

BGer 9C_121/2023 vom 18. September 2023

Bundesgericht, 2023-09-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_121_2023

FR: TF 9C_121/2023 du 18 septembre 2023

IT: TF 9C_121/2023 del 18 settembre 2023

Erwägungen

E. 1

Die Beschwerde richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert, jedenfalls soweit die direkte Bundessteuer betroffen ist (Art. 89 Abs. 1 BGG ; vgl. zur Beschwerdelegitimation betreffend die kantonalen Steuern unten E. 5). Auf die rechtzeitig (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Beschwerde ist demnach jedenfalls in Bezug auf die direkte Bundessteuer einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantzieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substantzierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2 ; 138 I 274 E. 1.6).

II. Formelle Rügen

E. 3

Der Beschwerdeführer beanstandet in formeller Hinsicht sinngemäss, die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz sei willkürlich respektive offensichtlich unrichtig. Dass er beabsichtigt habe, eine Familie zu gründen, sei nachgewiesen durch die Arztrechnung von Dr. D. _____ vom 10. April 2015 betreffend eine künstliche Befruchtung.

Diese Rüge ist unbegründet. Die Vorinstanz hat nämlich gar nicht festgestellt, dass der Beschwerdeführer keine Absicht zur Familiengründung gehabt hatte. Vielmehr hielt die Vorinstanz diese Frage letztlich für nicht ausschlaggebend, weil in Anbetracht des systematischen, auf Gewinnerzielung gerichteten Vorgehens des Beschwerdeführers und angesichts der Wohnungseinrichtung, die eher auf den Geschmack einer gehobenen (internationalen) Käuferschicht denn auf Kinder ausgerichtet gewesen sei, die (kurze) private Nutzung der Liegenschaft ohnehin nur von untergeordneter Bedeutung gewesen sei (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.3.6). Ob diese Abwägung der Vorinstanz zutrifft und mit ihr von einer selbständigen Erwerbstätigkeit, welche die streitbetreffene Liegenschaft erfasste, ausgegangen werden muss, ist keine Frage des Sachverhalts, sondern Gegenstand der rechtlichen Qualifikation und damit eine Rechtsfrage (vgl. Urteil 2C_431/2021 vom 17. Februar 2022 E. 3.5, in: StE 2022 B 23.1 Nr. 94, StR 77/2022 S. 385).

III. Direkte Bundessteuer

E. 4

In materieller Hinsicht bringt der Beschwerdeführer in erster Linie vor, dass die streitbetreffene Liegenschaft und das mitverkaufte Inventar (Boot, Möbel, Einrichtungen) Teil des Privat- und nicht des Geschäftsvermögens gewesen seien. Er begründet dies im Wesentlichen damit, dass ihm die Liegenschaft als Wohnsitz gedient und er sie privat genutzt habe.

E. 4.1

Nach Art. 18 Abs. 1 DBG (SR 642.11) sind alle Einkünfte aus einem Handels- und Gewerbebetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit ist dabei praxisgemäss weit zu verstehen: Gewinne aus einer Tätigkeit, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgeht, stellen steuerbares Einkommen dar (BGE 125 II 113 E. 5d und 5e; Urteile 2C_643/2021 vom 13. Oktober 2022 E. 2.1; 2C_18/2018 vom 18. Juni 2018 E. 3.1). Dazu zählen nach Art. 18 Abs. 2 DBG auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Für eine selbständige 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. Die Prüfung ist 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 (vgl. zum Ganzen BGE 138 II 251 E. 2.4.2; 125 II 113 E. 5b, je mit Hinweisen; Urteile 2C_643/2021 vom 13. Oktober 2022 E. 2.1; 2C_533/2019

vom 9. März 2021 E. 3.2; 2C_1021/2019 vom 30. Oktober 2020 E. 5.2).

