

SO_GERICHTE SGSTA.2024.18 vom 1. Dezember 2023

SO Obergericht, 2023-12-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2024.18

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2024.18 du 1 décembre 2023

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2024.18 del 1 dicembre 2023

Erwägungen

E. 0

festzusetzen. Eventualiter seien sämtliche in der (aus Eigeninitiative) eingereichten Grundstückgewinnsteuerdeklaration deklarierten Anlagekosten von CHF 2'465'175 zu berücksichtigen und der steuerbare und satzbestimmende Liquidationsgewinn auf CHF 8'425'733 festzusetzen. Subeventualiter sei die Festsetzung der Anlagekosten zur Neubeurteilung an die Veranlagungsbehörde zurück-zuweisen. In prozessualer Hinsicht beantragte der Rekurrent, die Verfahren betreffend Staatssteuer 2020 sowie Liquidationsgewinn 2020 zu vereinigen.

Die für den Rekurs vom 26. Juli 2024 vorgebrachte Begründung deckt sich mit derjenigen des Rekurses vom 20. Juni 2024. Es kann entsprechend auf die obigen Ausführungen verwiesen werden.

5. Mit Vernehmlassungen vom 12. August 2024 (Liquidationsgewinn 2020) respektive 28. August 2024 (Staatssteuer 2020) schliesst die Veranlagungsbehörde Dorneck-Thierstein (nachfolgend: Vorinstanz) auf kostenfällige Abweisung der Rekurse. Zur Begründung wird im Wesentlichen auf die angefochtenen Einspracheentscheide verwiesen. Ergänzend wird ausgeführt, es erscheine unglaubwürdig, dass der Rekurrent keine aktive Tätigkeit im Immobilienhandel oder in der Immobilienverwaltung ausgeübt habe oder dass sämtliche Tätigkeiten stets dem Liegenschaftsverwalter obliegen hätten und der Rekurrent bei strategischen Entscheidungen nie involviert gewesen sei. Im ärztlichen Zeugnis vom 28. Oktober 2013 werde dem Rekurrenten aufgrund der erheblichen beruflichen Stressproblematik im Beruf als Immobilienhändler dazu geraten, seine berufliche Situation zu ändern. Dies widerspreche den Vorbringen des Rekurrenten, wonach nie eine aktive Tätigkeit ausgeübt worden sei. Auf die weiteren Ausführungen in den Rekurschriften wird durch die Vorinstanz nicht eingegangen.

6. In der Eingabe vom 16. Oktober 2024 (Replik) lässt der Rekurrent ■ für beide Verfahren ■ ausführen, das von der Vorinstanz ins Recht gelegte ärztliche Zeugnis könne nur Aussagen zum Gesundheitszustand des Rekurrenten machen, jedoch nicht zu steuerlich relevanten Umständen. Ebenso wird herausgestrichen, dass der Vorinstanz dieses Zeugnis offenbar bereits vor längerer Zeit vorgelegen habe und dennoch keine (frühere) Umqualifikation der Liegenschaft stattgefunden habe. Weiter stellt sich der Rekurrent gegen einzelne Ausführungen der Vorinstanz im Revisionsbericht vom 12. Oktober 2023. So sei entgegen den Ausführungen der Vorinstanz die Zuordnung einer Liegenschaft ins Privat- oder Geschäftsvermögen eine zentrale Frage und keinesfalls unbedeutend, wie es im Revisionsbericht festgehalten sei. Die einzige neue Erkenntnis sei entsprechend der Verkauf der Liegenschaft gewesen. Es sei unverständlich, warum die Liegenschaft bei Kenntnis all dieser Elemente über Jahre im Privatvermögen akzeptiert worden ist.

Die Vorinstanz verzichtete auf eine Duplik.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Kantonale Steuergericht ist sachlich zuständig (§ 160 Abs. 1 Steuergesetz, StG, BGS 614.11, Art. 140 Abs. 1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, DBG; §

E. 4

Vollzugsver-ordnung zum DBG, BGS 613.31). Die Rekurse erfolgten form- und fristgerecht. Der Rekurrent ist als direkter Adressat der angefochtenen Verfügungen (Einspracheentscheide) zur Anfechtung legitimiert. Auf die Rechtsmittel ist entsprechend einzutreten.

Im Zusammenhang mit den erhobenen Rekursen stellen sich vorliegend nahezu die gleichen wesentlichen Fragen, konkret im Zusammenhang mit der durch die Vorinstanz vorgenommenen Qualifikation des Rekurrenten als Quasi-Liegenschaftshändler und der daraus abgeleiteten Einkommenssteuer sowie Steuer auf dem Liquidationsgewinn. Nachdem die beiden Rechtsmittel nicht unabhängig voneinander beurteilt werden können und jeweils Wirkung für das andere Verfahren zeitigen, erscheint es in Übereinstimmung mit dem Antrag des Rekurrenten angebracht und prozessökonomisch sinnvoll, die Verfahren zu vereinigen.

