

GR_GERICHTE A 2018 40 vom 5. November 2019

GR Gerichte, 2019-11-05, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2018_40

FR: GR_GERICHTE A 2018 40 du 5 novembre 2019

IT: GR_GERICHTE A 2018 40 del 5 novembre 2019

Regeste

Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer | Einkommenssteuer

Erwägungen

E. 4

Mit Illationsvertrag vom 21. Dezember 2015 brachte die C._____ AG das inzwischen überbaute Grundstück Nr. 1666 vereinbarungsgemäss in die einfache Gesellschaft «Baugesellschaft E._____» zum Anrechnungspreis von Fr. 295'120.-- ein. Gleichentags wurde das Grundstück Nr. 1666 mittels öffentlicher Urkunde zu Stockwerkeigentum ausgestaltet. Dabei wurden A._____ und B._____ insgesamt fünf Stockwerkeinheiten (fünf Woh-

- 3 - nungen) zu jeweils hälftigem Miteigentum zugewiesen. Diese Eigentumszuweisungen wurden am 27. Dezember 2015 im Grundbuch vollzogen. Für die ihnen zugewiesenen Stockwerkeinheiten schlossen A._____ und B._____ bereits während der Bauphase separate und unbefristete Mietverträge mit Mindestvertragsdauer ab. Dabei wurde der Mietbeginn jeweils auf den 1. Dezember 2015 vereinbart.

E. 4.1

Des Weiteren machen die Beschwerdeführer geltend, dass beim Vorliegen von selbständiger Erwerbstätigkeit der Überführungsgewinn der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung unterliege.

E. 4.2

Der Liquidationsgewinn aus der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit wird gemäss Art. 37 DBG und der Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (LGBV; SR 642.114) bzw. Art. 40b Abs. 1 StG besteuert, wenn die steuerpflichtige Person das 55. Altersjahr erreicht hat oder infolge Invalidität unfähig geworden ist, ihre selbständige Erwerbstätigkeit weiter auszuüben. Dies betrifft sowohl Einzelunternehmen als auch Beteiligungen an Personengesellschaften. Nach Art. 37b DBG bemisst sich der Liquidationsgewinn aus der Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven. Das Gesetz liefert keine eigenständige Definition der realisierten stillen Reserven; es handelt sich insoweit um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher der Auslegung bedarf. Der Begriff der realisierten stillen Reserven lässt sich grundsätzlich positiv umschreiben. In der Doktrin werden als positive Erscheinungsformen namentlich die reali-

- 19 - sierten stillen Reserven auf Kapitalanlageliegenschaften oder Immaterialgütern hervorgehoben, auch der insgesamt mit dem Betrieb verbundene Goodwill. In diesen zitierten Beispielen handelt es sich durchwegs um stille Reserven auf Anlagevermögen, was

auf der Überlegung beruht, dass stille Reserven auf Umlaufvermögen von vornherein ausser Betracht fallen sollen. Die Materialien deuten jedenfalls nicht auf einen Ausschluss des Umlaufvermögens hin, findet sich dort folgende Passage: «Die geplante Steuererleichterung soll nur gewährt werden für Gewinne, die bei der endgültigen Übertragung oder Liquidation eines Unternehmens anfallen. Wenn jedoch ein Unternehmen während seines Bestandes einen Teil seiner Geschäftsaktiven veräussert und dadurch ausserordentliches Einkommen erzielt, so gilt dieses weiterhin als Bestandteil des gesamthaft zu besteuern- den Nettoeinkommens». Wie der bundesrätlichen Botschaft zu entnehmen ist, kommt die privilegierte Besteuerung aber nur dann infrage, wenn sich die Realisation als unmittelbare Folge der Liquidation darstellt. Erforderlich ist mithin ein hinreichender Kausalzusammenhang zwischen Realisation und Liquidation, wobei sich die Realisation als unmittelbare Folge der Liquidation darstellt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_302/2018 E.2.2.2. f.) Als Liquidationsjahr wird dasjenige Geschäftsjahr bezeichnet, in dem die letzte Liquidationshandlung vorgenommen wird (Kreisschreiben der ESTV Nr. 28 vom 3. November 2010, Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, Ziff. 3).

E. 4.3

Gemäss Ziffer 7.a des Gesellschaftsvertrages vom 20. Mai 2014 wird die Gesellschaft aufgelöst, wenn sie ihren Zweck erreicht hat oder wenn dessen Erreichung unmöglich geworden ist, spätestens jedoch nach Ablauf von fünf Jahren, gerechnet ab Fertigstellung der geplanten Überbauung. Die Überbauung ist unbestrittenermassen im Dezember 2015 fertiggestellt worden. Im Dezember 2015 ist das Grundstück Nr. 1666 auch zu Stockwerkeigentum ausgestaltet worden. Damit hätte die einfache Gesellschaft die «Baugesellschaft E. _____» ihren Zweck, zu welchem sie gemäss Ge-

