

LU_GERICHTE A 91 75 vom 19. Mai 1992

LU Gerichte, 1992-05-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_91_75

FR: LU_GERICHTE A 91 75 du 19 mai 1992

IT: LU_GERICHTE A 91 75 del 19 maggio 1992

Regeste

§ 1 Abs. 1, § 3 Ziff. 6 GGStG; § 19 Abs. 2 StG. Abgrenzung von Privat- und Geschäftsvermögen. Werden zwei benachbarte Grundstücke zusammengelegt und den bisherigen Eigentümern entsprechende Miteigentumsquoten am vereinigten Grundstück zugeteilt, und gehen die Miteigentümer in der Folge mit einer Generalunternehmerin, welche zuvor am Grundstück ebenfalls Miteigentum erworben hatte, eine einfache Gesellschaft zwecks Projektierung und Realisierung eines Wohn- und Geschäftshauses auf dem gemeinsamen Grundstück ein, liegt ein planmässiges und systematisches Vorgehen vor. Aufgrund der Zwecksetzung der einfachen Gesellschaft darf die Gewinnabsicht der Generalunternehmerin jedem Eigentümer, welcher sein Grundstück im Privatvermögen hielt, keine Veräusserungsabsicht hatte und auch keine Quote veräusserte, nicht zugerechnet werden. Dessen Aktivitäten dienten der Umstrukturierung seines Privatvermögens. Daher fand keine Überführung in das Geschäftsvermögen statt. | Grundstückgewinnsteuer

Erwägungen

E. 1

Gemäss § 1 Abs. 1 GGStG unterliegen Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder von Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer; ausgenommen sind Gewinne aus Veräusserung von Geschäftsvermögen, die der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen. Veräusserung ist auch die Überführung von Grundstücken oder Anteilen an solchen vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen (§ 3 Ziff. 6 GGStG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 19 Abs. 2 StG).

E. 2

Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, Geschäftsvermögen könne begriffsnotwendig nur dann vorliegen, wenn ein Steuerpflichtiger mit den betreffenden Aktiven ein Gewerbe betreibe, einen Geschäftsbetrieb führe. Im vorliegenden Fall könnte zum vornherein nur gewerbmässiger Liegenschaftenhandel in Betracht kommen, weil sie gar keinen Geschäftsbetrieb führten. Das Eingehen einer einfachen Gesellschaft mit einer Generalunternehmerin wie der E-AG könnte zwar einen Hinweis für einen Liegenschaftenhandel darstellen, aber nur dann, wenn sie auch wirklich Handel betrieben. Dies treffe mit Bezug auf ihr Miteigentum von 150/1000 am Grundstück Nr. 11 nicht zu, weil sie nach wie vor alle acht Stockwerkeinheiten selbst hielten, nämlich als private Kapitalanlage. Liege somit kein Handel vor, könne das blosses Eingehen einer einfachen Gesellschaft nicht die Überführung von Privatvermögen ins Geschäftsvermögen zur Folge haben. Demgegenüber stellt sich der Beschwerdegegner auf den Standpunkt, die Teilveräusserung von 381/1000 Miteigentum am Grundstück Nr. 11 an die E-AG könne

grundstückgewinnsteuerrechtlich nicht abgerechnet werden, weil eine Tätigkeit entfaltet worden sei, die nach ihrer Art in ähnlicher Weise auf Gewinn ausgerichtet sei, wie dies beim Vorgehen eines Liegenschaftenhändlers der Fall sei. Daher habe die Besteuerung nach Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt zu erfolgen. Die Beschwerdeführerinnen hätten mit ihrem planmässigen und systematischen Vorgehen das ursprünglich zum Privatvermögen gehörende Grundstück Nr. 10 dem Geschäftsvermögen einverleibt. Der Gesetzgeber habe mit § 3 Ziff. 6 GGStG eigens eine gesetzliche Grundlage geschaffen, um die Überführung von Grundstücken vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen aufgrund des Wechsels im anwendbaren Steuersystem der Besteuerung zu unterstellen. Mit dem Abbruch der Gebäulichkeiten auf Grundstück Nr. 10 zwecks Erstellung eines neuen Wohn- und Geschäftshauses und Verkauf von Stockwerkeigentum an Dritte hätten die Beschwerdeführerinnen den ersten Schritt zur Verwirklichung eines Projektes getan, welches den Bereich der schlichten Vermögensverwaltung überschreite. Auf diesen Zeitpunkt sei daher die Überführung vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen festzulegen.