2. Strittig ist insbesondere die durch die Vorinstanz vorgenommene Qualifikation des Rekurrenten als selbständigerwerbender Liegenschaftshändler (Quasi-Liegenschaftshändler) in Bezug auf die veräusserte Liegenschaft in Z.

2.1. Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 21 Abs. 1 StG). Von der Besteuerung ausgenommen sind die Kapitalgewinne aus der Ver-äusserung von Privatvermögen (§ 21 Abs. 3 StG). Mit Blick auf den Grundsatz der Besteue-rung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und das diesen kon-kretisierende Reinvermögenszugangsprinzip stellt die Steuerfreiheit privater Kapitalgewin-ne eine systemwidrige Ausnahme dar. Im System einer allgemeinen Einkommenssteuer sind Ausnahmen restriktiv zu handhaben (BGE 143 II 402 E. 5.3; 142 II 197 E. 5.6).

Nach § 23 Abs. 1 StG 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; Urteil 2C_18/2018 vom 18. Juni 2018 E. 3.1). Dazu zählen nach § 24 StG 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_533/2019 vom 9. März 2021 E. 3.2; 2C_1021/2019 vom 30. Oktober 2020 E. 5.2; 2C_298/2019 vom 18. August 2020 E. 3.2; 2C_890/2018 vom 18. September 2019 E. 5.1).

2.2. Steuerbarer gewerbsmässiger Liegenschaftshandel 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 Gewinn-erzielung 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_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_533/2019 vom

E. 4.4

Mio.) und die Hypothekenbelastung CHF 13.2 Mio. Entsprechend lagen die investierten Eigenmittel bei lediglich noch rund 17.5 %. Eine derart tiefe Eigenmittelquote geht mit einem hohen finanziellen Risiko einher. Diese Umstände sprechen daher in der Gesamtbetrachtung deutlich gegen eine private Vermögensverwaltung und für eine selbstständige Erwerbstätigkeit.

3.5. Ebenfalls für eine selbstständige Erwerbstätigkeit spricht die Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände oder die Realisierung der Gewinne im Rahmen einer Personengesellschaft.

Insoweit unbestritten ist, dass der Rekurrent 2010 und damit lediglich ein Jahr vor Erwerb der Liegenschaft in Z sein ganzes bisheriges Immobilienportfolio veräussert hat. Zu den Hintergründen dieses Umstands wird in der Rekurrenschrift ausgeführt, der Rekurrent habe 2008 einen schweren gesundheitlichen Rückschlag erlitten, welcher ihn dazu veranlasst habe, sich mit seiner Nachlassplanung auseinanderzusetzen. Der Rekurrent habe einen Schlaganfall erlitten, wodurch er für eine Zeit einseitig gelähmt blieb. Er habe seinem damals erst 10-jährigen Sohn und seiner Frau kein Immobilienportfolio hinterlassen wollen und habe im Jahr 2010 «etwas überhastet sämtliche Liegenschaften auf einen Schlag» verkauft. Der beschriebene gesundheitliche Rückschlag spiegelt sich denn auch im Arztzeugnis vom 2013 wider, gemäss dem der Rekurrent diverse vaskuläre Ereignisse ab November 2008 erlitten habe. Eine derartige Veränderung des Gesundheitszustands ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung durchaus geeignet, auch bedeutsame Entscheidungen zu begründen. Demgegenüber erscheint jedoch die Begründung, man habe den dereinst Hinterbliebenen keine Immobilien hinterlassen wollen, welche zuverlässig regelmässige Mieteinnahmen generieren, zumindest diskussionswürdig. Immerhin stellen Immobilien

gemeinhin ein klassisches Investitionsobjekt dar und erfordern, sofern diese eben privat als reines Anlageobjekt gehalten werden, kaum weitreichende Kenntnisse des Immobilienmarktes. Sodann kann festgehalten werden, dass der Rekurrent trotz der geltend gemachten Umstände und dem Verkauf sämtlicher Liegenschaften weiterhin in der W AG als Präsident des Verwaltungsrates aktiv blieb; zumindest sind im Handelsregistereintrag der Gesellschaft keine Veränderungen ersichtlich.

