

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 181/2018

Urteil vom 12. März 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Bundesrichter Haag,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte  
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer,  
Stempelabgaben,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
Beschwerdeführerin,

gegen

1. A. \_\_\_\_\_,  
2. B. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdegegner,  
beide vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Marcel Jung,

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, 6300 Zug.

Gegenstand  
Direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2011,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer,  
vom 19. Dezember 2017 (A 2016 37).

Sachverhalt:

A.  
Die Eheleute A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: die Steuerpflichtigen) haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U. \_\_\_\_\_/ZG. Sie halten in ihrem Privatvermögen 51 bzw. 49 Prozent der Aktien der C. \_\_\_\_\_ AG, deren Sitz sich ebenfalls in U. \_\_\_\_\_/ZG befindet. Der Ehemann war in der hier interessierenden Steuerperiode zusammen mit D. \_\_\_\_\_ Gesamteigentümer des Grundstücks V. \_\_\_\_\_/ZG Nr. xxx im Halt von 1'102 Quadratmetern. D. \_\_\_\_\_ hatte dieses am 7. Dezember 2010 von einer unabhängigen Drittperson zum Preis von Fr. 2 Mio. (entsprechend rund Fr. 1'800.-- pro Quadratmeter) erworben, worauf A. \_\_\_\_\_ dem ursprünglichen Kaufvertrag vom 7. Dezember 2010 mit einem weiteren öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 27. Mai 2011 beitrug. Am 31. Mai 2011 ging das Eigentum auf die beiden, eine einfache Gesellschaft bildenden, Erwerber über.

B.  
Ab Juni 2011 stand das Grundstück zum Verkauf, was anfänglich trotz Insertion misslang. Am 7. Oktober 2011 veräusserten die Gesellschafter alsdann das Grundstück an die von D. \_\_\_\_\_ gehaltene E. \_\_\_\_\_ AG, W. \_\_\_\_\_/ZG, und an die C. \_\_\_\_\_ AG, welche eine einfache Gesellschaft bildeten. Der Preis betrug unverändert Fr. 2 Mio. Das Bundesgericht würdigte das Vorgehen von D. \_\_\_\_\_ und A. \_\_\_\_\_ als gewerbsmässigen Grundstückshandel, weshalb nach dem (dualistischen) Recht des Kantons Zug ein etwaiger Veräusserungsgewinn nicht mit der Grundstücksgewinn-, sondern mit der Einkommenssteuer zu erfassen war (Urteil 2C 156/2015 vom 5. April 2016). Am 17. Oktober 2011 veräusserten die beiden Gesellschaften das Grundstück an einen unabhängigen Dritten. Der Preis erreichte nun Fr. 3,65 Mio. (entsprechend rund Fr. 3'300.-- pro

Quadratmeter).

C.

In der Folge erkundigte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) sich bei der Steuerverwaltung des Kantons Zug (KSTV/ZG) nach dem weiteren Vorgehen. Die KSTV/ZG stellte sich auf den Standpunkt, der erzielte Veräusserungsgewinn von Fr. 1,65 Mio. sei - dies gestützt auf die zivilrechtliche Ausgangslage - den beiden Gesellschaften zuzuweisen. Diese seien mittlerweile rechtskräftig veranlagt worden. Auf Ebene von A.\_\_\_\_\_ sei im Zusammenhang mit der Veräusserung seines Anteils an die C.\_\_\_\_\_ AG ein Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 0.-- berücksichtigt worden. Trotz Beanstandung seitens der ESTV, die diese Sichtweise nicht teilte, erliess die KSTV/ZG am 23. November 2016 gegenüber den Steuerpflichtigen die Veranlagungsverfügung zur direkten Bundessteuer, Steuerperiode 2011. Diese wies einen Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 0.-- aus.

D.