E. 3

a) Gegenstand der angefochtenen Veranlagung und mithin Streitgegenstand ist einzig, ob die Beschwerdeführerinnen das Grundstück Nr. 10 vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen überführt und dadurch einen grundstückgewinnsteuerrechtlich relevanten Tatbestand erfüllt haben. Nicht zu beurteilen ist daher, ob der Erlös aus der Übertragung von 381/1000 Miteigentum am Grundstück Nr. 11 an die EAG gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt der Einkommenssteuer unterliegt. Steht also nicht die Besteuerung eines durch Liegenschaftsverkauf erzielten Erlöses, sondern ausschliesslich ein Überführungstatbestand zur Entscheidung, ist dementsprechend auf die für die Abgrenzung von Privat- und Geschäftsvermögen massgebenden Grundsätze abzustellen. b) Ob ein Wirtschaftsgut dem Geschäftsvermögen zuzurechnen ist, beurteilt sich nach der Praxis des Bundesgerichts (BGE 94 I 464) danach, ob es für Geschäftszwecke erworben worden ist und dem Geschäft tatsächlich dient. Damit werden das Erwerbsmotiv und die aktuelle Zweckbestimmung als massgebend bezeichnet. Stimmen diese beiden Kriterien nicht überein, ist der aktuellen Zweckbestimmung der Vorrang zu geben. Geschäftsvermögen sind jene Objekte, die zum Beurteilungszeitpunkt dem Geschäftsbetrieb tatsächlich dienen, sei es unmittelbar durch ihre Beschaffenheit oder als Pfand für Geschäftsschulden, sei es mittelbar durch ihren Wert als notwendiges Betriebskapital oder als Reserve, sofern und soweit eine solche nach Art und Umfang des Geschäftes erforderlich oder doch üblich ist (BGE 112 Ib 82 Erw. 3, 93 I 358 und 364). Der buchmässigen Behandlung kommt bloss Indizcharakter zu. Auch die Art, wie der Erlös aus dem Verkauf eines Aktivums verwendet wurde, ist nach der erwähnten Rechtsprechung nicht entscheidend für die Frage, ob ein Vermögenswert zum Privat- oder zum Geschäftsvermögen gehört hat. Dasselbe gilt für die Herkunft der Mittel (Neue Steuerpraxis 1991, S. 117). Dabei ist nach der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse zu entscheiden (ASA Bd. 49 S. 74; vgl. zum ganzen auch Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 2. Aufl., § 7 Rz 14ff.). Die Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen setzt voraus, dass der Pflichtige einen eigentlichen Geschäftsbetrieb führt. Entfaltet ein Steuerpflichtiger dagegen bloss eine über die ordentliche Verwaltung des Privatvermögens hinausgehende, auf gewinnbringenden Liegenschaftsverkauf ausgerichtete Tätigkeit, so kann dies den erzielten Gewinn nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts als steuerpflichtiges Einkommen aus dieser Tätigkeit (Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt) erscheinen lassen, ohne dass seine Liegenschaft als