Aus den Akten ist sodann nicht ersichtlich, wann konkret der Rekurrent 2010 sein damaliges Immobilienportfolio abgestossen hat. Ersichtlich ist einzig, dass diese offenbar am 2010 noch in dessen Eigentum standen (Beilage 4 des Rekurrenten). Die Liegenschaft in Z wurde im 2011 erworben. Den Ausführungen in der Rekursschrift kann sodann entnommen werden, dass das definitive Angebot mit Finanzierungsnachweis bis 2011 eingereicht werden musste; dies, nachdem bereits einzelne Wohnungen vorgängig besichtigt werden konnten. Nachdem die bisher gehaltenen Immobilien im zweiten Halbjahr 2010 veräussert werden mussten und das definitive Kaufangebot mit Finanzierungsnachweis bereits im 2011 vorliegen musste und derlei Vorgänge aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen (Gespräche mit finanzierenden Banken etc.), dürfen die zeitlichen Umstände nahezu als nahtlos bezeichnet werden. Zumindest erscheint unglaubhaft, dass der Rekurrent noch im zweiten Halbjahr 2010 aus gesundheitlichen Gründen überstürzt sein gesamtes Immobilienportfolio auflöste und bereits in den ersten Monaten 2011 so schnell und so nachhaltig genesen war, dass er sich erneut für eine Anlage entscheiden konnte und innert kürzester Zeit auch ein geeignetes Investitionsobjekt fand und ein Angebot abgab. Vielmehr ist anzunehmen, dass der Rekurrent durch seine umgehende Reinvestition eines Teiles seines Vermögens seine bisherige Tätigkeit, wenn auch in reduziertem Rahmen, weiterführte.

3.6. Zu beleuchten gilt es auch die Umstände beim Verkauf der Liegenschaft in Z. Diesbezüglich lässt der Rekurrent zusammengefasst darlegen, dass dieser Verkauf keinesfalls geplant gewesen sei und er auch keinerlei Verkaufsbemühungen unternommen habe. Er habe die Liegenschaft nicht öffentlich zum Verkauf angeboten. Im Gegenteil sei er von der T () angegangen worden, ob er an einem Verkauf interessiert sei. Diese habe denn auch aus eigenem Antrieb eine Verkehrswertschätzung in Auftrag gegeben und ein Angebot unterbreitet, die Liegenschaft zu einem Kaufpreis von CHF 24.9 Mio. zu erwerben, was er vernünftigerweise nicht habe ablehnen können. Es sei zu keinen weiteren Verhandlungen über den Preis gekommen und das Kaufangebot habe der Rekurrent «einfach so wie es daherkam» angenommen.

Diese Beschreibung der Umstände erscheint unglaubhaft und widerspricht teilweise den vorliegenden Akten. So hat der Rekurrent im Rahmen der seinerseits aus eigenem Antrieb eingereichten Steuererklärung für Grundstückgewinnsteuer (Beilage Nr. 2 der Vorinstanz) eine Vermittlungsprovision von CHF 500'000 als Abzug geltend gemacht. Als Beilage 7 zur Steuererklärung hat der Rekurrent eine Rechnung der W AG eingereicht, wonach für das Objekt in Z eine Vermittlungsprovision für den Verkauf der Liegenschaft in der Höhe von CHF 500'000 (inkl. Mehrwertsteuer) in Rechnung gestellt wird. Auf dem Inhalt dieser Rechnung ist der Rekurrent zu behaftet. Dass jedoch der W AG tatsächlich eine Vermittlungsprovision in dieser Grössenordnung bezahlt worden ist, obwohl es gemäss den Ausführungen des Rekurrenten zu keinerlei Verkaufsbemühungen gekommen sein soll, kann als ausgeschlossen gelten. Vielmehr ist anzunehmen, dass die Verkaufsbemühungen durch die W AG unternommen worden sind und ■ aufgrund des eingetretenen Erfolgs ■

auch eine Vermittlungsprovision bezahlt worden ist.

Diese Erkenntnis wird denn auch durch die eingereichte, im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft ergangene Korrespondenz untermauert (Beilage Nr. 9 bis

E. 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). Keine selbständige Erwerbstätigkeit bzw. kein gewerbsmässiger Liegenschaftshandel 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_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.; vgl. gesamthaft: Urteil 2C_553/2019 vom 9. März 2021 E. 3).

2.3. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist für die Annahme einer selbständigen Tätigkeit die Entwicklung einer Tätigkeit erforderlich, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist, wobei die Prüfung von Fall zu Fall aufgrund einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände und in jeder Steuerperiode neu vorzunehmen ist. Die erforderliche Gesamtbetrachtung hat sich dann, wenn ein Steuerpflichtiger mehrere Liegenschaften in seinem Eigentum hat, auf all diese Immobilien zu beziehen, kann sich jedoch von Periode zu Periode ändern.

3. Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz die Gesamtumstände auf eine Weise beurteilt, die von der Auffassung des Rekurrenten entscheidend abweicht. Zwecks Würdigung dieser Gesamtumstände ist daher vorweg auf die einzelnen durch das Bundesgericht entwickelten Indizien sowie allfällige weitere relevant erscheinende Umstände einzugehen.

3.1. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts spricht insbesondere die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Dabei kommt insbesondere ein aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung, Sanierung etc. in Betracht. Darüber hinaus auch der Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch wieder mit Gewinn zu verkaufen oder die Ausnützung der Marktentwicklung.

Der Rekurrent hat gemäss den vorliegenden Akten die fragliche Liegenschaft in Z (GB Z Nr. 001) im August 2011 zu Alleineigentum erworben. Dies zu einem Kaufpreis von CHF 11'675'000 (Ziffer 3 des Kaufvertrags vom 2011). Bereits in den Jahren 2012 und 2013 erfolgte eine Sanierung der Liegenschaft, wobei Umbau- und Sanierungskosten nach Abzug von Subventionen in der Höhe von CHF 4.4 Mio. angefallen sind. Eine zum ursprünglichen Kaufpreis hinzukommende Investition in dieser Höhe, welche immerhin rund 38 % des ursprünglichen Kaufpreises ausmacht, spricht bei objektiver Betrachtung klar für ein systematisches und planmässiges Vorgehen.

Der Rekurrent lässt nun in diesem Zusammenhang ausführen, diese Investitionen seien keinesfalls geplant gewesen und seien quasi aus der Not heraus getätigt worden.

Sinngemäss wird geltend gemacht, er habe die Liegenschaft vor dem Kauf nicht umfassend geprüft und er sei aufgrund mündlicher Zusicherungen davon ausgegangen, dass sämtliche Wohnungen in einem guten oder zumindest bewohnbaren Zustand seien. Weiter sei er über den Zustand der Liegenschaft durch die Verkäuferin getäuscht worden, weshalb er auch mit

E-Mail vom 2011 an diese gelangt sei. Die Gespräche seien jedoch fruchtlos verlaufen und die Verkäuferin habe klar gemacht, dass diese einer Rückabwicklung des Kaufvertrages keinesfalls zustimmen werde. Ein Prozess sei als langwierig und teuer und die Erfolgsaussichten als gering eingeschätzt worden.

Das durch den Rekurrenten diesbezüglich gezeichnete Bild des unerfahrenen Käufers, der durch die Gegenpartei arglistig getäuscht wird, findet in den vorliegenden Akten keine Stütze. Am 2011 wurde die Verkaufspartei tatsächlich über gewisse Mängel in der erworbenen Liegenschaft informiert. Inhaltlich bezieht sich diese «Mängelrüge» auf eine 4-Zimmerwohnung im Haus Nr. 9 im 3. Obergeschoss links, welche nicht bewohnbar sei und auf eine 4-Zimmerwohnung im gleichen Haus im 7. Obergeschoss links, bei der die Sonnenstore beim Balkon kaputt sei. Dass jedoch das gesamte Gebäude einen nach Ansicht des Rekurrenten desolaten Zustand aufgewiesen haben soll und er über diesen Umstand arglistig getäuscht worden sein soll, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Bei einer derartigen Investitionssumme und einer ■ in den Augen des Rekurrenten ■ derart massiven Täuschung wäre doch zu erwarten gewesen, dass die arglistige Täuschung immerhin einmal durch einen Rechtsvertreter oder eine Rechtsvertreterin geltend gemacht worden wäre. Dass jedoch jemals die Rückabwicklung überhaupt verlangt worden wäre, ist nicht ersichtlich.

Vielmehr ist anzunehmen, dass dem Rekurrenten der Zustand des Gebäudes und ein gewisser Investitionsbedarf durchaus bekannt war und er beabsichtigte, gewisse Investitionen zu tätigen und das Gebäude deutlich aufzuwerten. So lässt dieser selbst ausführen, er sei davon ausgegangen, dass die Wohnungen vermietet werden oder diese ohne «allzu grossen Aufwand» in einen vermietungsfähigen Zustand versetzt werden könnten. Es sei über den Daumen gepeilt mit Aufwendungen von rund CHF 2 Mio. gerechnet worden, was für eine behauptete reine private Vermögensanlage eine beträchtliche Investition darstellt. Plausibel allerdings erscheint, dass der Rekurrent nicht mit einer Investitionssumme von über CHF 4 Mio. gerechnet hat. Denn gemäss Rechnung der Amtschreiberei vom 2011 wurde die Errichtung eines Schuldbriefs im 1. Rang über CHF 12'900'000 verrechnet. Diese Summe ist höher als der Kaufpreis, weshalb dem Rekurrenten ein erheblicher Investitionsbedarf bekannt gewesen sein dürfte, jedoch tiefer als die nach der Sanierung bestehende Hypothek, was darauf schliessen lässt, dass der Investitionsbedarf höher ausgefallen ist, als angenommen, was aber einem typischen Risiko bei selbständiger Erwerbstätigkeit entspricht.