E. 4.2

Steuerbarer gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit liegt gemäss bundesgerichtlicher Praxis 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; 122 II 446 E. 3b; Urteile 2C_643/2021 vom 13. Oktober 2022 E. 2.2; 2C_298/2019 vom 18. August 2020 E. 3.3; 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. u.a. Urteile 2C_643/2021 vom 13. Oktober 2022 E. 2.2; 2C_533/2019 vom 9. März 2021 E. 3.2; 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; je mit Hinweisen).

E. 4.3

Keine selbstständige Erwerbstätigkeit bzw. kein gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel 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 (vgl. u.a. Urteile 2C_643/2021 vom 13. Oktober 2022 E. 2.2; 2C_533/2019 vom 9. März 2021 E. 3.2; 2C_1021/2019 vom 30. Oktober 2020 E. 5.2; 2C_890/2018 vom 18. September 2019 E. 5.4 m.w.H.).

E. 4.4

Nach der aktuellen Rechtsprechung können Grundstücke von ihrer Beschaffenheit her grundsätzlich sowohl dem Geschäfts- als auch dem Privatvermögen angehören (sog. Alternativgüter). Sie sind dem Geschäftsvermögen zuzuweisen, wenn sie zumindest vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Präponderanzmethode gemäss Art. 18 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 DBG; vgl. BGE 147 V 114 E. 3.3.1.2; 140 V 241 E. 4.2; Urteile 2C_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.2.2; 2C_392/2020 vom 1. Juli 2020 E. 2.4.3). Die vom Beschwerdeführer angeführte frühere Rechtsprechung (BGE 70 I 257 E. 3), wonach die "Villa des Kaufmanns und sein Hausrat" notwendig dem Privatvermögen zuzuordnen seien, ist also überholt (vgl. etwa spezifisch zu Ferienwohnungen Urteil 2C_1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 2.3, in: StE 2013 B 23.1 Nr. 79). Massgebend ist demnach wie bei allen Alternativgütern, ob das Grundstück unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände überwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dient. Dabei ist in erster Linie auf die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion abzustellen (BGE 147 V 114 E. 3.3.1.2; 133 II 420 E. 3.3), also auf die konkrete Verwendung des Grundstücks durch die steuerpflichtige Person. Ist die technisch-wirtschaftliche Funktion nicht klar erkennbar, kommt dem Willen

und der Sachdarstellung des Steuerpflichtigen grosse Bedeutung zu. Dabei kann jedoch nicht auf einzelne beliebige Willensäusserungen des Steuerpflichtigen abgestellt werden. Für die Abgrenzungsfrage relevant ist vielmehr der Wille, ein Wirtschaftsgut dem Geschäft zu widmen und nicht der Wille, ein Wirtschaftsgut für die Zwecke der Besteuerung als Geschäftsvermögen zu behandeln (BGE 147 V 114 E. 3.3.1.2).

E. 4.5

Die Zuordnung von Liegenschaften kann in der Praxis Probleme bereiten. In Bezug auf sogenannte Betriebsleiterwohnungen in Liegenschaften, in denen (auch) ein Geschäft betrieben wird, hat das Bundesgericht etwa entschieden, dass sie grundsätzlich dem Privatvermögen zuzuordnen sind bzw. als privat genutzt zu gelten haben, weil es für den Geschäftsbetrieb regelmässig nicht erforderlich ist, dass der Betriebsinhaber im gleichen Gebäude wohnt (BGE 133 II 420 E. 4.5). Demgegenüber dienen Liegenschaften, mit denen eine steuerpflichtige Person Handel betreibt, notwendigerweise umfassend - d.h. in allen Teilen, die erworben und wiederveräussert werden - der selbständigen Erwerbstätigkeit. Ein Grundstück, das ein Liegenschaftenhändler kauft und anschliessend wieder verkauft, kann aber dennoch seinem Privatvermögen angehören, namentlich wenn es vom Liegenschaftenhändler während der Haltedauer selbst bewohnt wird. Denn wie das Bundesgericht schon mehrmals festgehalten hat, dient selbstbewohntes Wohneigentum der Privatnutzung (Urteile 2C_966/2016 vom 25. Juli 2017 E. 3.5; 2C_2C_1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 2.3, in: StE 2013 B 23.1 Nr. 79). Die Zuteilung des selbstbewohnten Grundstücks des Liegenschaftenhändlers zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen richtet sich also gemäss der Präponderanzmethode danach, ob die geschäftliche Verwendung (Kauf und Verkauf) oder die private Verwendung (Selbstbewohnung) überwiegt.