Die ESTV gelangte dagegen an das Verwaltungsgericht des Kantons Zug, dessen Abgaberechtliche Kammer die Beschwerde mit Entscheid A 2016 37 vom 19. Dezember 2017 abwies. Das Verwaltungsgericht erwog, soweit hier noch interessierend, im Wesentlichen, die ESTV berufe sich zwar darauf, die Wertsteigerung des Grundstücks sei aller Voraussicht nach zwischen dem Erwerb (7. Dezember 2010) und der Veräusserung an die beiden Gesellschaften (7. Oktober 2011), kaum jedoch zwischen dem 7. Oktober 2011 und dem 17. Oktober 2011 (Verkauf von den Gesellschaften an den unabhängigen Dritten) eingetreten. Es sei der ESTV zwar insofern zuzustimmen, als es "wohl eher selten" sei, dass zwischen dem Erstkontakt mit dem Dritten und der öffentlichen Beurkundung lediglich zehn Tage verstrichen seien. Die KSTV/ZG habe den Sachverhalt vertieft abgeklärt und befunden, dass es sich um einen "Sonderpreis infolge ausserordentlicher Verhältnisse" handle. Das Grundstück liege an einer verkehrsreichen Hauptstrasse und weise auch keine sonderlich grosse Fläche auf. Im bestehenden Gebäude seien zudem Wasserschäden eingetreten, deren Behebung aufwändig und kostspielig sei. Aus den Akten gehe zwar nicht hervor, weshalb der Wertzuwachs innerhalb von zehn Tagen eingetreten sein könnte. Ebenso wenig lasse sich daraus aber ersehen, weshalb sich der Gewinn im Verlauf der zehnmonatigen Haltedauer hätte einstellen können.

E.

Mit Eingabe vom 20. Februar 2018 erhebt die ESTV beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und der anteilige Gewinn von Fr. 335'000.-- sei auf Ebene der Steuerpflichtigen als Einkunft aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu erfassen.

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen abgesehen.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind gegeben (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 2 lit. a, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11]).

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.5 S. 157) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236). Im Unterschied dazu geht es der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 142 I 99 E. 1.7.2 S. 106). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG. Zu den tatsächlichen Feststellungen zählt auch die Beweiswürdigung (zu beidem BGE 143 IV 500 E. 1.1 S. 503).

2.

2.1. Das Bundesgericht hat in anderem Zusammenhang bereits festgestellt, dass das Vorgehen des Steuerpflichtigen als selbständige Nebenerwerbstätigkeit - in der Form des gewerbsmässigen Grundstückhandels - zu qualifizieren ist (Urteil 2C 156/2015 vom 5. April 2016 E. 3.3.3, in: ASA 84 S. 832, RDAF 2017 II 229, StE 2016 B 23.2 Nr. 51, StR 71/2016 S. 832). Entsprechend befand sich das streitbetroffene Grundstück im Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG). Ebenso unstreitig hält er seine Beteiligung an der C.\_\_\_\_\_ AG in seinem Privatvermögen. Ein Umstrukturierungstatbestand im Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG, der zu Buchwerten erfolgen könnte, ist mit Blick auf die fehlende Betriebseigenschaft eines einzelnen Grundstücks nicht gegeben. Mithin ist von einer klassischen Privatentnahme auszugehen (Art. 18 Abs. 2 Satz 2 DBG), was ihrerseits zur Folge hat, dass die Überführung zum Verkehrswert zu geschehen hat (statt aller YVES NOËL, in: Yves Noël/ Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand zum LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 47, 58 und 76 zu Art. 18 DBG).

## 2.2.

2.2.1. Streitig und zu prüfen ist, welcher Verkehrswert dem streitbetroffenen Grundstück am 7. Oktober 2011 mutmasslich zukam. Bewegte er sich zu diesem Zeitpunkt in der Höhe des Einstandspreises vom 7. Dezember 2010, bleibt für die Erfassung einer Einkunft aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit kein Raum und ist der Veräusserungsgewinn vielmehr der C.\_\_\_\_\_ AG zuzuweisen. Gerade umgekehrt verhielte es sich, falls der Verkehrswert schon vor dem bzw. am 7. Oktober 2011 auf Fr. 3,65 Mio. angestiegen wäre.