- 20 -
sellschaftsvertrag vom 20. Mai 2014 abgeschlossen wurde, grundsätzlich erreicht. Ob die einfache Gesellschaft aufgrund der Zweckerfüllung in die Liquidationsphase eingetreten bzw. liquidiert worden ist oder zufolge der vereinbarten 5-Jahresfrist noch immer besteht, kann aufgrund der Aktenlage nicht beurteilt werden. So liegt insbesondere keine Liquidationseröffnungsbilanz im Recht, welche den Eintritt der einfachen Gesellschaft «Baugesellschaft E. _____» in die Liquidationsphase belegen würde. Der Eintritt in die Liquidationsphase und die daraus resultierende privilegierte Besteuerung stellt nach Auffassung des Verwaltungsgerichts eine steuermindernde Tatsache dar, welche von den Beschwerdeführern zu beweisen wäre. Diesen Beweis haben sie indes nicht erbracht. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass es sich bei den die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen angefallenen Einkünften nicht um Einkünfte handelt, welche bei der endgültigen Liquidation der einfachen Gesellschaft «Baugesellschaft E. _____» angefallen sind. Vielmehr muss davon ausgegangen werden, dass es sich dabei um Geschäftsaktiven handelt, die noch während des Bestandes der einfachen Gesellschaft erzielt wurden und damit als Bestandteil des gesamthaft zu besteuern- den Nettoeinkommens gelten. Der erforderliche Kausalzusammenhang zwischen Realisation und Liquidation in dem Sinne, dass die Realisation die unmittelbare Folge der Liquidation darstellt, ist somit nicht gegeben. Selbst dann, wenn zufolge Zweckerreichung vom Eintritt in die Liquidationsphase ausgegangen werden würde, ist zu berücksichtigen, dass diese gemäss Gesellschaftsvertrag vom 20. Mai 2014 zeitlich mit der Ausgestaltung des Grundstücks Nr. 1666 zu Stockwerkeigentum und der Zuweisung der Stockwerkeinheiten an die Gesellschafter der einfachen Gesellschaft «Baugesellschaft

E._____» vom 21. Dezember 2015 zusammenfallen würde. Vor diesem Hintergrund ist die Zuweisung der fünf Stockwerkeinheiten in das jeweils hälftige Miteigentum der Beschwerdeführer, was einer Veräusserung gleichkommt, nicht als liquidationsbedingte Veräusserung zu qualifizieren, sondern vielmehr als operative Veräusserung. Damit er-

- 21 - weist sich die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet, weshalb sie auch diesbezüglich abzuweisen ist. 5. Bei diesem Verfahrensausgang gehen die Gerichtskosten grundsätzlich zu Lasten der unterliegenden Beschwerdeführer (Art. 73 Abs. 1 VRG). Im Lichte der vorstehenden Erwägungen rechtfertigt es sich jedoch, der Verletzung des rechtlichen Gehörs (Begründungspflicht) durch die Vorinstanz mittels Zusprache einer reduzierten Parteientschädigung und durch teilweise Auferlegung der Gerichtskosten Rechnung zu tragen (Urteil des Bundesgerichts 9C_234/2008 vom 4. August 2008 E.5.1 m.w.H.; BGE 126 II 111 E.7b m.w.H.). Vor dem Hintergrund, dass sich die angefochtenen Einspracheentscheide im Ergebnis als richtig erweisen und auch die Begründung zwar nicht ganz, aber immerhin überwiegend korrekt erfolgte, sind die Beschwerdeführer im Umfange von einem Viertel der Gerichtskosten von insgesamt Fr. 2'524.--, d.h. um Fr. 631.-- zu entlasten. Die Beschwerdeführer haben somit für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht Fr. 1'893.-- zu bezahlen. Dementsprechend erscheint auch eine aussergerichtliche Parteientschädigung an die Beschwerdeführer zu Lasten der Beschwerdegegnerin für das vorliegende Verfahren in Höhe von Fr. 1'238.55 (1/4 von Fr. 4'954.20) als angemessen. Demnach erkennt das Gericht:

E. 5

Am 23. Januar 2018 erliess die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend Steuerverwaltung) die definitiven Veranlagungsverfügungen für die Kantons-, Gemeinde- und Bundessteuer des Jahres 2015. Darin wurde A._____ und B._____ ein Einkommen aus Beteiligungen an einer einfachen Gesellschaft von Fr. 539'416.-- aufgerechnet.

E. 6

Dagegen liessen A._____ und B._____ am 14. Februar 2018 Einsprache erheben. Zur Begründung führten sie an, dass durch die Zuweisung der fünf Stockwerkeinheiten in das jeweils hälftige Miteigentum von A._____ und B._____ keine Überführung von Liegenschaften vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen erfolgt sei; schliesslich hätten A._____ und B._____ zu keinem Zeitpunkt eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt. Aus diesem Grund sei die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung von Fr. 539'416.-- nicht gerechtfertigt.

E. 7

Mit E-Mail vom 3. Juli 2018 setzten A._____ und B._____ die Steuerverwaltung darüber in Kenntnis, dass sie im Falle der Abweisung ihrer Einsprache vom 14. Februar 2018 den Abzug der AHV-Beiträge vom angebliehen Kapitalgewinn beantragen würden. Bei einer Abweisung der Einsprache seien zudem auch die Voraussetzungen der privilegierten Liquidationsbesteuerung zufolge definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit erfüllt.

