

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_42/2015, 2C_43/2015

Urteil vom 10. September 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Errass.

Verfahrensbeteiligte

A.A._____ und B.A._____, Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt Conrad Stampfli,

gegen

Steueramt des Kantons Solothurn.

Gegenstand
2C_42/2015
Staatssteuer 2011,

2C_43/2015
Direkte Bundessteuer 2011,

Beschwerden gegen das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 10. November 2014.

Sachverhalt:

A.

Mit Kaufvertrag vom 16. Februar 2011 erwarb A.A._____ zusammen mit D.C._____ (dieser gemeinsam mit seiner Ehefrau E.C._____) die Liegenschaft U._____ xx, GB Solothurn Nr. xx, mit acht vermieteten Wohnungen, zum Preis von CHF 1'700'000.-- im Rahmen einer einfachen Gesellschaft zu Gesamteigentum. Zusätzlich zum Hypothekarkredit über Fr. 1'360'000.--, den die Käufer unter Solidarhaftung aufnahmen, gewährte ihnen der Verkäufer ein Darlehen von Fr. 300'000.--.

In der Steuerperiode 2011 liess das Steueramt des Kantons Solothurn auf der neu erworbenen Liegenschaft statt des geltend gemachten Pauschalabzugs von Fr. 5'945.-- lediglich effektive Unterhaltskosten von Fr. 2'574.-- zum Abzug zu, weil A.A._____ die Liegenschaft im Geschäftsvermögen halte.

B.

A.A._____ und B.A._____ machten daraufhin mit Einsprache erfolglos geltend, dass die Liegenschaft Privatvermögen darstelle und daher zum pauschalen Abzug der Unterhaltskosten berechtige.

Mit Urteil vom 10. November 2014 wies das Steuergericht des Kantons Solothurn einen Rekurs bzw. eine Beschwerde gegen den Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes vom 18. Oktober 2013 ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 12. Januar 2015 beantragen die Eheleute A.A._____, den Pauschalabzug von Fr. 5'945.-- zum Abzug zuzulassen und festzustellen, dass die Liegenschaft Privatvermögen sei.

Das Steuergericht und das Steueramt des Kantons Solothurn beantragen, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt die Abweisung der Beschwerde.

Am 15. Mai 2015 reichten die Beschwerdeführer eine Replik ein, in der sie an ihren Anträgen festhielten.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Vorinstanz hat die Verfahren betreffend Kantonssteuern und direkte Bundessteuer vereinigt und einen einzigen Entscheid gefällt. Die Beschwerdeführer fechten diesen Entscheid mit einer einzigen Beschwerde ein. Das ist zulässig, sofern in der Beschwerde zwischen den beiden Steuerarten unterschieden wird und aus den Anträgen hervorgeht, inwieweit diese angefochten sind und wie zu entscheiden ist (BGE 135 II 260 E. 1.3.2 S. 264 f.; 131 II 553 E. 4.2). Das Bundesgericht seinerseits eröffnet grundsätzlich zwei Verfahren, wenn sowohl die kantonalen Steuern wie auch die direkte Bundessteuer streitig sind, um die Fälle aller Kantone einheitlich zu erfassen. Es behält sich aber vor, die beiden Verfahren zu vereinigen und nur ein Urteil zu fällen. Das rechtfertigt sich auch hier, weil es um den gleichen Sachverhalt geht, sich dieselben Parteien gegenüberstehen, die Materie steuerlich harmonisiert ist und sich identische Rechtsfragen stellen (Urteil 2C_348/2013, 2C_349/2013 E. 1, nicht publ. in: BGE 140 II 364).

In der Beschwerdeschrift sind die Ausführungen zur Staatssteuer zwar nicht räumlich von denjenigen zur direkten Bundessteuer getrennt. Die Anträge und die Beschwerdebegründung beziehen sich jedoch klar auf beide Aspekte des angefochtenen Entscheids. Zudem werden die anwendbaren Gesetzesbestimmungen genannt und fallbezogen diskutiert. Eine solche Vorgehensweise steht einem vollumfänglichen Eintreten nicht entgegen, wenn berücksichtigt wird, dass der angefochtene Entscheid weder in der Begründung noch im Dispositiv zwischen den beiden Steuerarten unterschieden hat (vgl. dazu u.a. die Urteile 2C_371/2013 vom 18. Juli 2014 E. 1.2, in: StR 69/2014 S. 800; 2C_516/2013 vom 4. Februar 2014 E. 1.3, in: StR 69/2014 S. 302).

