

# **SO\_GERICHTE SGSTA.2020.29 vom 3. Mai 2021**

SO Obergericht, 2021-05-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so\\_gerichte\\_SGSTA.2020.29](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2020.29)

FR: SO\_GERICHTE SGSTA.2020.29 du 3 mai 2021

IT: SO\_GERICHTE SGSTA.2020.29 del 3 maggio 2021

## **Regeste**

Abzüge, selbständige Erwerbstätigkeit, Liegenschaftshändler, StG § 39 DBG Art. 32. In casu gewerbsmässiger Liegenschaftshändler; keine Buchhaltung; wertvermehrnde Kosten, Schätzung dieser Kosten, Rückweisung an die Vorinstanz.

## **Volltext**

KSGE 2021 Nr. 9

StG § 39, DBG Art. 32. Abzüge, selbständige Erwerbstätigkeit, Liegenschaftshändler.

In casu gewerbsmässiger Liegenschaftshändler; keine Buchhaltung; wertvermehrnde Kosten, Schätzung dieser Kosten, Rückweisung an die Vorinstanz.

Aus den Erwägungen

2. In Bezug auf den Streitgegenstand (Besteuerung von gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern) sind die Regelungen des kantonalen Steuerrechts und des Rechts der direkten Bundessteuer im Wesentlichen gleichlautend, so dass es sich rechtfertigt, Rekurs und Beschwerde gemeinsam zu behandeln. Differenzierungen werden - soweit nötig - vorgenommen. Nachfolgend gilt zu klären, inwieweit der durch die Vorinstanz den Rekurrenten aus dem Verkauf der Liegenschaft V Strasse in W aufgerechnete Gewinn allenfalls durch Aufwendungen i.w.S. zu reduzieren ist.

3. Vorab ist zu entscheiden, ob - wie die Rekurrenten ausführen - im vorinstanzlichen Verfahren das rechtliche Gehör nicht gesetzeskonform gewährt worden ist. Die Rekurrenten sehen den Grundsatz des rechtlichen Gehörs insbesondere dadurch verletzt, dass die Veranlagungsbehörde ihren Anträgen auf Vornahme eines Augenscheins und Einholung eines steuerrechtlichen Gutachtens nicht entsprochen hat. Es kann sich denn durchaus fragen, ob die Vorinstanz die Ablehnung der offerierten Beweise nicht näher hätte begründen müssen.

Das kantonale Steuergericht hat im Rekurs- und Beschwerdeverfahren volle Kognition und könnte die beantragten Beweise im vorliegenden Verfahren einholen, zumal sie wiederholt worden sind. Die Beweisanträge sind jedoch aus den nachfolgenden Gründen abzuweisen:

3.1 Nach konstanter Praxis des Bundesgerichts (vgl. etwa Urteil 2C\_576/2010 vom 29. November 2010, E. 2.2) kann das Gericht in antizipierter Beweiswürdigung auf die Abnahme von beantragten Beweismitteln verzichten, wenn es aufgrund bereits erhobener Beweise oder aus anderen Gründen den rechtserheblichen Sachverhalt für genügend geklärt hält und überzeugt ist, seine rechtliche Überzeugung würde durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert. Dies kann etwa der Fall sein, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung an sich abgeht oder die betreffende

Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist.

3.2 Ein Augenschein wie er von den Rekurrenten beantragt wird, könnte höchstens Aufschluss über den Ist-Zustand der Liegenschaft geben, jedoch nicht einen Vergleich mit dem Zustand der Liegenschaft vor der Vornahme der in Frage stehenden Bauarbeiten ermöglichen. Es ist somit nicht zu erwarten, dass ein solcher Augenschein zum hier relevanten Beweisthema etwas Entscheidendes beitragen könnte, weshalb auf dieses Beweismittel in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden durfte und auch vorliegend weiterhin verzichtet wird.

3.3 Im Weiteren beantragen die Rekurrenten die Einholung eines Gutachtens über den wertvermehrenden Anteil der Gebäuderenovationen 2015/2016. Im Lauf des Verfahrens haben die Rekurrenten indessen bereits ein ■fachmännisches Gutachten■ eines Architekten und ein ■steuerrechtliches Memorandum■ eingereicht. Es ist nicht einzusehen, inwiefern das von den Rekurrenten beantragte weitere Gutachten massgeblich zur Entscheidungsfindung beitragen könnte. Auch auf dieses Beweismittel ist daher in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten.