E. 8

Mit Entscheiden vom 9. Juli 2018 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache insoweit teilweise gut, als dass von der aufgerechneten geldwerten

- 4 - Leistung der Baugesellschaft zugunsten der Ehegatten A._____ und B._____ die darauf anfallenden AHV-Beiträge im Umfang von Fr. 55'292.- - abgezogen wurden. Die Aufrechnung als Einkommen aus Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft reduzierte sich somit von Fr. 539'416.-- auf Fr. 484'124.--. Zur Begründung wurde angeführt, das Grundstück Nr. 1666 habe seit dem Erwerb durch die C._____ AG stets als Geschäftsvermögen fungiert. Mit der Begründung von Stockwerkeigentum und der Zuweisung von fünf Stockwerkeinheiten in das jeweils hälftige Miteigentum von A._____ und B._____ habe eine Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen stattgefunden. Für eine solche Überführung spräche die Tatsache, dass im Gesellschaftsvertrag vom 20. Mai 2014 der Verkauf der Stockwerkeinheiten vorgesehen sei. Damit sei eine Gewinnerzielungs- absicht klar erkennbar. Auch die buchhalterische Behandlung der Liegen- schaft sowie das Auftreten der einfachen Gesellschaft unter dem Namen «Baugesellschaft E._____» im Geschäftsverkehr sprächen für einen ge- werbmässigen Liegenschaftenhandel und damit für eine Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen.

E. 9

Dagegen erhoben A._____ und B._____ (nachfolgende Beschwerdefüh- rer) am 13. August 2018 Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Dabei beantragten sie die kostenfällige Aufhebung der Einspracheentscheide vom 9. Juli 2018 und die Rückweisung der Angelegenheit an die Steuer- verwaltung zur Neuurteilung. In formeller Hinsicht rügten die Beschwer- deführer die Verletzung des rechtlichen Gehörs. Begründend führten sie aus, dass die Steuerverwaltung in den Einspracheentscheiden vom 9. Juli 2018 mit keinem Wort begründet habe, weshalb sie die mit E-Mail vom 3. Juli 2018 beantragte Liquidationsbesteuerung nicht vorgenommen habe. In materieller Hinsicht machten die Beschwerdeführer geltend, die Über- führung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen setze voraus, dass sie eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt hätten. Dies sei nicht der Fall. Es sei nie beabsichtigt gewesen, eine oder mehrere Stockwerkeinhei-

- 5 - ten zu veräussern. Damit einhergehend sei im Gesellschaftsvertrag vom 20. Mai 2014 ein allfälliger Verkauf der Stockwerkeinheiten als Gesell- schaftszweck auch nicht vereinbart worden. Bisher sei auch kein Verkauf erfolgt. Mangels Verkaufsabsicht fehle auch die Gewinnerzielungsabsicht als wesentliches Merkmal der selbständigen Erwerbstätigkeit. An einem Verkauf hätten sie auch weiterhin kein Interesse. Ansonsten müssten sie nämlich eine erhebliche Nachzahlung von Fr. 280.--/m², insgesamt also Fr. 266'560.--, bezahlen. Vielmehr hätten sie ihre 5 Wohnungen seit Beginn an vermietet und dazu schon während der Bauphase Mietverträge mit Miet- beginn ab 1. Dezember 2015 abgeschlossen. Bei Verkaufsabsichten wür- den erfahrungsgemäss Vermietungen unterbleiben. Inzwischen seien so- gar neue Mietverträge abgeschlossen worden.

E. 10

In ihrer Vernehmlassung vom 21. September 2018 beantragte die Steuer- verwaltung (nachfolgend Beschwerdegegnerin) die kostenfällige Abwei- sung der Beschwerde vom 13. August 2018. Zur Rüge des rechtlichen Gehörs führte sie im Wesentlichen aus, dass die Beschwerdeführer den Antrag auf Liquidationsbesteuerung erst mit E-Mail vom 3. Juli 2018 und damit rund 5 Monate nach Ablauf der Einsprachefrist gestellt hätten. Damit sei der entsprechende Antrag zu spät erfolgt, weshalb er auch nicht Ge- genstand des Einspracheverfahrens habe bilden können. Aus diesem Grund sei die beantragte

Liquidationsbesteuerung in den Einspracheentscheiden vom 9. Juli 2018 zu Recht nicht behandelt worden. Doch selbst dann, wenn die beantragte Liquidationsbesteuerung zu Unrecht nicht behandelt worden wäre, wäre die gerügte Begründungspflicht nachträglich als geheilt zu qualifizieren, zumal es sich dabei um keine schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handeln würde und sich die Beschwerdeführer im Rahmen eines doppelten Schriftenwechsels ausführlich zu allen Fragen äussern konnten. Ungeachtet dessen seien die Voraussetzungen für die beantragte Liquidationsbesteuerung nicht gegeben. Gemäss Gesellschaftsvertrag vom 20. Mai 2015 bestehe der Zweck der einfachen Gesell-

