

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2016.163 vom 16. Mai 2018

ZH Steuerrekursgericht, 2018-05-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2016.163

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2016.163 du 16 mai 2018

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2016.163 del 16 maggio 2018

Regeste

Privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung bei Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit (Liegenschaftenhandel). Entgegen der Auffassung des Steueramts ist auch beim Quasi-Liegenschaftenhändler eine definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit möglich. Der 80-jährige, längst pensionierte Pflichtige war früher in der Sanitärbranche tätig und hat in den 80-iger Jahren (als Mitglied eines Konsortiums) wiederholt Liegenschaften erworben, um eine Arbeitsbeschaffungsreserve für sein eigenes Sanitärunternehmen zu beschaffen. Im Jahr 2012 veräusserte er nach einer Haltedauer von 32 Jahren die letzte während seiner aktiven Berufszeit erworbene Liegenschaft. Kurz zuvor erwarb er quasi als Ersatz ein MFH mit 28 Wohnungen. Entgegen der Auffassung des Steueramts verhält es sich nicht so, dass bei einem ehemaligen Liegenschaftenhändler eo ipso jede weitere andere Liegenschaft mit Ausnahme der selbstbewohnten Wohnliegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzurechnen ist. Vielmehr ist die Vermögensqualität in jedem Einzelfall aufgrund der einschlägigen Kriterien zu prüfen. In Gesamtbetrachtung aller Umstände war das neu erworbene MFH dem Privatvermögen zuzurechnen, so dass die Voraussetzungen für eine privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung erfüllt sind. Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

DB.2016.163

- 6 -

E. 3

a) Das kantonale Steueramt lehnte die privilegierte Liquidationsbesteuerung zunächst mit der Begründung ab, dass der Pflichtige weder Buchhaltung noch Aufstellungen seines Einzelunternehmens führe und somit als sog. Quasi-Liegenschaftenhändler gelte. Bei Quasi-Liegenschaftenhändlern werde erst beim Verkauf der Liegenschaft geprüft, ob gewerbmässiger Liegenschaftenhandel vorliege oder nicht. Praxisgemäss werde bei Quasi-Liegenschaftenhändlern keine Liquidationsbesteuerung durchgeführt. Da der Pflichtige noch Eigentümer der Liegenschaft Mstrasse 3a sei, könne gegenwärtig noch nicht definitiv beurteilt werden, ob der Pflichtige mit dem Verkauf der Liegenschaft Istrasse 10 seine Liegenschaftenhändlertätigkeit definitiv beendet habe. Im Einspracheentscheid führte es dann ergänzend aus, dass die Indizien, insbesondere die vom Pflichtigen erworbenen Kenntnisse bezüglich früher gehandelter Liegenschaften und die hohe Fremdfinanzierung beim Kauf der 28 Stockwerkeigentumseinheiten in Buchs/SG bereits zum heutigen Zeitpunkt den Schluss zuliessen, dass die Liegenschaft Mstrasse 3a zum