Insgesamt spricht das systematische und planmässige Vorgehen klar für eine selbständige Erwerbstätigkeit.

3.2. Weiter fällt in der Gesamtbetrachtung auch die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte in Betracht sowie damit zusammenhängend die Haltedauer. Dies in dem Sinne, dass häufige Liegenschaftsgeschäfte und kurze Haltedauern einen Rückschluss auf die damit zusammenhängenden Gewinnerzielungsabsichten zulassen und gegen eine langfristige private Vermögensanlage sprechen. Im vorliegenden Fall wurde die Liegenschaft 2011 erworben und 2020 wiederum veräussert. Es handelt sich dabei weder um eine besonders kurze, noch über eine bemerkenswert lange Haltedauer. Bekannt ist zudem, dass der Rekurrent früher mehrere Immobilien erworben, diese jedoch wieder abgestossen hat. Dies allerdings nur ein Jahr vor Erwerb der Liegenschaft in Z. Dieses Kriterium ist in der Gesamtbetrachtung grundsätzlich als neutral zu gewichten, in der Tendenz sprechen die Umstände aber eher für eine selbständige Erwerbstätigkeit.

3.3. Weiter zu beurteilen gilt es den engen Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person und den Einsatz spezieller Fachkenntnisse. In den Ausführungen des Rekurrenten wird diesbezüglich das Bild eines erfolgreichen Unternehmers in der Metallverarbeitung gezeichnet, der jedoch über keine spezifischen Fachkenntnisse im Immobilienbereich verfügt und lediglich als Laie in Immobilien investiert.

Gewisse objektive Umstände sprechen dagegen. Erstens kann den Akten entnommen werden, dass der Rekurrent bereits zu einem früheren Zeitpunkt in zahlreiche Immobilien investiert hat, die ■ offenbar im Zusammenhang mit einer gesundheitlichen Einschränkung ■ wieder veräussert worden sind. Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass dabei gewisse Fachkenntnisse und eine gewisse Erfahrung aufgebaut werden können, sollte diese nicht bereits vorher vorhanden gewesen sein. Zweitens findet sich in den Akten ein Arztzeugnis vom 2013. Darin wird festgehalten, dass dem Rekurrenten in Anbetracht der erheblichen beruflichen Stressproblematik «im damaligen Beruf als Immobilienhändler» geraten werden musste, den Stress zu minimieren respektive negative Faktoren zu eliminieren. Es ist dem Rekurrenten beizupflichten, dass ein derartiges Arztzeugnis in Bezug auf sich daraus ergebende Rechtsfolgen mit Zurückhaltung zu würdigen ist. Nichtsdestotrotz ergibt sich daraus zweierlei: Einerseits wurde dem Arzt gegenüber die berufliche Tätigkeit als Immobilienhändler beschrieben, andernfalls er sich einer anderen Formulierung bedient hätte. Andererseits ergibt sich das Indiz, dass die damalige Tätigkeit bereits deutlich über die reine private Vermögensanlage hinausgegangen ist. Beides spricht für spezielle Fachkenntnisse und Erfahrungen im Immobilienbereich. Drittens hat sich der Rekurrent gemäss eigenen Angaben zu 50 % an der Gründung der W AG (UID:) beteiligt, welche für die Verwaltung seiner Liegenschaften zuständig war. Der Rekurrent lässt diesbezüglich geltend machen, er sei lediglich «formell» im Verwaltungsrat gewesen, habe jedoch mit dem täglichen Geschäft nichts zu tun. Objektiv lässt sich jedoch dem Handelsregistereintrag entnehmen, dass diese Gesellschaft ihren Sitz am Wohnsitz des Rekurrenten in V NW hat und der Rekurrent seit der Eintragung im Handelsregister bis heute Präsident des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift ist. Entsprechend ist davon auszugehen, dass der Rekurrent auch über spezifische Kenntnisse des Tätigkeitsbereichs der Unternehmung verfügt, zumal er als eines von zwei Mitgliedern des Verwaltungsrates auch für die strategische Ausrichtung der Unternehmung mitverantwortlich ist. Ebenso ist anzumerken, dass die Gründung einer (teilweise) eigenen Gesellschaft zur Verwaltung vornehmlich oder ausschliesslich eigener Liegenschaften gegen die Annahme einer reinen Vermögensanlage spricht. Lediglich im Sinne einer Randbemerkung kann ergänzt werden, dass der Rekurrent in einer E-Mail vom 11. Februar 2020 durch das andere Mitglied des Verwaltungsrates, U, als «Geschäftspartner» bezeichnet wird.