4. Die Vorinstanz hat die Rekurrenten als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler qualifiziert und dementsprechend den von ihr berechneten Gewinn bei den Kantons- und Gemeindesteuern der Einkommenssteuer (und nicht der Grundstückgewinnsteuer) unterstellt. Auch hat sie den Gewinn in die Berechnung des steuerbaren Einkommens bei der direkten Bundessteuer einbezogen. Soweit ersichtlich haben die Rekurrenten gegen die Qualifikation als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler keine Einwendungen erhoben. Zwar wendet das Kantonale Steuergericht das Recht von Amtes wegen an. Den Akten lassen sich indessen keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass die von den Rekurrenten akzeptierte Auffassung der Veranlagungsbehörde, bei diesen handle es sich um gewerbsmässige Liegenschaftenhändler, offensichtlich unrichtig wäre. Es besteht daher kein Grund, von dieser Qualifikation abzuweichen.

Eine andere Frage ist diejenige, ab wann die Rekurrenten als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler zu gelten hatten. Gemäss § 49 Abs. 2 lit. b StG gilt bei der Grundstückgewinnsteuer - entsprechend dem im Kanton Solothurn zur Anwendung gelangenden dualistischen System - auch die Überführung eines Grundstücks vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen als Veräusserung. Auf diesen Zeitpunkt hin ist somit grundstückgewinnsteuerlich abzurechnen. Eine solche Abrechnung ist indessen im vorliegenden Falle soweit ersichtlich nie erfolgt. Dies kann aber nur bedeuten, dass das in Frage stehende Grundstück sich gar nie im Privatvermögen der Rekurrenten befunden haben kann. Es ist daher davon auszugehen, dass die Tätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler mit dem Erwerb der Liegenschaft begonnen wurde (analog dem vom Bundesgericht mit Urteil 2C\_551/2018 vom 11. Juni 2019 beurteilten Sachverhalt, vgl. E. 2.2.3 und 2.2.4).

Als unrichtig erweist sich daher die von den Rekurrenten in ihren Rechtsschriften vertretene Auffassung, die Qualifikation der Rekurrenten als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler habe erst anlässlich des Verkaufs der Liegenschaft stattgefunden, also quasi eine ■logische Sekunde■ vor dem Verkauf. Vorher hätte sich die Liegenschaft im Privatvermögen der Rekurrenten befunden. Wäre diese Auffassung zutreffend, so hätte die Steuerverwaltung richtigerweise eine Grundstückgewinnsteueranmeldung treffen müssen, infolge Überführung der Liegenschaft vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen. Da dies nicht

geschehen ist, muss davon ausgegangen werden, dass die Liegenschaft von Anfang an, also seit dem Kauf derselben, zum Geschäftsvermögen der Rekurrenten gehört hat.

5. Die Bestimmungen von § 39 StG und Art. 32 DBG betreffend die abziehbaren Unterhaltskosten von Liegenschaften stehen ausdrücklich unter dem Titel **■Privatvermögen■**. Die entsprechenden Regelungen, mit Einschluss der Grundsätze der Abgrenzung der werterhaltenden von den wertvermehrenden baulichen Massnahmen, gelten hingegen nicht, jedenfalls nicht direkt für Liegenschaften des Geschäftsvermögens.

Bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen sind für die Ermittlung der sich aus diesen Liegenschaften ergebenden Gewinne die Grundsätze der zeitlichen Realisierung des Einkommens sowie das Vorsichtsprinzip (mit dem damit zusammenhängenden abgeleiteten Imparitätsprinzip) und der Grundsatz der Periodizität heranzuziehen. Aus dem Vorsichtsprinzip folgt namentlich, dass die Lage des Geschäftsbetriebes nicht besser dargestellt werden darf als sie tatsächlich ist. Dies bedeutet namentlich, dass angefallene Kosten nicht aktiviert werden dürfen, wenn sie nicht tatsächlich zu einem Mehrwert des in Frage stehenden Vermögensgegenstandes führen. Dies führt dazu, dass auch bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens solche Kosten, welche lediglich der Erhaltung der Liegenschaft in ihrem bisherigen Zustand dienen, nicht aktiviert werden dürfen. Vielmehr sind sie, unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Periodizität, jeweils in der Geschäftsperiode, in der sie angefallen sind, von den entsprechenden Erträgen in Abzug zu bringen sind. In diesem Sinne ist die Abgrenzung der werterhaltenden Massnahmen von denjenigen, die zu einer Wertsteigerung führen, auch im Geschäftsvermögen von Bedeutung. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die entsprechende Differenzierung im Geschäftsvermögen nicht deckungsgleich ist mit jener, die für Liegenschaften des Privatvermögens gilt. Tendenziell dürfte der Anteil der wertvermehrenden Massnahmen im Geschäftsvermögen eher grösser sein, da hier konkret zu prüfen ist, ob sich gegenüber dem Anschaffungswert bzw. dem Buchwert der Liegenschaft eine Wertsteigerung ergibt, während im Privatvermögen teilweise auf einen objektivierten Begriff der Unterhaltskosten abgestellt wird.