Geschäftsvermögen qualifiziert wird und ohne dass überhaupt ein Geschäfts- vom Privatvermögen unterschieden werden müsste (ASA Bd. 59 S. 481). Im Bereich von Liegenschaftengeschäften kann ein Betrieb im steuerlichen Sinn vorliegen, falls über den Rahmen blosser Vermögensverwaltung hinaus eine grosse Anzahl von Liegenschaften durch eigene Dienstleistungen, wie Vermietung oder Verwaltung, betreut oder mit ihnen Handel betrieben wird (BGE 115 Ib 267 mit Hinweisen). Von einem Betrieb kann allerdings nur gesprochen werden, wenn die Verwaltung sich nicht in dem erschöpft, was mit der blossen Anlage von Mitteln einer natürlichen Person in Immobilien ohnehin verbunden ist. Bei der Annahme, die Verwaltung von Liegenschaften (oder die Tätigkeit als [«Quasi»-]Liegenschaftenhändler) sei Gegenstand eines geschäftlichen Betriebes, ist allerdings selbst bei umfangreichem Vermögen grösste Zurückhaltung geboten (ASA Bd. 52 S. 369). Lehre und Rechtsprechung verstehen unter einem Betrieb eine organisierte Einheit von Kapital und Arbeit (ASA Bd. 52 S. 366) bzw. eine mehr oder weniger selbständige, organisatorisch-technische Einheit von Wirtschaftsgütern (Reich, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, 1983, S. 191). Die Qualifikation als Geschäftsbetrieb setzt demnach eine kaufmännische Organisation voraus, in deren Rahmen Kapital und Arbeitskraft eingesetzt werden (ASA Bd. 52 S. 369 und 371). Eine solche kommerzielle Administration, welche regelmässig auf das Bestehen eines Betriebszweigs Liegenschaftenshandel als Einzelfirma schliessen lässt, ist etwa dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige zur Abwicklung seiner Tätigkeit ein eigenes oder gemietetes Büro benutzt, in der Art eines professionellen Liegenschaftenhändlers Inserate aufgibt bzw. Werbung betreibt oder/und die Erwerbs- und Veräusserungsgeschäfte vornehmlich in eigener Regie selbst vornimmt. Mit anderen Worten liegt jedenfalls immer dann ein Geschäftsbetrieb vor, wenn sich die Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen nicht bloss als («Quasi»-)Liegenschaftenhändler würdigen lässt, sondern diese nach landläufiger Auffassung als professioneller Liegenschaftenhändler im eigentlichen Sinn des Wortes erscheint (Der Steuerentscheid [StE] 1992 B 23.1 Nr. 25). c) Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass das Grundstück Nr. 10 unbestrittenermassen zum Privatvermögen der Beschwerdeführerinnen gehörte. Weiter ist zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerinnen sich als Hausfrau bzw. unselbständig Erwerbende betätigen. Damit führen sie weder einen Betrieb noch üben sie sonstwie hauptberuflich eine selbständige Erwerbstätigkeit aus, wo das Grundstück Nr. 10 bzw. das Miteigentum am Grundstück Nr. 11 hätte geschäftlich dienen können. Massgebend ist zudem, dass die Beschwerdeführerinnen mit der von ihnen beherrschten D-AG gleichwertige Miteigentumsanteile an den beiden benachbarten Grundstücken Nrn. 10 und 11 ausgetauscht und 381/1000 Miteigentum am Grundstück Nr. 11 an die E-AG veräussert haben. Die ihnen verbliebenen 150/1000 Miteigentumsanteile bzw. die entsprechenden acht Stockwerkeinheiten halten die Beschwerdeführerinnen nach wie vor selbst. Dass sie bereits früher andere Liegenschaften veräussert hätten, macht der Beschwerdegegner nicht geltend. Mithin tätigten sie während all der Jahre zwei «Liegenschaftentransaktionen», nämlich ein Tausch- und ein Veräusserungsgeschäft. Dazu war weder eine kommerzielle Organisation erforderlich noch bedienten sich die Beschwerdeführerinnen einer solchen. Zusammenfassend steht somit fest, dass sie keine hauptberufliche Liegenschaftenhändlerinnen sind. Zu Recht anerkennen allerdings die Beschwerdeführerinnen, dass das Eingehen einer einfachen Gesellschaft mit einer Unternehmung, wie sie die E-AG darstellt, ein Indiz für Liegenschaftenshandel sein könnte. Indes müssten sie sich die Qualität der E-AG als Generalunternehmerin nur dann anrechnen

