde (Urteil 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 3.2, a.a.O.).

### **E. 3.4**

Mit welcher Absicht eine Liegenschaft erworben wurde, ist ein innerer Umstand. Als solcher ist er einem direkten Beweis nicht zugänglich, sondern es muss vielmehr anhand äusserer Indizien abgewogen werden, ob für den Steuerpflichtigen beim Erwerb der Immobilie die Absicht des Handels oder aber die Absicht der Kapitalanlage im Vordergrund stand. Dabei bildet die Festlegung des erforderlichen Beweismasses Rechtsfrage, wogegen die eigentliche Beweiswürdigung eine Tatfrage darstellt (Urteile 2C\_483/2016 vom 11. November 2016 E. 6.1; 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3, publ. in: StR 70 [2015] S. 811, ASA 84 S. 254, StE 2015 A 21.12 Nr. 16, RDAF 2016 II 110; 2C\_392/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 3.1; ferner Urteil 2C\_511/2013 vom 27. August 2013 E. 1.3, nicht publ. in: BGE 139 II 451 ).

#### **E. 4.1**

Das Verwaltungsgericht erwog im angefochtenen Entscheid vom 14. Juli 2016, ein Konnex der Liegenschaften in O.\_\_\_\_\_/SZ und P.\_\_\_\_\_/ZH mit den früheren, in den Baukonsortien abgewickelten Überbauungen sei nicht ersichtlich. Es lägen namentlich keine konkreten Anhaltspunkte dafür vor, dass die streitbetroffenen Liegenschaften dem Liegenschaftshandel als Vorratsimmobilien dienen würden. Daran ändere auch die grosse berufliche Nähe des Beschwerdegegners als Geschäftsführer der C.\_\_\_\_\_. AG und als Selbständigerwerbender unter der Firma D.\_\_\_\_\_. nichts. Die Mittelherkunft, das Erwerbsmotiv oder die Besitzesdauer ergäben keine eindeutigen Hinweise für eine Zuordnung zum Geschäftsvermögen. Zudem hätten die Beschwerdegegner die Liegenschaften in ihren Steuererklärungen bisher nie als Geschäftsliegenschaften bezeichnet und namentlich auch keine Abschreibungen oder Wertberichtigungen geltend gemacht. Die Beschwerdeführerin führt demgegenüber aus, in den Jahren 2006 und 2007 hätten im Zusammenhang mit den Baukonsortien Veräusserungen an 29 Käufer stattgefunden. Die streitbetroffenen Grundstücke in O.\_\_\_\_\_/SZ und in P.\_\_\_\_\_/ZH seien vom Beschwerdegegner 1 in den Jahren 2001 bzw. 2006 und mithin nach der Aufnahme der Tätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler im Jahr 1999 erworben worden. Mit Ausnahme des 50 %-Anteils der Ehefrau am Grundstück in P.\_\_\_\_\_/ZH handle es sich um Geschäftsgrundstücke. Gemäss einer von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegten Aufstellung hat der Beschwerdegegner 1 im Zeitraum vom 18. April 2002 bis zum 9. August 2011 zahlreiche Liegenschaftenkäufe und -verkäufe getätigt. Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, der Beschwerdegegner 1 sei vom 12. Februar 2002 bis zum 8. Mai 2013 Inhaber der Einzelunternehmung D.\_\_\_\_\_. gewesen, welche Beratung und Tätigkeiten im Immobilien- und Finanzbereich zum Zwecke gehabt habe. Aus diesen Gründen schliesst die Beschwerdeführerin, der Beschwerdegegner 1 habe seine beruflichen Erfahrungen dazu genutzt, um in die streitbetroffenen Liegenschaften zu investieren. Die Beschwerdegegner stellten demgegenüber das Bestehen eines Konnexes zwischen den streitbetroffenen Liegenschaften einerseits und den Überbauungen im Rahmen der Baukonsortien andererseits schon vor Verwaltungsgericht in Abrede: Die im Streit liegenden Immobilien seien bereits in fertig erstelltem Zustand erworben worden und stets vermietet gewesen. Eine irgendwie geartete Bautätigkeit sei damit nie verbunden gewesen.