6.1 Die von den Rekurrenten ausgeführten baulichen Arbeiten haben zweifellos teilweise zu einer Erhöhung des Werts der Liegenschaft gegenüber dem ursprünglichen Kaufpreis geführt. Dies ergibt sich im Übrigen auch daraus, dass die Rekurrenten nach Ausführung der in Frage stehenden baulichen Arbeiten die Mieten erhöht haben. Die Vorinstanz führt in ihren Erörterungen mehrmals aus, dass die im Nachgang zu den in die Liegenschaft an der V Strasse in W getätigten Investitionen erfolgten Mietzinserhöhungen kein Indiz für eine Wertsteigerung des Objekts darstellten. Vielmehr müssten diese durchschnittlichen Mietzinserhöhungen von ca. CHF 200.00/Monat innerhalb von drei Jahren im Rahmen einer normalen Mietzinserhöhung - ohne Wertsteigerungscharakter - betrachtet werden.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Das geltende Mietrecht regelt die Anpassung (sprich Erhöhung) der Mietzinse bei Wohn- und Geschäftsräumen bei einem laufenden Mietverhältnis insofern genau, als diese u.a. durch Kostensteigerungen oder Mehrleistungen des Vermieters begründet sein müssen (Art. 269a lit. b OR). So wird dem Vermieter zugestanden, wertvermehrende Investitionen als Mietzinserhöhung geltend zu machen. Als Mehrleistungen im Sinne von Art. 269a lit. b OR gelten Investitionen für wertvermehrende Verbesserungen, die Vergrösserung der Mietsache sowie zusätzliche Nebenleistungen. Die Kosten umfassender Überholungen gelten in der Regel zu 50 bis 70 Prozent als wertvermehrende Investitionen (Art. 14 Abs. 1 VMWG; vgl. auch Urteil

4A\_470/2009 des Bundesgerichts vom 18. Februar 2010, E. 2).

Zwar ist die Abgrenzung von Wertvermehrungen und Unterhalt im Miet- und Steuerrecht nicht exakt dieselbe (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 18. Februar 2010, a.a.O., E. 3.3 mit Hinw.). Aus dem sich in den Akten befindenden Mieterspiegel ist aber ersichtlich, dass insbesondere auch mehrjährige Mietverhältnisse nach der hier interessierenden Investitionsphase eine Mietzinserhöhung erfahren haben, mithin in den fraglichen Mietwohnungen der Liegenschaft sog. wertvermehrende Verbesserungen stattgefunden haben müssen. Werterhaltende Aufwendungen bzw. reine Ersatzinvestitionen erlauben keine Mietzinserhöhung (statt vieler: Mietrecht für die Praxis, 9. A., S. 524 f.).

6.2 Nach Auffassung des Kantonalen Steuergerichts müssen alle Kosten als wertvermehrend qualifiziert werden, die im Fall der Führung einer Geschäftsbuchhaltung aktivierungsfähig gewesen wären. Dazu gehören etwa auch die beim Erwerb der Liegenschaft bezahlten Handänderungssteuern, Notariatskosten und Grundbuchgebühren, handelt es sich doch dabei um einen Teil der Anlagekosten (vgl. Urteil 2C\_551/2018 des Bundesgerichts vom 11. Juni 2019, E. 3.3.2). Dass die Rekurrenten effektiv keine Buchhaltung geführt haben, kann ihnen nicht zum Vorwurf gemacht werden, haben sie doch erst im Rahmen der Steuerveranlagung davon erfahren, dass sie als Liegenschaftshändler qualifiziert werden. Mangels Buchhaltung muss nun indessen der Anteil der wertvermehrenden Kosten, die vom Gewinn in Abzug gebracht werden können, ermessensweise ermittelt werden. Die Vornahme einer solchen Schätzung kann nicht Aufgabe des Kantonalen Steuergerichts sein, weshalb die Sache zu neuer Veranlagung an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Im Rahmen der neuen Veranlagung wird die Steuerverwaltung auch eine Rückstellung für die Sozialversicherungsabgaben (AHV/IV/EO/FAK) vorzunehmen haben, wie die Rekurrenten dies richtigerweise verlangen, gehören doch die Sozialversicherungsbeiträge zu den vom Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit abziehbaren Kosten.

Steuergericht, Urteil vom 3. Mai 2021 (SGSTA.2020.29;BST.202022)

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