lassen, wenn die Verbindung mit ihr den Verkauf der Liegenschaften bezweckt hätte. Diese Voraussetzung ist hier aber nicht erfüllt, weil die Beschwerdeführerinnen nach wie vor ihre 150/1000 Miteigentum selbst halten und sich eine gemeinsame Handelsabsicht nicht feststellen lässt. Gemäss Vereinbarung der Eigentümer wurde bezweckt, gemeinsam ein Wohn- und Geschäftshaus zu projektieren und zu realisieren. Des weitern erklärten die Beschwerdeführerinnen in derselben Vereinbarung, dass sie beabsichtigten, ihren Miteigentumsanteil im Stockwerkeigentum zu behalten. Auch im Kaufvertrag mit der E-AG wurde in der Präambel ausgeführt, gemeinsam ein Wohn- und Geschäftshaus zu projektieren und zu realisieren. Von einem Zusammenschluss der Beschwerdeführerinnen mit der E-AG zum Zwecke des Handels kann unter diesen Umständen keine Rede sein. Angesichts dieser konkreten Umstände sind sämtliche Hinweise des Beschwerdegegners auf Doktrin und Rechtsprechung, wonach ein Steuerpflichtiger Einkommen aus Erwerbstätigkeit erzielt, wenn er sich für ein bestimmtes Grundstückgeschäft in einer einfachen Gesellschaft mit einer Person verbindet, die sich daran in Ausübung ihres Berufes beteiligt, nicht sachbezüglich. Im Widerspruch mit dem dargestellten Sachverhalt steht zwar eine Anfrage der Beschwerdeführerinnen an die Kantonale Steuerverwaltung, worin sie davon ausgingen, die D-AG und sie beabsichtigten, nach dem Erstellen der Baute rund 50% an Dritte zu verkaufen. Entgegen dieser damals geäusserten Absicht haben sie dann aber, wie ausgeführt, anders gehandelt, indem sie zuvor 381/1000 Miteigentum an die EAG veräussert, in den Vereinbarungen eine zur Anfrage an die Kantonale Steuerverwaltung abweichende Absicht geäussert und entsprechend nach Fertigstellung der Baute keine Handänderung getätigt haben. Der steuerlichen Betrachtung muss nun aber ausschliesslich dieser Sachverhalt zugrunde gelegt werden, und zwar so, wie er tatsächlich verwirklicht wurde. Nur weil der damaligen Anfrage an die Kantonale Steuerverwaltung ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegt worden ist, darf dieser dann aber trotz Absichtserklärung in der Anfrage unrealisiert gebliebene und mithin bloss hypothetische Sachverhalt nicht als Anlass zur Besteuerung genommen werden. Anders wäre nur zu verfahren, wenn die Voraussetzungen einer Steuerumgehung erfüllt wären, was indes weder behauptet wird noch erkennbar ist. d) Unter die Aktivitäten, welche die Beschwerdeführerinnen rund um das Grundstück Nr. 10 unternommen haben, fallen die mit der D-AG getauschten Miteigentumsrechte an den benachbarten Grundstücken Nrn. 10 und 11, die Vereinigung der beiden Grundstücke, die Veräusserung von 381/1000 Miteigentumsanteilen an die E-AG, die gemeinsame Projektierung und Realisierung des Wohn- und Geschäftshauses durch alle Miteigentümer, die gemeinsame Kreditaufnahme und die anschliessende Begründung von Stockwerkeigentum. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass sich die private Vermögensanlage von der geschäftlichen nicht in ihrer Qualität und der Komplexität der getroffenen Lösungen, sondern lediglich in der zeitlichen Intensität, mit der diese Lösungen erreicht werden, unterscheidet. Somit kann beiden Arten von Kapitalanlagen ein planmässiges Vorgehen eigen sein, da auch der private Anleger in aller Regel bestrebt ist, Sicherung und Vermehrung seines Vermögens zu optimieren (vgl. StE 1991 B 23.2 Nr. 9). Zu beachten ist sodann, dass Vermögensumwälzungen im Bereich der Kapitalanlagen durchaus eine normale Erscheinung sind. Die Natur der Anlageobjekte darf allerdings bei der Beurteilung nicht ausser acht gelassen werden (vgl. StE 1990 B 23.1 Nr. 21). Im Lichte dieser Grundsätze lässt sich aus dem planmässigen und systematischen Vorgehen der Beschwerdeführerinnen bei der Realisierung ihres Vorhabens, ihre Kapitalanlage einer optimaleren Nutzung zu unterwerfen, noch nicht eine gewerbsmässige Tätigkeit ableiten. Bei den heutigen rechtlichen und tatsächlichen Rahmenbedingungen