- 6 - schaft «Baugesellschaft E. _____» in der Überbauung des Grundstücks Nr. 1666. Damit einhergehend seien auf diesem Grundstück ein Wohn- und Garagentrakt mit sieben Wohnungen sowie eine Einstellhalle erstellt worden. An den einzelnen Einheiten sei Stockwerkeigentum begründet worden. Die anschliessende Überführung der fünf Stockwerkeinheiten in das Privatvermögen der Beschwerdeführer habe zweifelsohne zu operativen Einkünften geführt. Die Liquidation sei damit eine Folge der Realisation und nicht umgekehrt. In materieller Hinsicht brachte die Beschwerdegegnerin des Weiteren vor, im Gesellschaftsvertrag vom 20. Mai 2014 sei festgehalten worden, dass die Geschäftsführung unter anderem auch für die Überwachung des «Verkaufs» verantwortlich sei. Damit hätten bei der Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages augenscheinlich Verkaufs- und damit Gewinnerzielungsabsichten vorgelegen, was für eine selbständige Erwerbstätigkeit spreche. Auch sei die einfache Gesellschaft «Baugesellschaft E. _____» seit ihrer Gründung unter eigenem Namen im Geschäftsverkehr sowie unter einer eigens eingerichteten Bankverbindung aufgetreten. Auch dieser nach aussen sichtbare Marktauftritt spreche für das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Für die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Geschäfts- oder Privatvermögen sei auch die buchmässige Behandlung als wichtiges Indiz zu werten. Aus dem von der einfachen Gesellschaft «Baugesellschaft E. _____» eingereichten Bilanz und Erfolgsrechnung per 31. Dezember 2015 gehe nicht hervor, dass das eingebuchte Bauprojekt ausdrücklich dem Privatvermögen der Beschwerdeführer zugeordnet worden sei. Damit sei dieser Vermögenswert dem Geschäftsvermögen zuzuweisen. Indem den Beschwerdeführern am 21. Dezember 2015 fünf Stockwerkeinheiten zu jeweils hälftigem Miteigentum zugewiesen worden seien, habe eine Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen stattgefunden. Die Differenz zwischen dem Verkehrswert gemäss amtlicher Schätzung vom 8. August 2016 von Fr. 1'788'600.-- und dem in der Bilanz per 31. Dezember 2015 veranschlagten Buchwert von Fr. 1'248'491.45 sei damit als geldwerte Leistung zu qua-

- 7 - lifizieren, welche von den Beschwerdeführern in der Steuerperiode 2015 als Einkommen zu besteuern sei.

E. 11

Im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels hielten die Parteien an ihren Anträgen und Begründungen fest, ohne wesentliche neue Aspekte vorzutragen. Die Beschwerdeführer betonten in ihrer Replik vom 31. Oktober 2018 nochmals, dass die beantragte Liquidationsbesteuerung rechtzeitig erfolgt sei und von der Beschwerdegegnerin hätte berücksichtigt werden müssen. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften sowie in den angefochtenen Einspracheentscheiden vom 9. Juli 2018 wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Anfechtungsobjekt des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwer-

deverfahrens bilden die Einspracheentscheide vom 9. Juli 2018 betreffend Kantons-, Gemeinde- und Bundessteuer 2015, mit welchem die Beschwerdegegnerin die Einsprache der heutigen Beschwerdeführer vom 14. Februar 2018 nur teilweise gutgeheissen hat und den Betrag von Fr. 484'124.-- als Einkommen aus Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft aufgerechnet hat. Ein solcher Entscheid kann mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht weitergezogen werden (vgl. Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] i.V.m. Art. 139 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden [StG; BR 720.00] und Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern [GKStG; BR 720.200]). Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes ergibt sich aus Art. 49 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100), wonach das Verwaltungsgericht Beschwerden

- 8 - gegen Entscheide von Dienststellen der kantonalen Verwaltung und von unselbständigen Anstalten des kantonalen Rechts beurteilt, soweit das kantonale Recht den direkten Weiterzug vorsieht, was hier – wie gesehen (vgl. Art. 139 Abs. 1 StG) – der Fall ist. Demzufolge fällt die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden. Als formelle und materielle Adressaten der angefochtenen Einspracheentscheide sind die Beschwerdeführer berührt und weisen ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung auf (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist demnach einzutreten. 2.1. In formeller Hinsicht gilt es zunächst auf die beschwerdeführerische Rüge einzugehen, wonach die Beschwerdegegnerin die angefochtenen Entscheide vom 9. Juli 2018 in Bezug auf die beantragte Liquidationsbesteuerung unzureichend bzw. überhaupt nicht begründet hat. 2.2. Nach Art. 137 Abs. 1 StG kann der Steuerpflichtige innert 30 Tagen seit Zustellung der Veranlagungsverfügung schriftlich Einsprache erheben. Enthält eine Einsprache keinen Antrag, kann die Veranlagungsbehörde den Steuerpflichtigen auffordern, seine Einsprache innert einer Frist von 10 Tagen zu ergänzen (Art. 137 Abs. 3 StG). Mit dem Antrag bestimmt der Steuerpflichtige den Gegenstand der Einsprache. Die Einsprachebehörde ist nur verpflichtet, die Veranlagung im Umfang der Anträge, d.h. die gerügten Punkte zu prüfen. Die Veranlagungsbehörde kann zwar weiter gehen und auch andere Punkte der Veranlagung prüfen; sie kann aber dazu nicht verpflichtet werden. Die Einsprachebehörde ist mit anderen Worten nicht gehalten, in der Veranlagungsverfügung getroffene Feststellungen, die vom Einsprecher nicht bestritten werden, von sich aus abzuklären; sie ist indes berechtigt, dies zu tun (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden [VGU] A 03 115 vom 3. September 2004 E.5.a).