Geschäftsvermögen gehöre. Der gegenteilig geäusserten Verlautbarung des Pflichtigen, dass er die Liegenschaft in Buchs ausschliesslich zum Zweck der Altersvorsorge erworben habe, komme kein ausschlaggebendes Gewicht zu, zumal er denselben Standpunkt bereits in früheren Verfahren bezüglich der Steuerperioden 2005 und 2006 vertreten habe. b) Es macht grundsätzlich Sinn, bei Quasi-Liegenschaftenhändlern erst beim Verkauf einer Liegenschaft zu prüfen, ob in Bezug auf die veräusserte Liegenschaft gewerbsmässiger Liegenschaftenshandel vorliegt oder nicht. Vor diesem Zeitpunkt besteht in der Regel kein Anlass, die Zugehörigkeit einer Liegenschaft zum Privat- oder Geschäftsvermögen zu ergründen, solange die steuerpflichtige Person keine über den privaten Vermögensbereich hinausgehenden zweifelhaft erscheinende steuermindernde Abzüge (z.B. überhöhte Schuldzinsen, Abschreibungen, Rückstellungen) vornimmt. Zutreffend ist auch, dass die definitive Aufgabe einer Liegenschaftentätigkeit beim Quasi-Liegenschaftenhändler in der Regel nicht verlässlich bestimmt werden kann, da insbesondere bei Personen, die noch aktiv im baunahen Gewerbe tätig sind, nicht auszuschliessen ist, dass zu einem späteren Zeitpunkt im Rahmen einer auf Verdienst ausgerichteten Tätigkeit erneut Liegenschaftengeschäfte getätigt werden. c) Im vorliegenden Fall muss die Zugehörigkeit der (noch) nicht veräusserten Liegenschaft Mstrasse 3a zum Privat- oder Geschäftsvermögen bereits zum heutigen Zeitpunkt geklärt werden, da der Pflichtige hinsichtlich der veräusserten Liegenschaft Istrasse 10 und allenfalls auch hinsichtlich der noch nicht veräusserten Liegenschaft 2 DB.2016.163

- 7 - Mstrasse 3a, sofern diese dem Geschäftsvermögen zuzuordnen wäre, die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung infolge definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit (Liegenschaftenshandel) verlangt. Altersmässig sind die Voraussetzungen für eine privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung erfüllt, da der Pflichtige in der Steuerperiode 2012 sein 80. Altersjahr erreicht hat. d) Als Liegenschaftenhändler gilt nicht nur derjenige, dessen eigentliche Tätigkeit auf den An- und Verkauf von Liegenschaften gerichtet ist, sondern auch jener, der sich in anderer Weise gewinnstrebig mit Liegenschaften befasst, die über die blossen Vermögensverwaltung hinausgeht (VGr, 4. Juli 2012 = StE 2012 B 23.1 Nr. 74, E. 3.2). Diese Form des Handels kommt hauptsächlich bei Personen vor, die im Baugewerbe tätig sind und sich mit dem Erwerb von Liegenschaften eine Arbeitsbeschaffungsreserve für sich oder nahestehende Unternehmen sichern. Ob der Erwerb und Verkauf von Liegenschaften als eine auf Verdienst ausgerichtete Tätigkeit oder – ohne eigentliche Verdienstabsicht – als Akt der blossen Vermögensverwaltung oder der Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit zu verstehen ist, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung im Einzelfall stets nach den gesamten Umständen zu beurteilen (BGr, 25. August 2014, 2C_1048/2013, E. 2.2 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Als Indizien für eine selbstständige Erwerbstätigkeit kommen die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftengeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft in Betracht. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, im Einzelfall aber auch allein ausreichen, um eine Erwerbstätigkeit anzunehmen. e) Keine selbstständige Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften bei einer zufällig sich bietenden Gelegenheit (ohne eigentliche auf Verdienst gerichtete Tätigkeit) erzielt werden oder wenn bloss das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere wenn eigene Liegenschaften

vermietet werden. Dies gilt selbst dann, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (BGr, 25. August 2014, 2C_1048/2013, E. 2.2; BGr, 13. Juni 2013, 2C_1273/2012, E. 2.1). 2 DB.2016.163