In der Gesamtbetrachtung sprechen diese Indizien demnach ebenfalls klar für eine selbstständige Erwerbstätigkeit.

3.4. In die Gesamtbetrachtung aufzunehmen ist sodann der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung des Erwerbs und in diesem Zusammenhang auch das mit dem Geschäft einhergehende Risiko. Eine Fremdfinanzierungsquote von über 80 % wird in der Praxis vielfach als massgeblicher Schwellenwert bei der Abgrenzung von gewerbsmässigem Liegenschaftenshandel und privater Vermögensanlage herangezogen. Bei nicht selbst genutzten Liegenschaften wird aber häufig bereits bei einem Fremdfinanzierungsgrad von mehr als zwei Dritteln von einem im Rahmen der privaten

Vermögensverwaltung unüblich hohen Fremdmittelanteil gesprochen. Wer namentlich ein Mehrfamilienhaus ohne Eigennutzungsabsicht mit bloss geringem Eigenmittelanteil erwirbt, geht für den Bereich der privaten Vermögensverwaltung ein atypisch hohes bzw. im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit eben typisches Risiko ein.

Im vorliegenden Fall wurde die Liegenschaft mehrheitlich fremdfinanziert. Konkret betrug der Kaufpreis rund CHF 11.6 Mio. und die finanzierende Hypothek 9.4 Mio. Bereits der ursprüngliche Erwerb wurde daher mit weniger als 20 % Eigenmittel finanziert. Nach der durchgeführten Sanierung betragen die Investitionen insgesamt CHF 16 Mio. (Kaufpreis CHF 11.6 Mio. und Renovationskosten CHF

E. 12

des Rekurrenten). Demnach ist es zwischen dem 2019 und dem 2020 zu einem intensiven Austausch unter den Parteien des Vertrages gekommen, wobei insbesondere die Kaufspartei diverse Unterlagen einverlangt hat. Am 2020 erfolgte ein schriftliches Kaufangebot, wobei die «Finanzierung und die Käuferschaft» noch abschliessend geklärt werden müsse. Ein weiteres «Kaufangebot» erfolgte durch die am 19. Mai 2020, wobei darin festgehalten ist, dass die T «mit Hochdruck an einem Finanzierungskonzept» arbeite, welches durch die Generalversammlung zuerst genehmigt werden müsse. Deshalb würden alternative Optionen geprüft. Was sich jedoch den eingereichten Akten klarerweise nicht entnehmen lässt, ist irgendwelche Korrespondenz, aus der hervorgeht, dass der Rekurrent durch die Kaufspartei angegangen worden wäre. Vielmehr spricht der Inhalt der Korrespondenz für klassische Verkaufsverhandlungen.

Insgesamt gilt es daher zu konstatieren, dass auch die Umstände des Verkaufs dafür sprechen, dass der Rekurrent aus eigenem Antrieb die Liegenschaft in Z veräussern wollte und auch entsprechende Verkaufsbemühungen in Auftrag gab. Dies wiederum spricht gegen die Ausführungen des Rekurrenten, dass er beabsichtigt habe, die Liegenschaft als reine private Vermögensanlage auf unbestimmte Zeit zu halten. In der Gesamtbetrachtung spricht dies ebenfalls für eine selbstständige Erwerbstätigkeit.

3.7. Zusammenfassend führt die Würdigung der gesamten Umstände dieses nicht typischen Falles zum Ergebnis, dass der Rekurrent planmässig und systematisch ■ und zwar bereits ab dem Zeitpunkt des Erwerbs im Jahre 2011 ■ auf einen gewinnbringenden Verkauf der Liegenschaft hingewirkt und damit eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit ausgeübt hat. Gestützt auf die relativ strenge Rechtsprechung des Bundesgerichts wurde, wie dargelegt, die Schwelle von der blossen privaten Vermögensverwaltung zum gewerbsmässigen Liegenschaftshandel überschritten. Der aus der Veräusserung der Liegenschaft in Z erzielte Kapitalgewinn ist demnach gemäss § 24 StG zu versteuern.

4. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die fragliche Liegenschaft in den vergangen-ten Steuerperioden jeweils im Privat- und nicht im Geschäftsvermögen besteuert worden ist. Der Rekurrent beruft sich diesbezüglich auf den Grundsatz von Treu und Glauben und implizit auf die Rechtskraft der Veranlagungsverfügungen der vergangenen Jahre. Die Vor-instanz stellt sich indessen auf den Standpunkt, der Grundsatz von Treu und Glauben ver-biete den Steuerbehörden nicht, eine umstrittene Rechtsfrage, die früher zugunsten des Rekurrenten entschieden worden ist, in einer späteren Veranlagungsperiode anders zu beurteilen und entsprechende frühere Annahmen zu korrigieren.