- 9 - 2.3. Die Beschwerdeführer haben innerhalb der 30-tägigen Einsprachefrist Einsprache gegen die definitiven Veranlagungsverfügungen für die Kantons-, Gemeinde- und Bundessteuer des Jahres 2015 erhoben. Darin beantragten sie ausschliesslich, dass auf die Aufrechnung von Fr. 539'416.-- als Einkommen aus Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft gänzlich zu verzichten sei. Die Einsprache, welche von einem patentierten Rechtsanwalt und eidgenössisch diplomierten Steuerexperten redigiert wurde, enthielt damit einen gültigen Antrag. Vor diesem Hintergrund hatte die Beschwerdegegnerin keine Veranlassung, eine Nachfrist gemäss Art. 137 Abs. 3 StG anzusetzen. Weder die Berücksichtigung der AHV-Beiträge noch die privilegierte Liquidationsbesteuerung im Falle der Abweisung der Einsprache vom 14. Februar 2018 wurden innert der Einsprachefrist beantragt. Diese Anträge liessen die Beschwerdeführer erstmals mit

E-Mail vom 3. Juli 2018, also rund fünf Monate nach Ablauf der Einsprachefrist aber noch vor Erlass der angefochtenen Entscheide stellen. Beim Antrag um privilegierte Liquidationsbesteuerung handelt es sich – wie beim Antrag um Berücksichtigung der AHV-Beiträge – sinngemäss um einen Eventualantrag, mit welchem die Beschwerdeführer hinter dem Hauptantrag zurückbleiben. Mit dem Hauptantrag wurde nämlich die gänzliche Nichtbesteuerung und mit dem Eventualantrag die privilegierte Besteuerung des Betrags von Fr. 539'416.-- beantragt. Sofern die Beschwerdeführer nach Ablauf der Einsprachefrist aber noch vor Erlass der angefochtenen Entscheide ihren Hauptantrag reduzierten und damit eventualiter einen tieferen Antrag stellten, hätte die Beschwerdegegnerin - zumindest in den Grundzügen - auch über diesen Eventualantrag entscheiden müssen und zwar so, wie sie es auch in Bezug auf die AHV-Beiträge getan hat. Indem die Beschwerdegegnerin den Eventualantrag auf Berücksichtigung der AHV-Beiträge behandelte und denjenigen auf privilegierte Liquidationsbesteuerung nicht, verhielt sie sich inkonsequent. Anders hätte die Beschwerdegegnerin nur entscheiden dürfen, wenn die Beschwerdeführer mit ihrem Eventualantrag den Hauptantrag ausgeweitet hätten oder einen vom Hauptantrag völlig

- 10 - losgelösten Antrag gestellt hätten, was sie aber nicht getan haben. Gestützt auf diese Ausführungen kann an der Praxis gemäss VGU 03 115 vom 3. September 2004 nicht mehr weiter festgehalten werden. Indem sich die Beschwerdegegnerin in den angefochtenen Entscheiden nicht ansatzweise zur beantragten Liquidationsbesteuerung geäußert hat, ist der Anspruch der Beschwerdeführer auf rechtliches Gehör verletzt worden. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren wird dieser Anspruch geheilt, weil es sich um keine schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt und sich die Beschwerdeführer im Rahmen eines doppelten Schriftenwechsels ausführlich zur beantragten Liquidationsbesteuerung äussern konnten. Die Verletzung des Gehörsanspruchs wird allerdings bei der Verteilung der Prozesskosten zu berücksichtigen sein (vgl. nachstehende Ziffer 5). Die Frage, ob hier ein Anwendungsfall der privilegierten Liquidationsbesteuerung vorliegt, wird in nachstehenden Ziffer 4.1 f. beantwortet werden. 3.1. Vorliegend ist streitig, ob die am 27. Dezember 2015 vollzogenen Eigentumszuweisungen von fünf Stockwerkeinheiten an die Beschwerdeführer zu jeweils hälftigem Miteigentum als Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen zu qualifizieren ist. Falls eine solche Überführung vorläge, läge im Umfange von Fr. 539'416.-- ein steuerbarer Kapitalgewinn vor, welcher von den Beschwerdeführern in der Steuerperiode 2015 als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern wäre. 3.2. Aufgrund der Einkommensgeneralklausel von Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) bzw. Art. 16 Abs. 1 StG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (vgl. Art. 17 f. DBG bzw. Art. 17 f. StG) unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Besteuerung. Steuerbar sind auch alle Einkünfte aus Handel-, Industrie, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieben, aus freien Berufen sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. Art. 18 Abs. 1 StG). Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit gehören auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Ver-

- 11 - wertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen ist dabei der Veräusserung gleichgestellt (Art. 18 Abs. 2 DBG bzw. Art. 18 Abs. 2 StG). Die Zuordnung eines Vermögenswertes zum Geschäftsvermögen setzt eine selbständige Erwerbstätigkeit voraus (BGE 134 V 250

E.4.2). Zum Geschäftsvermögen gehören alle Vermögenswerte, die ganz oder überwiegend einer selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG; BGE 133 II 420 E.3.2; 120 Ia 349 E.4c/aa). 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. 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 (BGE 138 II 251 E.2.4.2; 125 II 113 E.5b). Zum gewerbmässigen Liegenschaftenhandel als Sonderform der selbständigen Erwerbstätigkeit hat die bundesgerichtliche Praxis bereichsspezifische Merkmale umschrieben. Solche bestehen in systematischen bzw. planmässigen Vorgehen, in der Häufigkeit der Transaktionen, der Nähe des Liegenschaftenhandels zur hauptberuflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, im Einsatz spezieller Fachkenntnisse, der Besitzesdauer, dem Einsatz erheblichen Fremdkapitals zur Finanzierung der Transaktionen oder deren Vornahme in einer Personengesellschaft (Urteil des Bundesgerichts 2C_42/2015 vom 10. September 2015 E.2.1 f.). In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende

- 12 - oder -mindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt. Dies bedeutet vorliegend, dass die Steuerbehörde Tatsachen, die eine Qualifikation des in die einfache Gesellschaft «Baugesellschaft E._____» eingebrachten Grundstücks Nr. 1666 als Geschäftsvermögen rechtfertigen, nachweisen muss. Kann die Steuerbehörde ausreichende Indizien dafür vorlegen, dass der Erwerb der Liegenschaft von Anfang an in der unternehmerischen Absicht auf Gewinnerzielung erfolgte, so obliegt es dem Steuerpflichtigen, die Richtigkeit seiner Behauptungen nachzuweisen und Umstände darzutun, die für eine Qualifikation als Privatvermögen sprechen (Urteil des Bundesgerichts 2C_1036/2014 vom 21. April 2015 E.4.3.2; 2A.105/2007 vom 3. September 2007 E.4.4). 3.3. Am 14. Mai 2014 unterzeichneten die Beschwerdeführer einerseits und die C._____ AG andererseits einen Gesellschaftsvertrag über die bereits (mündlich) gegründete einfache Gesellschaft «Baugesellschaft E._____». Darin wurde der Zweck der einfachen Gesellschaft wie folgt definiert: «Die Gesellschaft bezweckt die Überbauung von Grundstück Nr. 1666 in der Gemeinde X._____. Das Grundstück steht im Eigentum der C._____ AG. Diese bringt das Grundstück in die Baugesellschaft E._____ gemäss separatem Illationsvertrag samt den bereits erbrachten Vorleistungen, welche im Wesentlichen in der Planung des Gebäudes bestehen, ein. Die Baugesellschaft E._____ erstellt auf dem Grundstück ein Wohn- und Garagentrakt mit 7 Wohnungen sowie eine Einstellhalle, resp. Garage. An den einzelnen Einheiten wird Stockwerk-Eigentum begründet.» Des Weiteren wurde unter Ziffer II.2.d des Gesellschaftsvertrages vom 20. Mai 2014 festgelegt, dass dem Geschäftsführer, namentlich A._____, unter anderem die Aufgabe zukommt, den «Verkauf» zu überwachen. In Anbetracht der Tatsache, dass der Gesellschaftszweck darin besteht, das

- 13 - Grundstück Nr. 1666 zu überbauen und zu Stockwerkeigentum auszugestalten, kann sich die vom Geschäftsführer vertragsgemässe Überwachung des Verkaufs nach Auffassung des Verwaltungsgerichts nur auf den Verkauf der damals noch zu begründenden Stockwerkeigentumseinheiten beziehen. Diese Verkaufsabsichten ergeben sich auch aus dem Illationsvertrag vom 21. Dezember 2015. Darin erklärten die Beschwerdeführer und die C._____ AG in Ziffer 8, dass sie sich unter anderem über die aus «all-fälligen späteren Eigentumsübertragungen» resultierenden Steuern direkt bei den Steuerbehörden erkundigt haben. Aufgrund dieser Umstände liegt es nahe, dass die Einbringung des Grundstücks Nr. 1666 in die einfache Gesellschaft «Baugesellschaft E._____» mit dem Zweck der Gewinnerzielung durch spätere Verkäufe der Stockwerkeinheiten erfolgen sollte. Die Einbringung des Grundstücks Nr. 1666 erscheint damit nach dem Gesamtbild als erster Schritt hin zur späteren Bildung von Stockwerkeigentum sowie dem späteren Verkauf der Stockwerkeinheiten. Vor diesem Hintergrund ist die Einbringung des Grundstücks Nr. 1666 in die einfache Gesellschaft «Baugesellschaft E._____» und die anschliessende Überbauung des Grundstücks Nr. 1666 sowie die Ausgestaltung dieses Grundstücks zu Stockwerkeigentum als systematisches und planmässiges Vorgehen zu qualifizieren. Weshalb die Beschwerdeführer ihre Verkaufsabsichten nicht in die Tat umgesetzt und die ihnen zugewiesenen Stockwerkeinheiten stattdessen vermietet haben, kann an dieser Stelle nicht beantwortet werden. Auch die Beschwerdeführer haben hierzu keine Angaben gemacht. Die Beantwortung dieser Frage ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichts indes auch nicht von Relevanz. Es verhält sich nämlich so, dass einzig und allein entscheidend ist, ob die objektiven Umstände nahelegen, dass die Einbringung des Grundstücks Nr. 1666 in die einfache Gesellschaft mit dem denkbaren Zweck der Gewinnerzielung erfolgt ist. Dieser denkbare Zweck muss – wie bereits gesagt – aufgrund der Indizien bejaht werden. Hinzu kommt, dass die Vermietung der Stockwerkeinheiten einen späteren Verkauf derselben nicht ausschliesst. Aufgrund der Ausführungen der Be-