- 8 - f) Die Zuordnung ist unter Beachtung der oben aufgeführten Kriterien für jede einzelne Liegenschaft gesondert vorzunehmen. Der Theorie des kantonalen Steueramts, dass bei Personen, die in der Vergangenheit als Liegenschaftenhändler besteuert wurden, sämtliche Liegenschaften (mit Ausnahme des selbstbewohnten Eigenheims oder allenfalls der Ferienwohnung) automatisch dem Geschäftsvermögen zuzuordnen sind, kann nicht gefolgt werden. Gemäss verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung muss es aus Gründen der Rechtsgleichheit auch einem Liegenschaftenhändler, der zahlreiche Liegenschaften im Geschäftsvermögen hält, erlaubt sein, daneben auch noch Liegenschaften im Privatvermögen zu halten (VGr, 4. Juli 2012 = StE 2012 B 23.1 Nr. 74, E. 4.2.3, auch zum Folgenden). An die Zuordnung zum Privatvermögen sind allerdings hohe Anforderungen zu stellen. Entscheidend ist die aktuelle bzw. tatsächlich ausgeübte technisch-wirtschaftliche Funktion des betreffenden Vermögensgegenstands (VGr, 21. Februar 2018, SB.2017.00073 + 00074, E. 2.9., www.vgrzh.ch, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Verlangt wird, dass entweder eine eigentliche auf den An- und Verkauf gerichtete Tätigkeit ausgeübt wird oder sich die betreffende Person in anderer Weise gewinnstrebig mit Liegenschaften befasst und der Vermögenswert tatsächlich der selbstständigen Erwerbstätigkeit dient (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG), sei es unmittelbar durch seine Beschaffenheit oder als Sicherheit für Betriebskredite, sei es mittelbar als notwendiges Betriebskapital oder als Betriebsreserve. Von untergeordneter Bedeutung sind Verlautbarungen des Pflichtigen über sein Erwerbsmotiv, die Mittelherkunft oder die buchhalterische Behandlung. Somit kommt der Behauptung des Pflichtigen, dass er die Liegenschaft Mstrasse 3a zum Zweck der Altersvorsorge erworben habe, als blosser Absichtserklärung kein entscheidendes Gewicht zu. g) Der Pflichtige hat in der Vergangenheit – sieht man von den Teilerwerben bezüglich der Liegenschaften Istrasse 10 (1/2-Anteil) und Mstrasse 3a ab – acht Liegenschaften erworben, die bis auf die Liegenschaft Mstrasse 3a nach einer Haltedauer von einem bis 34 Jahren veräussert wurden (siehe die vorne abgebildete Tabelle). Die dabei erzielten Veräusserungsgewinne sind – soweit bekannt – als Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (Liegenschaftshandel) besteuert worden. Betrachtet man die in der Vergangenheit abgewickelten Liegenschaftstransaktionen näher, fällt auf, dass alle bisher veräusserten Liegenschaften im Zeitraum von 1972 bis 1993, hauptsächlich aber in den 80-iger Jahren erworben wurden, d.h. zu einer Zeit, als der Pflichtige noch aktiv in der Sanitärbranche tätig war. Die meisten Liegenschaften erwarb der Pflichtige nicht allein, sondern als Mitglied eines Konsortiums, meistens zusammen mit 2 DB.2016.163

- 9 - seinem Geschäftspartner Z. Die bis 1993 erworbenen Liegenschaften waren zur Hauptsache Entwicklungsobjekte. Sie wurden nach dem Erwerb entweder umgebaut oder neu überbaut, wobei die Sanitärleistungen von der Unternehmung des Pflichtigen und andere Leistungen von den Unternehmen der übrigen Konsortialmitglieder erbracht wurden (z.B. E AG). Sie dienten damit den Unternehmen der Gesellschafter der Arbeitsbeschaffung. Die Gründung einer einfachen Gesellschaft (Konsortium) mit überwiegend im Baugewerbe tätigen Gesellschaftern zum Zweck des Erwerbs und nachmaligen Um- oder Neubaus bildet nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ein gewichtiges Indiz dafür, dass die in diesem Kontext gehandelten Liegenschaften auch bei