2.2.2. Im Recht der direkten Bundessteuer liegt die Beweisführungslast aufgrund der behördlichen Untersuchungspflicht bei der Veranlagungsbehörde (Art. 130 Abs. 1 DBG), wobei die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person einer weitreichenden Mitwirkungspflicht unterliegt (Art. 124 ff. DBG). Insoweit handelt es sich um eine Rechtsfrage (Urteil 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.1). Die Veranlagungsbehörde hat alsdann die zusammengetragenen rechtserheblichen Tatsachen einer (freien) Beweiswürdigung zu unterziehen. Dies ist eine Tatfrage (Urteil 2C 331/2017 vom 6. April 2017 E. 3.3; zum bundesgerichtlichen Verfahren vorne E. 1.3). Rechtsfrage ist wiederum, ob die Veranlagungsbehörde das treffende Beweismass hat walten lassen (Urteil 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3). Bleiben rechtserhebliche Tatsachen auch nach erfolgter Beweiswürdigung unbewiesen, stellt sich die Rechtsfrage nach der Beweislast. Der allgemeine Grundsatz von Art. 8 ZGB ist auch im Verwaltungsrecht massgebend (BGE 142 II 433 E. 3.2.6 S. 439). Im Abgaberecht wird dieser durch die Normentheorie konkretisiert. Bei Beweislosigkeit trägt ihr zufolge die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden, die steuerpflichtige Person jene für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 142 II 488 E. 3.8.2 S. 507 f.).

2.2.3. Direktsteuerlich besteht keine einzig anerkannte Bewertungsmethode, die zur Ermittlung des Verkehrswerts heranzuziehen ist. Der steuerrechtliche Verkehrswert entspricht ohnehin keiner mathematisch punktgenau bestimmbar Grösse. Zur Bestimmung sind regelmässig Schätzungen anzustellen und Vergleiche zu treffen. Mit jeder Schätzung ist zwangsläufig eine Streuung und gewisse Ungenauigkeit verbunden. Daher muss es zulässig sein, den Verkehrswert (und ebenso den Vermögenssteuerwert) von Grundstücken aufgrund vorsichtiger, schematischer Annäherungen festzulegen, auch wenn das dazu führt, dass die so ermittelten Werte in einem gewissen Mass von den tatsächlichen Marktwerten abweichen. Es darf zudem als allgemeinnotorisch gelten, dass die auf dem Markt tatsächlich erzielten Preise nicht nur erheblichen Schwankungen unterliegen, sondern mitunter auch ausgesprochen spekulative (beispielsweise bei Renditeobjekten) oder subjektive Preiskomponenten (so namentlich bei Stockwerkeigentumseinheiten und Einfamilienhäusern) enthalten (BGE 131 I 291 E. 3.2.2 S. 307; 128 I 240 E. 3.2.1 S. 249).

2.2.4. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.3) liegt zum Verkehrswert, wie er am 7. Oktober 2011 mutmasslich herrschte, kein Gutachten vor. Es ist daher, wie die Vorinstanz treffend erwägt, auf äussere Umstände abzustellen, was heisst, dass eine umfassende Beweiswürdigung anzustellen ist. Die Vorinstanz teilt die Ansicht der KSTV/ZG, wonach bei dem erzielten Kaufpreis von Fr. 3,65 Mio. von einem "Sonderpreis infolge ausserordentlicher Verhältnisse" zu sprechen sei (Sachverhalt lit. D). Ausserordentlichkeit liegt sicherlich, wie die kantonalen Instanzen dies bereits erwogen haben, insofern vor, als sich am 17. Oktober 2011 ein Preis von rund Fr. 3'300.-- pro Quadratmeter erzielen liess. Hinzu kommt, dass die Käuferschaft - wiederum nach den vorinstanzlichen Feststellungen - nicht unmittelbar zu einem

Neubau schreiten konnte. Das Grundstück war zum Zeitpunkt der Handänderung mit einem alten, durch einen erheblichen Wassereinbruch beeinträchtigten Gebäude bebaut. Aus dem zitierten Urteil 2C 156/2015 vom 5. April 2016 ist aktenkundig, dass die beiden ursprünglichen Erwerber die Baubewilligung für ein Neubauprojekt - eine Gartenwohnung und eine Attikawohnung mit einer Wohnfläche von je rund 300 Quadratmetern - beantragt hatten (zit. Urteil lit. B des Sachverhalts). Ebenso bekannt ist aber auch, dass die Ausschreibungen zwischen dem 27. Mai 2011 und dem 7. Oktober 2011 zu keinem Verkauf führten (zit. Urteil lit. B des Sachverhalts und vorne lit. B des Sachverhalts). Ob der Altbau den Kaufpreis minderte oder erhöhte, kann offen bleiben.