Eine unrichtige Auskunft der Steuerbehörden bzw. ein anderes als Vertrauensgrundlage zu wertendes Verhalten derselben, worauf sich der Bürger verlassen hat, ist nur unter der

Voraussetzung bindend, dass die Amtsstelle, welche die unrichtige Auskunft gegeben hat oder der das als Vertrauensgrundlage zu wertende Verhalten zuzurechnen ist, für die Beurteilung zuständig war, dass der Bürger sodann die Unrichtigkeit nicht ohne Weiteres erkennen konnte und dass er im Vertrauen auf die Auskunft oder das Verhalten eine nicht wieder rückgängig zu machende Disposition getroffen hat (vgl. KSGE 2009 Nr. 2).

Im vorliegenden Fall ist nicht ersichtlich, inwiefern der Rekurrent gestützt auf die Auskünfte oder das Verhalten der Vorinstanz in den vergangenen Veranlagungen Dispositionen getroffen hätte, die nicht wieder rückgängig zu machen wären. Die Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben geht daher fehl. Im Übrigen ist auch festzuhalten, dass das aus Treu und Glauben abgeleitete Verbot widersprüchlichen Verhaltens die Steuerbehörde nicht hindert, eine Rechtsfrage in einer späteren Veranlagungsperiode oder eben bei der Veranlagung eines Liquidationsgewinnes anders zu beurteilen als in früheren Perioden.

5. Zutreffend ist sodann der Hinweis des Rekurrenten, wonach die Qualifikation als selbst-ständiger Liegenschaftshändler in derjenigen Steuerperiode eintritt, in der die genannten Merkmale erfüllt sind und somit Geschäftsvermögen vorliegt (vgl. KSG vom 20. November 2023, SGSTA.2022.20; BST.2022.20, E. 5, publ. unter [gerichtsentscheide.so.ch](https://www.gerichtsentscheide.so.ch)). Der Rekurrent hält in diesem Zusammenhang dafür, dass die Qualifikationen ■ wenn überhaupt ■ sodann frühestens mit dem Vorliegen eines Kaufangebots gegeben sein konnten und damit erst 2020. In der Konsequenz spricht sich der Rekurrent dafür aus, dass der Wert der Liegenschaft beim Übergang ins Geschäftsvermögen 2020 bereits dem Verkaufspreis entsprochen habe und folglich aus der selbständigen Erwerbstätigkeit kein Gewinn erzielt worden ist und der Liquidationsgewinn demnach auf CHF 0 festzusetzen ist.

Aufgrund der Ausführungen in Erwägung 3 hiervor ist davon auszugehen, dass die Qualifikation bereits beim Erwerb der Liegenschaft in Z 2011 gegeben war und nicht erst ab 2020 von einer selbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen ist. Für die Bemessung des Liquidationsgewinns ist demnach auf die gesamte Haltedauer abzustellen.

6.1. Für diesen Fall lässt der Rekurrent beantragen, es seien sämtliche wertvermehrenden Aufwendungen im Umfang von CHF 2'465'175 als Abzug zu berücksichtigen, was denn auch dem im Rahmen der eingereichten Grundstücksgewinnsteuerdeklaration geltend gemachten Abzug entspricht. Systematisch geht der Rekurrent von Investitionen «gemäss diverser Bau-abrechnungen» von insgesamt CHF 4'719'020 aus und zieht davon einerseits Beiträge Dritter (Subventionen) sowie den bereits im Rahmen der früheren Steuerperioden geltend gemachte (werterhaltende) Unterhalt von CHF 1'642'111 (Jahr 2012) und CHF 343'634 (Jahr 2013) ab.

Die Vorinstanz hat sich damit insbesondere im Einspracheentscheid vom 28. Juni 2024 betreffend Liquidationsgewinn auseinandergesetzt; in deren Eingaben im vorliegenden Verfahren ist sie darauf nicht näher eingegangen. Sie stellt sich vorweg auf den Standpunkt, dass im Falle eines Quasi-Liegenschaftshändlers die fragliche Liegenschaft bis zur Veräusserung als Privatliegenschaft behandelt wird und bei der Veranlagung des Liquidationsgewinns die wertvermehrenden Anlagekosten zum Abzug gebracht werden können. Sodann wird sinngemäss ausgeführt, dass sich die Steuerbehörde nicht auf den in früheren Steuerperioden als Unterhalt geltend gemachten Aufwendungen behaften lassen muss, da diese das in diesen Steuerperioden deklarierte Einkommen ohnehin bei weitem

überstiegen haben und daher diese nicht näher geprüft werden mussten.