langer Haltedauer dem Geschäftsvermögen zuzurechnen sind (BGr, 25. August 2014, 2C_1048/2013 unter Hinweis auf BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010). Die in diesem geschäftlichen Interesse erworbenen Liegenschaften bleiben Geschäftsvermögen, auch wenn sie der Pflichtige nach abgeschlossener baulicher Entwicklung weiterhin in seinem Eigentum behält und viele Jahre als Kapitalanlageliegenschaften nutzt. Sie gehen ohne ausdrückliches Gesuch des Pflichtigen, über die stillen Reserven abrechnen zu wollen, nicht automatisch mit der Aufgabe seiner unselbstständigen Haupterwerbstätigkeit in der Sanitärbranche oder durch blossen Zeitablauf ins Privatvermögen über (BGE 125 II 113). Somit ist die rund fünf Jahre nach der Pensionierung veräusserte Liegenschaft Istrasse 10 trotz der langen Haltedauer von 32 Jahren zu Recht dem Geschäftsvermögen zugeordnet worden. Diese Beurteilung drängte sich auch hinsichtlich der übrigen vor 1993 erworbenen Liegenschaften auf, weil diese dem Sanitärbetrieb des Pflichtigen bzw. den Unternehmen der Konsortialpartner der Arbeitsbeschaffung dienten. Eine eigentliche Handelstätigkeit, die sich einzig im An- und Verkauf von Liegenschaften erschöpfte, um damit Kapitalgewinne zu erzielen, hat der Pflichtige in der Vergangenheit nie ausgeübt. Dafür spricht auch, dass drei Liegenschaften erst nach einer Haltedauer von rund 20 Jahren und mehr veräussert wurden. h) Bei der in den Jahren 2010 und 2011 erworbenen Liegenschaft Mstrasse 3a lagen andere Umstände vor. Der Pflichtige war zu diesem Zeitpunkt bereits 78-jährig und nicht mehr berufstätig. Er hielt auch keine Beteiligungen mehr an Unternehmen, die in der Baubranche tätig sind, noch beteiligte er sich an Baukonsortien. Bei dieser Sachlage kann im Gegensatz zu damals nicht mehr davon ausgegangen werden, dass er sich wie früher in gewinnstrebigere Weise – über die blosser Vermögensverwaltung hinaus – mit Liegenschaften befassen wird. An der Liegenschaft Mstrasse 3a sind bisher keine baulichen Massnahmen ergriffen worden. 2 DB.2016.163

- 10 - In Anbetracht des fortgeschrittenen Alters ist auch nicht damit zu rechnen, dass sich der Pflichtige fortan nur noch auf den An- und Verkauf von Liegenschaften konzentrieren wird, um damit Kapitalgewinne zu erzielen, zumal er in dieser Hinsicht in der Vergangenheit nie auffällig wurde. Vielmehr erweist sich vorliegend die Absichtserklärung, die Liegenschaft Mstrasse 3a als Altersvorsorge erworben zu haben und halten zu wollen, im Kontext der veränderten Umstände als plausibel. Denn der Pflichtige gehört keiner Pensionskasse an, sondern lebt einzig von AHV-Renten, Wertschriften- und Liegenschaftenerträgen. Zudem verfügt er über ein beträchtliches Vermögen von rund 2,5 Millionen Franken (Stand 31. Dezember 2012). Darin enthalten sind Wertschriften und Guthaben von über 2 Millionen Franken. Der Erwerb einer Renditeliegenschaft stellt eine taugliche Form der privaten Vermögensanlage dar. Alternative, ähnlich sichere und rentable Kapitalanlagen sind aufgrund des gegenwärtig tiefen Zinsniveaus kaum möglich. Im Jahr 2012 warf die Liegenschaft Mstrasse 3a immerhin einen Nettoertrag von Fr. 207'904.- ab. Unter diesen Umständen kann der Auffassung des kantonalen Steueramts, die privilegierte Liquidationsbesteuerung beim Quasi-Liegenschaftenhändler ganz auszuschliessen, in dieser pauschalen Form nicht gefolgt werden. Auch einem Liegenschaftenhändler muss es wie jeder anderen selbstständig erwerbenden Person möglich sein, seine Tätigkeit – sei es infolge Invalidität oder aus Altersgründen – definitiv aufzugeben. Einschränkungen in der behaupteten Weise ergeben sich weder aus den gesetzlichen Bestimmungen im DBG resp. LGBV noch aus dem KS Nr. 28. i) Der Fremdfinanzierungsgrad von rund 80% (81,41% per 31. Dezember 2010, 80,46% per 31. Dezember 2011 und 79,77% per 31. Dezember 2012) ist zwar hoch. Dies allein spricht jedoch nicht zwingend für gewerbsmässigen Liegenschaftshandel, da Bankkredite in