- 14 - schwerdeführer in ihrer Beschwerde vom 13. August 2018 muss allerdings davon ausgegangen werden, dass sie mit einem allfälligen späteren Verkauf sicherlich bis zum Ablauf der im Kaufvertrag vom 22. November 2013 vereinbarten 20-jährigen Frist zuwarten werden; andererseits sie nämlich eine Nachzahlung von Fr. 266'560.-- an die Bürgergemeinde X._____ bezahlen müssten. Gegen die im Gesellschaftsvertrag vom 20. Mai 2014 vorgesehene Verkaufs- bzw. Gewinnerzielungsabsicht bringen die Beschwerdeführer vor, dass dieses Vertragsdokument nicht allzu wörtlich verstanden werden dürfe. Es verhalte sich nämlich so, dass hierzu einfach ein früherer Vertrag einer «echten» Baugesellschaft als Vorlage verwendet worden sei, ohne diesen Vertrag in Bezug auf die einfache Gesellschaft «Baugesellschaft E._____» ausreichend anzupassen. Ob dieses Vorbringen korrekt ist oder nicht kann aufgrund der Akten nicht abschliessend beurteilt werden, was indes den Beschwerdeführern zum Nachteil gereicht. Es verhält sich nämlich so, dass es sich beim Vorbringen der Beschwerdeführer um eine steu-erhebende Tatsache handelt, deren Beweis von ihnen zu erbringen ist. Diesen Beweis haben sie indes nicht erbracht. Aus diesem Grund ist das Vorbringen der Beschwerdeführer nicht zu hören. Damit bleibt es dabei, dass die Einbringung des Grundstücks Nr. 1666 in die einfache Gesellschaft mit dem denkbaren Zweck der Gewinnerzielung erfolgt ist. 3.4. Die Tätigkeit des selbständigen bzw. gewerbmässigen Liegenschaftenhändlers erfolgt auf eigene Rechnung und Gefahr, indem ein eigentliches Unternehmerrisiko eingegangen wird (RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 18 DBG N.

11). Indiz hierfür kann auch der Einsatz erheblicher Fremdmittel sein, sofern er über das hinausgeht, was auch in der privaten Vermögensverwaltung üblich ist, wie z.B. bei der Finanzierung einer Liegenschaft durch eine Hypothek. Während bei selbst- bewohnten Liegenschaften üblicherweise bis zu rund 80% des Verkehrs- wertes fremdfinanziert sind, werden bei nicht selber benutzten Liegen-

- 15 - schaften sowie bei Zweitwohnungen und Ferienwohnungen üblicherweise nicht mehr als 2/3 des Verkehrswertes fremdfinanziert. Eine darüber hin- ausgehende Fremdfinanzierung indiziert Gewerbsmässigkeit (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich [VGr-ZH] SB.2016.00109 vom 21. Dezember 2016 E.2.8; VGr-ZH SB.2014.00051 vom 20. August 2014 E.4.1; VGr-ZH SB.2012.00073 vom 31. Oktober 2012 E.3.1, je mit Hinwei- sen). Auf eine gewerbsmässige Tätigkeit lässt insbesondere auch schlies- sen, wenn bereits die Bautätigkeit zu einem hohen Grad fremdfinanziert war, da der steuerpflichtigen Person die eigenen Mittel fehlten (VGr-ZH SB.2019.00003 vom 17. April 2017 E.3.2.4). Gemäss Ausführungen der Beschwerdeführer in ihrer Replik vom 13. Au- gust 2018 beliefen sich die Kosten für die Überbauung des Grundstücks Nr. 1666 auf insgesamt Fr. 2'419'557.-- (vgl. beschwerdeführerische Akten [Bf-act.] 13). Hierzu trugen die C._____ AG das Grundstück Nr. 1666 sowie Eigenmittel von Fr. 200'000.-- und die Beschwerdeführer Eigenmittel von Fr. 400'000.-- bei. Der restliche Betrag von rund Fr. 1'800'000.-- wurde über eine Hypothekendarlehen finanziert. Daraus ergibt sich, dass die Bautätig- keit zu rund 74% fremdfinanziert war. Damit ist bereits zum Zeitpunkt der Überbauung des Grundstücks Nr. 1666 von einem hohen Fremdfinanzie- rungsgrad auszugehen, zumal es bei dieser Liegenschaft nicht um den fremdfinanzierten Hauptwohnsitz der Beschwerdeführer handelte, welche üblicherweise mit nicht mehr als 2/3 des Verkehrswerts fremdfinanziert wird. Die hohe Fremdfinanzierung der Bautätigkeit lässt somit ebenfalls auf eine selbständige Erwerbstätigkeit schliessen. 3.5. A._____ war einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident der C._____ AG. B._____ war einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied des Ver- waltungsrates der C._____ AG. Der Zweck dieser Gesellschaft bestand gemäss Handelsregisterauszug des Kantons Graubünden unter anderem im Erwerb, der Belastung oder Veräusserung von Liegenschaften. Daraus ergibt sich, dass die Beschwerdeführer mit der Oberleitung einer im Lie-