E. 4.6

Eine solche Abwägung hat denn auch die Vorinstanz vorgenommen: Sie hat festgehalten, dass der Beschwerdeführer vor der streitbetroffenen Liegenschaft drei andere Liegenschaften im selben Quartier erworben und kurzfristig (Haltedauer zwischen 9 Monaten und 2 Jahren und acht Monaten; vgl. angefochtener Entscheid E. 3.1.2, 3.1.3 und 3.3.2) wieder veräussert habe. Es sei auffällig, dass der Beschwerdeführer die erworbenen Liegenschaften stets für kurze Zeit als Wohnsitz bezogen habe. Dieses Verhalten lasse sich nicht mit Wohnsitzwechseln aus privaten Gründen vergleichen, sondern vernünftigerweise nur mit der Absicht der erwerbsorientierten Gewinnerzielung erklären (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.3.1). Des Weiteren hat die Vorinstanz auf die beruflichen und geschäftlichen Kenntnisse des Beschwerdeführers hingewiesen und erwogen, dass der streitbetroffene Verkauf mit der Geschäfts- und Berufstätigkeit eng zusammenhänge (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.3.3). Sodann hat die Vorinstanz berücksichtigt, dass der Beschwerdeführer finanziell auf die Einkünfte aus der Handelstätigkeit angewiesen gewesen sei, um den Neubau "X._____" sowie seinen wohl luxuriösen Lebensstil zu finanzieren (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.3.4). Diese Überlegungen führten die Vorinstanz zum Ergebnis, dass die kurze Privatnutzung des streitbetroffenen Grundstücks wie auch der früheren Liegenschaften nur von untergeordneter Bedeutung gewesen seien (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.3.6).

E. 4.7

Die Würdigung der Vorinstanz überzeugt. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers handelt es sich bei Grundstücken auch dann um Alternativgüter und

nicht um notwendiges Privatvermögen, wenn sie von einem gewerbmässigen Liegenschaftenhändler selbst bewohnt werden. Zwar kann die private die geschäftliche Nutzung überwiegen, wenn ein gewerbmässiger Liegenschaftenhändler das verkaufte Objekt während der eine gewisse Zeit aufweisenden Haltedauer selbst bewohnt hat (vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2019, N. 46 zu Art. 18 DBG). Vorliegend erübrigen sich weitere Ausführungen schon deshalb, weil der Beschwerdeführer bereits bei früheren Liegenschaftstransaktionen nach demselben Muster vorgegangen war und die Grundstücke für kurze Zeit selbst bewohnt oder sie zumindest den Behörden als Wohnsitz gemeldet hatte. Dieses planmässige und systematische Vorgehen, der Zusammenhang mit seiner beruflichen und geschäftlichen Tätigkeit sowie der Umstand, dass der Beschwerdeführer auf die Kapitalgewinne aus den Verkäufen angewiesen war, um seinen Lebensstil sowie weitere Immobiliengeschäfte zu finanzieren, lassen keinen anderen Schluss zu, als dass der Beschwerdeführer mit der streitbetroffenen Liegenschaft eine gewerbmässige Tätigkeit als Liegenschaftenhändler verfolgte, welche die nur kurzzeitige private Nutzung der streitbetroffenen Liegenschaft an Bedeutung überragte. Mit der Vorinstanz ist zudem davon auszugehen, dass die geschäftliche die private Nutzung von Beginn weg und während der gesamten Haltedauer überwog. Es gibt demnach entgegen dem Beschwerdeführer keinen Anlass für die Annahme, die Liegenschaft hätte im Laufe der Zeit die Vermögenssphäre gewechselt, sei es via Privateinlage kurz vor dem Verkauf oder oder via Privatentnahme zu einem früheren Zeitpunkt (vgl. zu den Voraussetzungen der Privatentnahme nach Art. 18 Abs. 2 Satz 2 DBG Urteil 2C_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.3.6, in: StE 2021 B 23.2 Nr. 63).