dieser Grössenordnung auch beim Erwerb von Kapitalanlageliegenschaften noch im branchenüblichen Rahmen liegen. Die Entwicklung der Schulden nach dem Erwerb deutet darauf hin, dass eine Amortisationsverpflichtung besteht und der Fremdfinanzierungsgrad in den kommenden Jahren weiter abnehmen wird. j) Die Häufigkeit der Liegenschaftengeschäfte in der Vergangenheit (acht Käufe, sieben Verkäufe) spricht prima vista für Liegenschaftshandel. Diesbezüglich ist aber in Betracht zu ziehen, dass sich die aktive Zeit des Liegenschaftshandels in der vorne geschilderten Weise (siehe E. 3g), beginnend mit dem Erwerb der Betriebslokale 2 DB.2016.163

- 11 - tät der D AG an der Fstrasse 85/85a im Jahr 1972 und dem Ankauf der Entwicklungsobjekte Gstrasse 193, Hstrasse 50, Istrasse 10, Jstrasse 68 (ohne Entwicklung gewinnlos der D AG abgetreten), K und Lweg 66 in den 80-iger Jahren ereignete. Nach 1986 erwarb der Pflichtige nur mehr die Liegenschaften Istrasse 10 (1/2-Anteil, 1993) und Mstrasse 3a (2010/2011), wobei es sich beim hälftigen Miteigentumsanteil an der bereits entwickelten Liegenschaft Istrasse 10 um den Eigentumsanteil seines Geschäftspartners Z handelte. Die Liegenschaften Gstrasse 193, Hstrasse 50, Jstrasse 68 und K wurden nach einer verhältnismässig kurzen Besitzesdauer zwischen einem und sechs Jahren allesamt vor 1987 veräussert. Die übrigen Liegenschaften (Fstrasse 85/85a, Istrasse 10 und Lweg 66) wurden nach erfolgter Entwicklung viele Jahre als Anlageobjekte gehalten und im Zeitraum von 2005 bis 2012 erst nach einer Haltedauer zwischen 19 und 34 Jahren veräussert. Wie in E. 3g erwähnt verbleiben Liegenschaften, die im geschäftlichen Interesse erworben wurden, bis zum Verkauf resp. bis zur ausdrücklich beantragten Überführung dieser Liegenschaften ins Privatvermögen weiterhin im Geschäftsvermögen. Vor diesem Hintergrund ist die Feststellung des kantonalen Steueramts, dass die Liegenschaft Mstrasse 3a in der aktiven Zeit als gewerbmässiger Liegenschaftshändler erworben wurde, zu relativieren. Denn die aktive Phase, in welcher sich der Pflichtige gewinnstrebig mit Liegenschaften befasste, fand zur Hauptsache in den 80-iger Jahren statt. Richtig ist einzig, dass der Pflichtige im Zeitpunkt des Erwerbs noch die im Geschäftsvermögen befindliche Liegenschaft Istrasse 10 hielt, was aber für die Vermögensqualifikation nicht ausschlaggebend ist. Denn wie erwähnt kann ein Liegenschaftshändler auch Liegenschaften im Privatvermögen zur blossen Vermögensverwaltung erwerben. k) Aufgrund seiner langen Erfahrung im Baugewerbe und den bisher gehaltenen Liegenschaften hat der Pflichtige zweifellos spezielle Fachkenntnisse im Liegenschaftshandel und in der Bewirtschaftung von Liegenschaften erworben. Dies allein lässt jedoch noch nicht auf Gewerbmässigkeit schliessen, da solche Kenntnisse auch bei der privaten Vermögensanlage nützlich sind. l) Dem Kriterium der Besitzesdauer kommt im vorliegenden Fall keine Bedeutung zu, da die Liegenschaft Mstrasse 3a bisher noch nicht veräussert wurde. 2 DB.2016.163