1.2. Angefochten ist ein kantonal letztinstanzlicher Entscheid betreffend die direkten Steuern des Kantons und des Bundes. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 ff. StHG (SR 642.14) und mit Art. 146 DBG (SR 642.11) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Auf das form- und fristgerecht eingereichte Rechtsmittel der gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführer ist somit grundsätzlich einzutreten.

1.3. Feststellungsbegehren sind im bundesgerichtlichen Verfahren zulässig, sofern an der Feststellung ein schutzwürdiges Interesse besteht und dieses nicht ebenso gut mit einem Leistungsbegehren gewahrt werden kann (BGE 126 II 300 E. 2c S. 303; Urteil 2C_1138/2013 vom 5. September 2014 E. 1.2). Der vor Bundesgericht gestellte Feststellungsantrag, die Liegenschaft des Beschwerdeführers als Privatvermögen zu qualifizieren, zielt auf die Gewährung des Pauschalabzuges für die Unterhaltskosten der Liegenschaft und damit auf eine tiefere Veranlagung ab, was mit einem rechtsgestaltenden Urteil erreicht werden kann. Die Beschwerdeschrift enthält keine Ausführungen zu einem darüber hinausgehenden Feststellungsinteresse. Auf den Feststellungsantrag ist deshalb nicht einzutreten.

II. Direkte Bundessteuer

2.

Vorliegend ist streitig, ob die im Jahre 2011 erworbene Liegenschaft Privat- oder Geschäftsvermögen bildet.

2.1. Die Zuordnung eines Vermögenswerts zum Geschäftsvermögen setzt eine selbständige Erwerbstätigkeit voraus (BGE 134 V 250 E. 4.2 S. 255). Zum Geschäftsvermögen gehören alle Vermögenswerte, die ganz oder überwiegend einer selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG; BGE 133 II 420 E. 3.2 S. 422; 120 Ia 349 E. 4c/aa S. 354 f.).

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. Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger, wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten (BGE 125 II 113 E. 5b S. 120 [direkte Bundessteuer]; 138 II 251 E. 2.4.2 S. 256 f. [Mehrwertsteuer]; 134 V 250 E. 3.1 S. 252 f. [AHV]).

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 S. 257 f.; 125 II 113 E. 5b S. 120 f.).

2.2. Zum gewerbsmässigen Liegenschaftshandel als Sonderform der selbständigen Erwerbstätigkeit hat die bundesgerichtliche Praxis bereichsspezifische Merkmale umschrieben. Solche bestehen im systematischen bzw. planmässigen Vorgehen, in der Häufigkeit der Transaktionen, der Nähe des Liegenschaftshandels zur hauptberuflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, im Einsatz spezieller Fachkenntnisse, der Besitzdauer, dem Einsatz erheblichen Fremdkapitals zur Finanzierung der Transaktionen oder deren Vornahme im Rahmen einer Personengesellschaft (Urteile 2C_713/2012 vom 3. März 2013 E. 3.1; 2C_834/2012 vom 19. April 2013 E. 5.5; 2C_819/2011 vom 20. April 2012 E. 3.2, in: RDAF 2012 II 260; BGE 125 II 113 E. 6a S. 124). Ähnliche, wenn auch bereichsspezifisch abweichende Merkmale hat das Bundesgericht für den gewerbsmässigen Wertschriftenhandel entwickelt (Urteile 2C_115/2012, 2C_116/2012 vom 25. September 2012 E. 2.1.2 [Handel mit Streubesitz; "Quasi-Wertschriftenhändler"] bzw. daselbst E. 2.2.2 [Handel mit Beteiligungen], in: StE 2012 B 23.1 Nr. 75, StR 68/2013 S. 56; 2C_868/2008 vom 23. Oktober 2009 E. 3.2, in: StE 2010 B 23.1 Nr. 68, StR 65/2010 S. 205).

2.3. In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt (BGE 133 II 153 E. 4.3 S. 158 f.; 121 II 257 E. 4c/aa S. 266 und 273 E. 3c/aa S. 284 mit Hinweisen; Urteile 2C_164/2013 vom 28. März 2014 E. 3.5 und 2C_1082/2012 vom 25. Oktober 2013 E. 2.3). Dies bedeutet vorliegend, dass die Steuerbehörde die Tatsachen, die eine Qualifikation der erworbenen Liegenschaft 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 (vgl. Urteile 2C_1036/2014 vom 21. April 2015 E. 4.3.2; 2A.105/2007 vom 03. September 2007 E. 4.4).

3.