erfordert die Neuüberbauung einer Parzelle in der Art des Grundstücks Nr. 10 bzw. Nr. 11 auf jeden Fall ein planmässiges Vorgehen, will der Eigentümer nicht unnötig Zinsverluste oder Renditeeinbussen hinnehmen. Somit ist aus der Art und Intensität des Vorgehens der Beschwerdeführerinnen nicht zwingend auf ein Gewinnstreben zu schliessen, das ihre Aktivitäten als gewerbsmässige und mithin als eigentliche Handelstätigkeit qualifizierte. Die Darstellung des Beschwerdegegners, all die getroffenen Massnahmen wären zur blossen Sanierung der Altliegenschaft auf Grundstück Nr. 10 nicht erforderlich gewesen, mag durchaus zutreffen, ist aber im Lichte des Gesagten nicht sachbezüglich und daher nicht geeignet, eine Überführung von Privatvermögen ins Geschäftsvermögen als erfolgt zu betrachten. Trotz des planmässigen und systematischen Vorgehens durch die Beschwerdeführerinnen wurde die frühere Nutzungsart des Grundstücks als private Kapitalanlage nicht aufgegeben. Qualifiziert nämlich sogar der Erwerb einer Renditeliegenschaft (z.B. eines Mehrfamilienhauses; vgl. StE 1990 B 23.1 Nr. 21) den Steuerpflichtigen, der diese Liegenschaft dann über Jahre behält, noch nicht als Liegenschaftenhändler, so muss entsprechendes erst recht gelten, wenn ein dem Privatvermögen angehörendes Grundstück in der Art der vorliegenden neu überbaut wird. Dass dabei der Neubau renditeorientiert geplant und realisiert wird, mag durchaus Ausfluss einer Gewinnabsicht sein, welche aber selbst innerhalb der privaten Vermögensverwaltung gegeben sein kann (vgl. Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, S. 147). Kann also nicht auf eine vorweg beabsichtigte Veräusserung mit Gewinn geschlossen werden, stellen die Aktivitäten der Beschwerdeführerinnen eine blosser Umstrukturierung ihres Privatvermögens dar. Als Bestandteil dieser Umstrukturierung muss auch die getätigte Veräusserung von 381/1000 Miteigentum an die E-AG betrachtet werden, die eine von verschiedenen Massnahmen zur Finanzierung des Neubaus darstellt (vgl. allgemein dazu ASA Bd. 59 S. 716 Erw. 5e). Dass unter den gegebenen Umständen Stockwerkeigentum begründet wurde, lässt sich sachlich dadurch erklären, dass die E-AG an ihrer Absicht festhielt, nach der Fertigstellung die ihr gehörenden Miteigentumsanteile am Grundstück Nr. 11 zu veräussern. Diese Absicht hielten die Beschwerdeführerinnen - wie dargelegt - nicht aufrecht. Der gegensätzlichen Interessenlage konnte durch die gewählte Rechtsform des Stockwerkeigentums geradezu in geeigneter Weise Rechnung getragen werden. Kann nach der Rechtsprechung selbst die gemeinsame Nutzung einer Liegenschaft durch Miteigentümer, wovon einer Fachmann ist, in Form einer einfachen Gesellschaft unter Umständen durchaus auch zur blossen Verwaltung privaten Vermögens gerechnet werden (ASA Bd. 52 S. 370 mit Hinweis auf BGE 96 I 667 Erw. 2d), so darf im vorliegenden Fall, wo das Zusammenwirken auf die gemeinsame Realisierung des Wohn- und Geschäftshauses beschränkt ist, die Handelstätigkeit der E-AG um so weniger den Beschwerdeführerinnen angerechnet werden. Unter diesen Umständen hat eine Überführung des Grundstücks Nr. 10 vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen nicht stattgefunden. Demzufolge ist die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben.

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