- 12 - m) Keine tauglichen Kriterien für die Abgrenzung von Privat- und Geschäftsvermögen bilden die Höhe des Kaufpreises, die Grösse der Liegenschaft (28 Wohneinheiten) sowie der inskünftig zu erzielende Ertrag, weil diese Kriterien bei der privaten Vermögensanlage genauso von Bedeutung sein können. Ebenso spielt keine Rolle, dass die Liegenschaft Mstrasse 3a im Zeitpunkt des Erwerbs in Stockwerkeigentumseinheiten unterteilt war. Wäre das Stockwerkeigentum erst nach dem Erwerb begründet worden, läge darin ein Indiz für die Zugehörigkeit der Liegenschaft zum Geschäftsvermögen. In diesem Fall wäre davon auszugehen, dass künftig einzelne Stockwerkeigentumseinheiten veräussert werden. Abschreibungen oder Rückstellungen sind vom Pflichtigen seit Erwerb dieser Liegenschaft nicht vorgenommen worden. n) Auch aus dem zeitlichen

Zusammenhang der im Jahr 2012 veräusserten Liegenschaft Istrasse 10 und dem in den Jahren 2010/2011 vollzogenen Erwerb der Liegenschaft Mstrasse 3a lassen sich keine zwingenden Schlussfolgerungen für die Feststellung der Vermögensqualität ableiten. Wird eine zum Geschäftsvermögen gehörende Liegenschaft verkauft und der Erlös zum Erwerb einer neuen Liegenschaft verwendet, folgt daraus nicht, dass das Ersatzobjekt automatisch wieder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist. Die Vermögensqualität ist – wie erwähnt – für jede Liegenschaft gesondert anhand der einschlägigen Kriterien zu prüfen. Dabei ist es nicht zum vorneherein ausgeschlossen, dass aus dem geschäftlichen Bereich zugeflossene Mittel auch für private Bedürfnisse verwendet werden. o) Insgesamt deuten die gesamten Umstände nicht auf ein gewinnstrebiges Verhalten des Pflichtigen hin, so dass die Liegenschaft Mstrasse 3a dem Privatvermögen zuzuordnen ist. Damit erübrigen sich Ausführungen zur eventualiter beantragten Privatentnahme bezüglich der Liegenschaft Mstrasse 3a.

E. 4

a) Weiter vertritt das kantonale Steueramt die Auffassung, dass der Verkauf von Liegenschaften bei einem Liegenschaftenhändler keine Liquidationshandlung sei. Solche Liegenschaften seien normalerweise dem Umlaufvermögen zuzurechnen und bildeten Handelsware. Der Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft Istrasse 10 sei somit als ordentliches Einkommen aufgrund einer weiterhin bestehenden selbstständigen Erwerbstätigkeit zu betrachten. Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und andere Einkünfte, die nicht aus der Liquidation stammen, fielen laut Art. 1 Abs. 3 lit. a LGBV nicht in den Anwendungsbereich von Art. 37b Abs. 1 DBG. Da sich die Liegen-