6.2. Nicht zu beanstanden ist die Ansicht der Vorinstanz, wonach einerseits bei der Ver-äusserung der Liegenschaft zu prüfen ist, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit (allenfalls auch im Sinne eines Quasi-Liegenschaftshandels) vorliegt und ■ sofern die Liegenschaft nicht vorher explizit ins Geschäftsvermögen überführt wird ■ die Liegenschaft bis dahin steuerlich als Privatliegenschaft zu behandeln ist. Hieraus ergibt sich wiederum, dass im Rahmen des Liquidationsgewinnes wertvermehrnde Investitionen als «Anlagekosten» respektive allgemeinen Gewinnungskosten in Abzug gebracht werden können und die werterhaltenden Investitionen jeweils in denjenigen Steuerperioden geltend zu machen sind, in denen sie getätigt werden.

6.3. Die Geltendmachung von abziehbaren Gewinnungskosten respektive Anlagekosten ist eine steuermindernde Tatsache. In Bezug auf die Beweislast ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen der zuständigen Steuerbehörde obliegt, während steuerausschliessende oder steuermindernde Tatsachen durch die steuerpflichtige Person zu beweisen sind (Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. A. 2023, Art. 123 N 77). Diese hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen. Ist etwa ■ wie vorliegend ■ streitig, ob in Bezug auf ein bestimmtes Einkommen Gewinnungskosten in einer bestimmten Höhe angefallen sind oder eben abziehbare wertvermehrnde Investitionen getätigt worden sind, so trägt die steuerpflichtige Person hierfür die Behauptungs- und Beweislast. Es ist nicht Sache der Steuerbehörde danach zu forschen.

6.4. Der Rekurrent macht insgesamt Anlagekosten von CHF 2'465'175 zum Abzug geltend. Die Gesamtinvestitionen haben sich ■ so dessen Ausführungen sowie dessen Deklaration ■ auf CHF 4'719'020 belaufen. Über 50 % der getätigten Investitionen werden demnach als wertvermehrnd bezeichnet. Diese Behauptung steht in deutlichem Kontrast zu den übrigen Ausführungen des Rekurrenten, wonach sich ■ sinngemäss ■ die Liegenschaft in einem desolaten Zustand befunden haben soll und er entsprechend gezwungen gewesen sei, diese Summe zu investieren, um die Wohnungen bewohnbar zu machen. Jedenfalls sind wertvermehrnde Investitionen im geltend gemachten Umfang weder ersichtlich noch nachgewiesen.

Die Vorinstanz hat aufgrund der Bauabrechnung und in Anwendung der im Einspracheentscheid vom 28. Juni 2024 korrekt wiedergegebenen Abgrenzungskriterien Anlagekosten im Umfang von CHF 600'000 ermittelt, die im Rahmen des Einspracheentscheids und insbesondere in Berücksichtigung der Brandschutzkosten auf insgesamt CHF 745'000 erhöht worden sind. Die diesbezüglichen Ausführungen der Vorinstanz erscheinen bei den gegebenen Umständen als vertretbar. Jedenfalls gelingt es dem Rekurrenten nicht aufzuzeigen, dass wertvermehrnde Investitionen in höherem Umfang getätigt worden sind.

7. Entsprechend den vorangehenden Erwägungen erweisen sich die erhobenen Rekurse als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Verfahrenskosten dem Rekurrenten aufzuerlegen. Diese sind auf CHF 15'000 festzulegen (basierend auf Streitwert CHF 10'297'313; vgl. §§ 3 und 150 Gebührentarif, BGS 615.11). Ausgangsgemäss ist keine Parteientschädigung geschuldet.

Demnach wird erkannt:

1. Die Verfahren SGSTA.2024.18 und SGSTA.2024.24 werden vereinigt.
2. Die Rekurse werden abgewiesen.
3. Die Gerichtskosten von CHF 15'000 werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.

Im Namen des Steuergerichts

Der Präsident:

Der Sekretär:

Dr. Th. A. Müller

W. Hatzinger

Rechtsmittel: Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Bundesgericht (Adresse: Schweizerisches Bundesgericht, 6004 Luzern) Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angaben der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten.

Dieser Entscheid ist schriftlich zu eröffnen an:

- Vertreterin des Rekurrenten (eingeschrieben)
- VB Dorneck-Thierstein (PersID , mit Steuerakten)
- KStA, Rechtsdienst
- Finanzdepartement
- Steuerregisterführer der EG

Expediert am:

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