3.1. Der Beschwerdeführer erwarb die Liegenschaft "U._____ xx" in Solothurn am 16. Februar 2011 mit einem Anteil von 50% zusammen mit D.C._____ (und E.C._____). Ende 2012 wurde die Liegenschaft in eine Aktiengesellschaft eingebracht, an welcher der Beschwerdeführer und D.C._____ wiederum je zur Hälfte beteiligt sind. Streitig ist, ob und gegebenenfalls ab welchem Zeitpunkt das Vorgehen des Beschwerdeführers als selbständige Erwerbstätigkeit zu betrachten sei und ob bzw. ab wann es sich beim streitbetroffenen Objekt um ein solches des Geschäftsvermögens handle.

3.2. Der Beschwerdeführer hielt die Liegenschaft weniger als zwei Jahre bei einer Fremdfinanzierung von rund 98%. Nach den Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz wurden die Liegenschaft in der Folge durch die Aktiengesellschaft renoviert, im Dachstock eine weitere Wohnung eingebaut und die Fassade gestrichen. Zudem wurde Stockwerkeigentum begründet in der Absicht, einen Teil der Wohnungen an Dritte zu verkaufen.

Die kurze Haltedauer der Liegenschaft von weniger als zwei Jahren, die ausserordentlich hohe Fremdfinanzierung und die Vornahme der Transaktionen im Rahmen einer einfachen Gesellschaft sind bereits für sich alleine starke Indizien für eine gewerbsmässige Tätigkeit. Hinzu kommt

vorliegend die enge persönliche Verbindung des Beschwerdeführers mit der Käufergesellschaft, welche den gewerbmässigen Handel von Stockwerkeinheiten an der Liegenschaft beabsichtigt.

Nicht erforderlich ist, dass die Beschwerdegegnerin eine subjektive Wiederverkaufsabsicht des Beschwerdeführers bereits im Zeitpunkt des Erwerbs nachweist. Es genügt, dass die objektiven Umstände nahe legen, dass bereits der Erwerb der Liegenschaft durch die einfache Gesellschaft im Februar 2011 mit dem denkbaren Zweck der Gewinnerzielung durch spätere Verkäufe von Stockwerkeigentum erfolgte. Der Erwerb der Liegenschaft erscheint vorliegend nach dem Gesamtbild als erster Schritt hin zur späteren Bildung von Stockwerkeigentum sowie dem Verkauf von Stockwerkeinheiten und hat die auf Erwerb gerichtete Tätigkeit eingeleitet (vgl. Urteil 2A.156/2002 vom 2. September 2002 E. 3.6.3).

4.

4.1. Es erscheint fraglich, ob bei einer Investition eines Eigenkapitals von Fr. 40'000.-- in ein Mehrfamilienhaus zum Preis von Fr. 1'700'000.-- überhaupt die Absicht der Kapitalanlage im Vordergrund stehen kann. Aufgrund der objektiven Umstände, die das Gesamtbild einer auf Erwerb gerichteten Tätigkeit zeichnen, wäre es an den Beschwerdeführern gelegen, den Gegenbeweis zu erbringen, der für eine anfänglich bloss auf Erwerb und Halten bzw. Vermieten der Liegenschaft gerichtete private Tätigkeit spricht, und die Vermutung entkräftet, wonach der Erwerb der erste Schritt zur selbständigen Tätigkeit darstellte.

4.2. Diesen Gegenbeweis erbringen die Beschwerdeführer mit ihren Argumenten nicht:

4.2.1. Sie rügen, dass die Vorinstanz vom Vorliegen einer einfachen Gesellschaft auf eine selbständige gewerbliche Erwerbstätigkeit geschlossen habe, ohne weiter zu prüfen, ob der Gesellschaftszweck tatsächlich eine solche beinhalte. Der Zweck einer einfachen Gesellschaft könne auch rein privat sein, indem er sich z.B. auf den blossen Erwerb und das blosses Halten einer Liegenschaft oder die blosses gemeinsame Finanzierung eines Grundstückserwerbs beschränke. In diesem Zusammenhang weisen die Beschwerdeführer daraufhin, dass sie einen langfristigen Kreditvertrag über 50 bzw. 25 Jahre abgeschlossen hätten, mit einer bindenden Frist für die Finanzierung ohne Ausstiegsmöglichkeit und der Bestimmung, dass die Finanzierung für den Kauf eines vermieteten Objekts bestimmt sei. Der langfristige Kreditvertrag war allerdings kein Hindernis, die Liegenschaft weniger als zwei Jahre nach dessen Unterzeichnung ins Geschäftsvermögen einer Aktiengesellschaft zu überführen. Aus dem langfristigen Hypothekarvertrag ergibt sich somit gerade nicht, ob der Kauf der Liegenschaft zu blossen Anlagezwecken oder zu gewerblichen Zwecken erfolgte.