- 13 - schaft im Umlaufvermögen befinde, könne auch Art. 18a DBG resp. Art. 3 Abs. 2 LGBV nicht zur Anwendung kommen. b) Auch dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Die Bestimmungen von Art. 18a DBG und Art. 3 Abs. 2 LGBV (Aufschub der Besteuerung der stillen Reserve im Falle einer Privatentnahme) haben im vorliegenden Fall keine Relevanz, weil sich die Pflichtigen nicht darauf berufen. Ferner trifft es nicht zu, dass Immobilien bei Liegenschaftenhändlern immer als Handelsware (Umlaufvermögen) anzusehen sind. Dieser Normalfall liegt nur bei jenem Liegenschaftenhändler typ vor, der Liegenschaften systematisch erwirbt und nach kurzer Besitzesdauer wieder verkauft mit dem einzigen Ziel, Kapitalgewinne zu erzielen. Daneben gibt es auch Fälle, bei welchen ein Liegenschaftenhändler Liegenschaften als Anlageobjekte erwirbt. Ferner gibt es jenen Liegenschaftenhändler typ, der Liegenschaften nicht in erster Linie als Handelsware erwirbt, sondern sich in anderer Weise gewinnstrebiger mit Liegenschaften befasst (vgl. E. 3d). Zu dieser Kategorie von Liegenschaftenhändlern gehört der Pflichtige (vgl. E. 3g). Die Liegenschaft Istrasse 10 wurde zunächst als Arbeitsbeschaffungsreserve u.a. für das Unternehmen des Pflichtigen erworben und danach vom Pflichtigen 32 Jahre lang als Anlageobjekt genutzt. Ungeachtet dessen, dass die Liegenschaft im Zeitpunkt der Veräusserung vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen wechselte, kann sie nicht als Handelsware betrachtet werden. Der Kapitalgewinn kann folglich nicht als ordentliches Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 1 Abs. 3 lit. a LGBV betrachtet werden. Insbesondere ist in Betracht zu ziehen, dass sich während der langen Besitzesdauer stille Reserven von beträchtlichem Ausmass gebildet haben. Die Bestimmung von Art. 37b DBG bezweckt vor allem, die im Lauf der Zeit akkumulierten stillen Reserven, die bei der Liquidation eines Unternehmens auf einen Schlag aufgelöst

werden, von der Besteuerung zusammen mit den übrigen Einkünfte auszunehmen und einer privilegierten gesonderten Besteuerung zuzuführen. Denn die steuertarifliche Progressionsverschärfung, welche sich im Falle einer ordentlichen Besteuerung der stillen Reserven zusammen mit den übrigen Einkünften ergäbe, wurde als stossend erachtet (Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II], BBl 2005 4824). 2 DB.2016.163

- 14 - c) Der früher unter dem Regime der Vergangenheitsbemessung praktizierten Steuerpraxis betreffend Vornahme einer Zwischeneinschätzung bei Aufgabe der hauptberuflich (d.h. nicht nebenberuflich) ausgeübten Liegenschaftenhandelstätigkeit kommt – entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts – im aktuellen Recht keine Bedeutung mehr zu, da es unter dem Regime der Gegenwartsbemessung keine Zwischenveranlagungen zufolge dauernder und wesentlicher Änderung der Erwerbsgrundlagen mehr gibt. Die frühere Rechtsprechung bezweckte einzig, den im Geschäftsvermögen verbleibenden Grundbesitz von der Zwischenveranlagung auszunehmen und als weiterlaufend zu betrachten, um eine Schlussabrechnung über die stille Reserven gestützt auf Art. 47 DBG (in der Fassung vom 14. Dezember 1990) zu vermeiden und nachfolgende Liegenschaftengewinne später als Einkommen aus nebenberuflicher selbstständiger Erwerbstätigkeit zu erfassen. Die besagte Steuerpraxis hat nach dem Gesagten schon deswegen keine Relevanz, weil es mit der Veräusserung der Liegenschaft Istrasse 10 keine im Geschäftsvermögen befindliche Grundstücke mehr gibt.

E. 5

Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde gutzuheissen und sind die Pflichtigen für die Steuerperiode 2012 wie folgt einzuschätzen: Steuerbares Einkommen Fr. 81'400.- Steuerbarer Liquidationsgewinn Fr. 1'637'000.- Satzbestimmender Liquidationsgewinn (1/5) Fr. 327'400.-.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Ferner ist den Pflichtigen für das Beschwerdeverfahren eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968). 2 DB.2016.163

- 15 -

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