#### **E. 4.2**

Die Ausführungen der Beschwerdeführerin lassen die vorinstanzliche Beweiswürdigung nicht als offensichtlich unrichtig erscheinen. Die Beschwerdeführerin bringt letztlich lediglich jene allgemeinen Umstände vor, die für Liegenschaftenhändler generell typisch

sind: Der Einsatz besonderer Fachkenntnisse und die unbestritten grosse Anzahl Transaktionen im Rahmen der Baukonsortien sind keine ausreichenden Hinweise dafür, dass die hier einzig streitbetroffenen Liegenschaften in O.\_\_\_\_\_/SZ und P.\_\_\_\_\_/ZH einem Liegenschaftenhandel dienen. Soweit ersichtlich, hat der Beschwerdegegner 1 ausserhalb der beiden über die Baukonsortien abgewickelten Überbauungen im fraglichen Zeitraum keine Liegenschaftenverkäufe getätigt, was bezüglich der hier im Streit liegenden Objekte gegen eine eigenständige Handelstätigkeit spricht (vgl. Urteil 2C\_766/2010 resp. 2C\_767/2010 vom 29. Juli 2011 E. 3.4.2). Entsprechend bringt die Beschwerdeführerin auch keine konkreten, objektbezogenen Indizien vor, welche darauf schliessen lassen, dass die streitbetroffenen Liegenschaften Bestandteile eines Liegenschaftenhandels des Beschwerdegegners 1 darstellen würden. Namentlich wird nicht substantiiert dargelegt, dass der Beschwerdegegner 1 im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit auch Immobilienverwaltungen anbieten würde. Bei dieser Sachlage erscheinen die im Streit liegenden Immobilien, welche am Ende der hier betroffenen Steuerperioden 2010 und 2011 bereits seit fünf resp. sogar bereits seit zehn Jahren unverändert zwecks Erzielung von Mieterträgen gehalten wurden, als private Anlageobjekte.

#### **E. 4.3**

Abschliessend bleibt anzufügen, dass es sich hierbei um eine Momentaufnahme betreffend die Steuerjahre 2010 und 2011 handelt, die vor dem Hintergrund des von der Vorinstanz etwas knapp erstellten Sachverhaltes erfolgt. Es bleibt der zuständigen Steuerbehörde unbenommen, zu einem späteren Zeitpunkt eine allfällige Neu Beurteilung vorzunehmen, wenn in den Folgejahren Indizien auszumachen sind, die zum Beispiel auf eine - von den Beschwerdegegnern in Abrede gestellte - Wiederverkaufsabsicht oder auf eine professionelle Tätigkeit auf dem Gebiet der Liegenschaftenverwaltung hinweisen. Dabei ist denkbar, dass bestimmte Hinweise, wie etwa eine Sanierung oder ein Verkauf einer streitbetroffenen Liegenschaften, nachträglich dennoch zur Erkenntnis führen könnten, dass die Immobilien von Anfang an dem Geschäftsvermögen zuzuordnen gewesen wären. Diesfalls bleibt die Besteuerung eines allfälligen Veräusserungserlöses für die gesamte Haltedauer vorbehalten.

#### **E. 5**

Nach dem Ausgeführten ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die streitbetroffenen Liegenschaften für die Perioden 2010 und 2011 dem Privatvermögen der Beschwerdegegner zuordnete und deswegen die Voraussetzungen für einen Pauschalabzug als erfüllt erachtete. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Eidgenössischen Steuerverwaltung aufzuerlegen, zumal diese Vermögensinteressen verfolgte (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 [e contrario] BGG). Ebenso hat die Eidgenössische Steuerverwaltung den Beschwerdegegnern für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung zu entrichten ( Art. 68 Abs. 1 und Abs. 2 BGG ).

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