4.2.2. Nach Darstellung der Beschwerdeführer ist der Entschluss, Stockwerkeinheiten zu schaffen, einzelne Wohnungen zu renovieren und diese in der Folge zu veräussern, erst im Sommer 2012 gefasst worden. Ein solcher Entschluss schliesst allerdings nicht aus, dass bereits einige Zeit zuvor oder gar beim Kauf der Liegenschaft erste Überlegungen für eine Nutzungsweise angestellt wurden, die auf eine gewerbmässige Tätigkeit hinausläuft. Tatsächlich hat D.C. _____ bereits am 24. Februar 2011 mit einem Notar über die Begründung von Stockwerkeigentum gesprochen und sich bei der Steuerbehörde am 29. Juli 2011 nach den Steuerfolgen einer Umwandlung der Liegenschaft in Stockwerkeigentum und der anschliessenden Veräusserung mit einem Gewinn von Fr. 100'000.-- pro Wohnung erkundigt.

Der Gesellschafter, der zur Erreichung des gemeinsamen Erwerbszweckes nur mit einer Kapitaleinlage beigetragen hat, muss sich die vom geschäftsführenden Fachmann für Rechnung aller Teilhaber unternommenen Bemühungen wie eine eigene Erwerbstätigkeit entgegenhalten lassen (BGE 96 I 655 E. 2 S. 659). Die Handlungen des andern Gesellschafters sind dem Beschwerdeführer daher anzurechnen (vgl. auch Urteil 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 5.1; BGE 125 II 113 E. 3c S. 119; 122 II 446 E. 3b S. 450) und ergäben wenig Sinn, wenn der Zweck der einfachen Gesellschaft anfänglich ausschliesslich auf das Halten und Verwalten der Liegenschaft gerichtet gewesen wäre.

4.3. Ob bereits im Jahre 2011 Renovationen geplant waren und Baufachleute mit der Planung beauftragt wurden, wie die Vorinstanz ausführt und die Beschwerdeführer bestreiten, ist unerheblich. Die Immobilientransaktion des Beschwerdeführers weist auch ohne sofort nach dem Kauf eingeleitete bauliche Massnahmen oder Abklärungen in dieser Hinsicht geschäftlichen Charakter auf. Das systematische und planmässige Vorgehen der Gesellschafter ergibt sich aus dem engen zeitlichen und persönlichen Zusammenhang mit der auf gewerbmässigen Handel von Stockwerkeinheiten

gerichteten Tätigkeit der Aktiengesellschaft, in welche die Liegenschaft eingebracht wurde.

4.4. Die Vorinstanz hat die Liegenschaft somit zu Recht von Anfang an als Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers qualifiziert und den Pauschalabzug in der Höhe von 20% der Mieteinnahmen verweigert, weil ein Pauschalabzug nur für Liegenschaften im Privatvermögen zulässig ist (Art. 32 Abs. 4 DBG).

Dies führt zur Abweisung der Beschwerde hinsichtlich der direkten Bundessteuer, soweit darauf eingetreten werden kann.

III. Staatssteuer

5.

Die für den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit massgebenden kantonalrechtlichen Bestimmungen entsprechen sinngemäss jenen der direkten Bundessteuer (Art. 8 Abs. 2 StHG und § 23 Abs. 1 StG/SO). Dementsprechend kann auch für die Zuordnung des Vermögens eines Steuerpflichtigen zum Geschäfts- oder Privatvermögen auf dieselben Grundsätze wie bei der direkten Bundessteuer abgestellt werden (vgl. auch § 24 Abs. 5 Satz 1 StG/SO).

Die Liegenschaft des Beschwerdeführers befindet sich somit nach kantonalem Recht ebenfalls im Geschäftsvermögen. Weil nach § 39 Abs. 4 StG/SO nur bei Liegenschaften im Privatvermögen ein Pauschalabzug vorgesehen ist, ist die Beschwerde demnach auch hinsichtlich der kantonalen Steuern abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

IV. Kosten

6.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C_42/2015 und 2C_43/2015 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (2C_43/2015) wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Die Beschwerde betreffend die Staatssteuer (2C_42/2015) wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

Die Gerichtskosten von Fr. 1'200.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonalen Steuergericht Solothurn und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 10. September 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Errass