- 16 - genschaftenhandel tätigen AG betraut und in diesem Bereich offenkundig auch fachlich versiert waren. Dies kann als Indiz für eine Qualifikation als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler gewertet werden. Als weiteres In- diz für gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel ist die buchhalterische Be- handlung des Grundstücks Nr. 1666 zu werten. Das Bundesgericht hat schon verschiedentlich festgehalten, dass der Wille des Steuerpflichtigen, wie er namentlich in der buchmässigen Behandlung, in der Aufnahme eines Gegenstandes in die Geschäftsbücher und in der Ausscheidung aus diesen zum Ausdruck kommt, in der Regel ein gewichtiges Indiz für die steuerliche Zuteilung sein werde (BGE 94 I 464 E.2, 70 I 261). Dies gilt jedoch nur unter der Voraussetzung, dass die Buchhaltung nicht das gesamte Vermö- gen des Steuerpflichtigen, sondern nur sein Geschäftsvermögen umfasst (BGE 94 I 464 E.2). Im Jahre 2015 hat die einfache Gesellschaft «Bauge- sellschaft E. _____» bei der Steuerverwaltung den Fragebogen für Perso- nengesellschaften eingereicht. Diesem Fragebogen war unter anderem auch eine Bilanz und Erfolgsrechnung der Gesellschaft beigelegt (vgl. be- schwerdegegnerische Akten [Bg-act.] 13). Diese Buchhaltung enthält nun gerade nicht das gesamte Vermögen der Beschwerdeführer, sondern aus- schliesslich diejenigen Vermögenswerte, welche mit

dem Zweck der einfachen Gesellschaft «Baugesellschaft E. _____» in Verbindung stehen, so insbesondere auch das Grundstück Nr. 1666. Werte des Privatvermögens der Beschwerdeführer sind in dieser Buchhaltung indes nicht aufgeführt. Die buchmässige Behandlung des Grundstücks Nr. 1666 kann daher als Indiz für ihre Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen betrachtet werden. 3.6 Nach dem Gesagten sprechen die beabsichtigte Gewinnerzielung, das planmässige Vorgehen, der Fremdfinanzierungsgrad der Bautätigkeit, die offenkundige fachliche Versiertheit sowie die buchhalterische Behandlung von Grundstück Nr. 1666 für gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel und damit für eine selbständige Erwerbstätigkeit. Daran ändert nach Auffassung des Verwaltungsgerichts auch die Tatsache nichts, dass die an die

- 17 - Beschwerdeführer zugewiesenen fünf Stockwerkeinheiten entgegen der im Gesellschaftsvertrag vom 20. Mai 2015 festgehaltenen Verkaufs- und Gewinnerzielungsabsicht noch immer von den Beschwerdeführern gehalten werden. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist eine kurze Besitzesdauer zwar oft ein deutliches Indiz für gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel. Umgekehrt schliesst aber eine lange Besitzesdauer oder der Umstand, dass seit längerer Zeit keine Grundstücksgeschäfte getätigt worden sind, eine selbständige, auf Erwerb gerichtete Tätigkeit keineswegs aus. Im Liegenschaftenhandel kommt es häufig vor, dass ein steuerpflichtiger Grundstücke aus ganz verschiedenen Gründen (insbesondere je nach einer günstigen oder ungünstigen Marktentwicklung) über Jahre hinaus behält, bis er sie mit Gewinn verkauft. Eine lange Haltedauer kann durchaus unternehmerischen Interessen entsprechen, namentlich dann, wenn eine Weiterveräusserung von Anfang an geplant war und die Liegenschaft im Hinblick auf eine künftige gewinnbringende Veräusserung erworben und überbaut worden ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E.4.2 mit Hinweisen). Die Beschwerdeführer bringen in ihrer Beschwerde vom 13. August 2018 vor, dass sie bis auf weiteres keinerlei Interesse an einem Verkauf der ihnen zugewiesenen fünf Stockwerkeinheiten hätten. Bei einem allfälligen Verkauf müssten sie vor Ablauf der im Kaufvertrag vom 22. November 2013 festgehaltenen 20-jährigen Frist nämlich eine Nachzahlung von Fr. 266'560.-- an die Bürgergemeinde X. _____ bezahlen. Der Verkauf der Stockwerkeinheiten innerhalb dieser 20-jährigen Frist würde den Verkaufserlös mithin um Fr. 266'560.-- reduzieren. Unter Berücksichtigung der von den Beschwerdeführern von Anfang an verfolgten Verkaufs- und Gewinnerzielungsabsicht ist diese Nachzahlungspflicht bei objektiver Betrachtung als Grund zu qualifizieren, weshalb die ihnen zugewiesenen Stockwerkeinheiten noch immer von den Beschwerdeführern gehalten werden.

- 18 - 3.7. Steht fest, dass die Beschwerdeführer im Rahmen der einfachen Gesellschaft «Baugesellschaft E. _____» als selbständige bzw. gewerbsmässige Liegenschaftenhändler gewaltet haben, ist das in diese Gesellschaft eingebrachte Grundstück Nr. 1666 als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Indem das zu Stockwerkeigentum ausgestaltete Grundstück Nr. 1666 in der Folge zu Stockwerkeigentum ausgestaltet und fünf Stockwerkeinheiten in das jeweils hälftige Miteigentum der Beschwerdeführer zugewiesen worden sind, hat demnach eine Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen der Beschwerdeführer stattgefunden. Aus diesem Grund hat die Beschwerdegegnerin bei den Beschwerdeführern zu Recht ein steuerbares Einkommen aus Beteiligungen an einer einfachen Gesellschaft von Fr. 484'124.-- aufgerechnet. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

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