E. 4.8

Nicht zu beanstanden ist sodann, dass die Vorinstanz das mit der Liegenschaft veräusserte Inventar (Boot, Einrichtungen und Möbel) dem Geschäftsvermögen zugeordnet hat. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) war der Beschwerdeführer nämlich bei den früheren Liegenschaftstransaktionen nach demselben Muster vorgegangen und hatte Mobiliar zusammen mit dem Grundstück verkauft. Zudem war die Einrichtung der hier streitbetroffenen Liegenschaft "auf den Geschmack einer gehobenen (internationalen) Käuferschicht ausgerichtet" (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.3.6). Weiter ist aus Sicht der Vorinstanz notorisch, dass im fraglichen Gebiet "Boote gewissermassen zur Grundausstattung der Liegenschaften gehören" (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.4). Vor diesem Hintergrund könnte man sich die Frage stellen, ob die mitverkauften Mobilien zivilrechtlich nicht sogar als Zugehör (Art. 644 ZGB) des Grundstücks zu betrachten sind. Auf jeden Fall überzeugt es, sie einkommenssteuerrechtlich derselben Vermögenssphäre zuzuweisen. Den Zusammenhang zwischen dem Grundstück und dem mitverkauften Inventar scheint im Übrigen denn auch der Beschwerdeführer zu anerkennen, wenn er dafür plädiert, die Kapitalgewinne auf den Mobilien hätten steuerfrei zu bleiben, weil die Liegenschaft dem Privatvermögen angehöre.

E. 4.9

Nach dem Gesagten ist der angefochtene Entscheid in Bezug auf die direkte Bundessteuer in allen Teilen bundesrechtskonform und zu bestätigen.

IV. Kantonale Steuern

E. 5.1

Der Beschwerdeführer beantragt in Bezug auf die kantonalen Steuern, es sei auf die Besteuerung eines übrigen selbständigen Erwerbseinkommens von Fr. -23'820.- zu verzichten. Wenn dem Beschwerdeführer in diesem Punkt gefolgt würde, hätte dies nicht etwa ein tieferes, sondern ein höheres steuerbares Einkommen zur Konsequenz. Es ist kein schutzwürdiges Interesse des Beschwerdeführers zu erkennen, das er an einer Beurteilung dieser Frage durch das Bundesgericht haben und aufgrund dessen er kraft Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde beim Bundesgericht legitimiert sein könnte.

E. 5.2

Ob der Beschwerdeführer bezüglich der kantonalen Steuern allenfalls spezialgesetzlich (Art. 73 Abs. 2 StHG i.V.m. Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG) zur Beschwerde berechtigt ist, kann offen gelassen werden, da die Beschwerde auch in diesem Punkt jedenfalls unbegründet wäre. Die einschlägige Bestimmung des kantonalen Steuerrechts (§ 19 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 [StG/SZ; SRSZ 172.200]) stimmt in den hier wesentlichen Teilen mit dem DBG überein und ist bundesrechtlich harmonisiert (Art. 8 Abs. 1 und 2 StHG). Aus denselben Erwägungen wie zur direkten Bundessteuer ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz das mitverkaufte Inventar dem Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zugeordnet hat und den - für die kantonalen Steuern negativen - Erfolg der Einkommenssteuer unterworfen hat.

V. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung

E. 6

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Betreffend die kantonalen Steuern ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Gerichtskosten sind dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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