2.2.5. Die ESTV macht geltend, die Steuerpflichtigen hätten "in keiner Art und Weise aufzuzeigen (vermocht), dass das veräusserte Grundstück zwischen dem 7. Oktober 2011 und dem 17. Oktober 2011, das heisst innerhalb von zehn Tagen, einen nachvollziehbaren Wertzuwachs" in der Höhe von Fr. 1,65 Mio. erfahren habe. Hierzu ist zum einen festzuhalten, dass die Beweisführungs- und die Beweislast diesbezüglich nicht den Steuerpflichtigen, sondern der ESTV obliegt (vorne E. 2.2.2). Steuerpflichtige und ESTV leiten zwar aus dem Verkehrswert Rechte für sich ab. Nachdem sie aber eine steuererhöhende Tatsache behauptet, ist es Sache der Steuerbehörden, den Beweis hierfür zu erbringen. Zum andern erscheint die vorinstanzliche Beweiswürdigung auch mit Blick darauf als verfassungsrechtlich haltbar, als sowohl der "Einstandspreis" vom 7. Dezember 2010 als auch der "Endverkaufspreis" vom 17. Oktober 2011 insofern "gesichert" sind, als es sich um Rechtsgeschäfte mit Dritten handelte. Wäre der ESTV zu folgen, hiesse dies entweder, dass der Ankauf vom 7. Dezember 2010 unter dem damaligen Verkehrswert lag oder aber, dass der Wertzuwachs innerhalb von zehn Monaten eintrat, sei es linear oder sprunghaft.

2.2.6. Letzteres beruht aber auf einer reinen Hypothese, für welche die ESTV keine nähere Begründung vorbringen kann. Ihre Erklärung geht gewissermassen dahin, dass der Wertzuwachs nicht binnen zehn Tagen habe eintreten können. So unwahrscheinlich, dass die vorinstanzliche Beweiswürdigung geradezu verfassungsrechtlich unhaltbar wäre, erscheint dies jedoch nicht. Aus den Akten zum Urteil 2C 156/2015 und des vorliegenden Verfahrens geht hervor, dass der Vertragspartner vom 17. Oktober 2011 ausserordentlich wohlhabend ist. Dies schliesst jedenfalls nicht aus, dass er im Stile eines Liebhabers in das Objekt investieren wollte. Es wäre dann von einem Liebhaberpreis zu sprechen, der sich dem üblichen Mechanismus von Angebot und Nachfrage entzieht. Entscheidend im Rahmen der Verfassungsprüfung ist indes etwas Anderes: So vermag auch die ESTV nicht nachzuweisen, dass der Erwerber vom 17. Oktober 2011 schon vor dem 7. Oktober 2011 mit den beiden Gesellschaften in Kontakt getreten ist. Dies alles deutet auf einen "Glücksfall" oder "windfall profit" hin, von welchem die Steuerpflichtigen im vorinstanzlichen Verfahren sprachen.

2.3. Nach dem Gesagten erscheint es nicht als verfassungsrechtlich unhaltbar, wenn die Vorinstanz beweiswürdigend zum Ergebnis gelangt, der Verkehrswert habe sich am 7. Oktober 2011 noch auf Fr. 2 Mio. belaufen. Überlegungen zur Steuerumgehung, mit welcher die Vorinstanz sich ausführlich auseinandergesetzt hatte, erübrigen sich daher. Die Beschwerde ist unbegründet und abzuweisen.

3.

3.1. Nach dem Unterliegerprinzip wird die ESTV, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis handelt und Vermögensinteressen wahrnimmt, kostenpflichtig (Art. 65, Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG).

3.2. Die Steuerpflichtigen hatten sich vor Bundesgericht nicht zu äussern. Ihnen steht keine Parteientschädigung zu, ebenso wenig wie dem Kanton Zug, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 3'000.-- werden der Eidgenössischen Steuerverwaltung auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, der Steuerverwaltung des Kantons Zug und dem

Verwaltungsgericht des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 12. März 2018

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher