

enzwecken, auch wenn ihr aus Altersgründen nicht mehr häufige Aufenthalte in Walchwil möglich sind. Die Steuerverwaltung hat unter diesen Umständen das Verhalten der Rekurrentin mit guten Gründen als Steuerumgehung qualifiziert. Die Rekurrentin kann die Liegenschaft in S. – nach Absprache mit ihrem Sohn – jederzeit und uneingeschränkt nutzen. Der Sohn benützt die Liegenschaft ebenfalls nur zu Ferienzwecken und hat seinen Wohnsitz in Deutschland. Es kann nicht einmal nachgewiesen werden, dass er für seine Aufenthalte an seine Mutter eine Entschädigung entrichtet. Es muss mit hoher Wahrscheinlichkeit angenommen werden, dass die vorliegende Rechtsgestaltung mit einem Mietvertrag und einem Mietzins, dessen Bezahlung weder bewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte, nur gewählt wurde, um Steuern zu sparen. Die Bezahlung eines Mietzinses und der alleinige und uneingeschränkte Gebrauch des Mietobjektes durch den Mieter sind die «Essentialia» eines Mietvertrages, die hier nicht vorliegen bzw. nicht nachgewiesen werden konnten. Dieses Vorgehen hätte zu einer deutlichen Steuerersparnis geführt, so dass die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt sind (vgl. BGE 98 Ib 323). Damit erweist sich der vorliegende Rekurs als unbegründet und muss abgewiesen werden. Der Rekurrentin ist zu Recht ein Eigenmietwert aufgerechnet worden, der betragsmässig in der Höhe nie beanstandet wurde.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 28. November 2006

A 2006 / 24

Art. 18 DBG – Liegenschaftshandel – Einkommen als selbständiger Erwerbstätigkeit oder Verwaltung von Privatvermögen – Abgrenzungskriterien.

Aus dem Sachverhalt:

Am 18. August eröffnete die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Zug X. und Y. die Veranlagung für eine Übergangssteuer 2000. Dabei setzte sie das steuerbare Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel mit Fr. 400'000.– fest. Gegen diese Veranlagung liessen X. und Y. am 15. September 2005 Einsprache einreichen und beantragen, die Veranlagung sei aufzuheben und der Betrag von Fr. 400'000.– sei als privater Kapitalgewinn zu qualifizieren. Mit Entscheid vom 28. März wies die Rechtsmittelkommission der Kantonalen Steuerverwaltung die Einsprache ab. Gegen diesen Einspracheentscheid reichten X. und Y. am 21. April 2006 Beschwerde ein und beantragten, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und der Gewinn aus der Veräusserung der fraglichen Grundstücke sei als privater Kapitalgewinn im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG zu qualifizieren. Mit Vernehmlassung vom 22. Juni 2006 beantragt die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Aus den Erwägungen:

2. Gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG).

a) Die Abgrenzung zwischen selbständiger Erwerbstätigkeit und der Verwaltung des privaten Vermögens, in deren Rahmen Kapitalgewinne gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei sind, ist bisweilen recht schwierig. Die Verwaltung des eigenen Vermögens stellt keine selbständige Erwerbstätigkeit dar, wobei die Vermietung eigener Liegenschaften einen typischen Fall von privater Vermögensverwaltung darstellt. Die bloss gewinnbringende Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens ist als steuerfreier Kapitalgewinn gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG zu qualifizieren. Keine blosses Vermögensverwaltung, sondern eine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne eines Liegenschaftshandels liegt vor, wenn der Steuerpflichtige nicht nur vereinzelte Vermögensdispositionen trifft, sondern damit einen planmässigen, nach aussen sichtbaren kombinierten Einsatz von Arbeit und Kapital auf eigenes Risiko zwecks Gewinnerzielung betreibt (Peter Locher, Kommentar zu DBG, Art. 18 N 26 ff.). Das Bundesgericht hat sich in einem sog. «leading case» vom 8. Januar 1999, publiziert als BGE 125 II 113 ff., erstmals unter der Herrschaft des seit dem 1. Januar 1995 in Kraft stehenden DBG zu der Frage geäussert, unter welchen Umständen Gewinne aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen, insbesondere Liegenschaften, als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren und damit der Einkommenssteuerpflicht zu unterstellen sind. In diesem Entscheid wird vorerst darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber in Art. 16 Abs. 1 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte für steuerbar erklärt habe und damit den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung aufgestellt habe. Der Auffassung von Teilen der Lehre, wonach das DBG keine Generalklausel kenne, könne nicht gefolgt werden.

b) Nach ständiger Gerichtspraxis bilden Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften Erwerbseinkommen und die damit verbundene Tätigkeit ist als Liegenschaftshandel zu qualifizieren, wenn sie über die schlichte Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht bzw. der Gewinn nicht nur in der Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit erlangt wird, sondern die Tätigkeit in ihrer Gesamtheit auf Erwerb (Verdienst) gerichtet ist. Zur Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und (selbständiger) Erwerbstätigkeit haben Lehre und Rechtsprechung verschiedene Kriterien entwickelt. Ob eine Erwerbstätigkeit vorliegt, ist immer nach der Gesamt-

heit der Umstände zu beurteilen. Als Indizien für eine über die blossе Vermögensverwaltung hinausreichende Erwerbstätigkeit fallen bei Liegenschaftsgewinnen etwa die (systematische und planmässige) Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit von Liegenschaftsgeschäften, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, spezielle Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Verwendung des erzielten Gewinns bzw. die Wiederanlage in Liegenschaften in Betracht. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, im Einzelfall unter Umständen jedoch auch bereits allein zur Annahme einer Erwerbstätigkeit (im Sinne des DBG) ausreichen (BGE 125 II 118).

aa) Systematisches und planmässiges Vorgehen: Von einem systematischen und planmässigen Vorgehen spricht man, wenn der Steuerpflichtige nicht nur eine sich zufällig bietende Gelegenheit wahrnimmt, sondern gezielt Einkommen zu vermehren sucht. Davon spricht man z.B., wenn sich der Steuerpflichtige planmässig um die Wertvermehrung einer Liegenschaft bemüht, indem er sich selber um Erschliessung, Baubewilligung, Abbruch der bestehenden Wohnungen und Neuüberbauung, Schaffung von Stockwerkeigentum, Ausschreibung der Verkaufsobjekte, Beizug von Vermittlern und Verkauf bemüht. Auf einen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel deutet auch hin, wenn jemand eine gekaufte Liegenschaft vor der Weiterveräusserung umbaut (vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 18 N 25). Der Beschwerdeführer kaufte am... von der Firma M. das Wohn- und Geschäftshaus GS Nr. an der X. Strasse. Am ... kaufte er von der C. AG das angrenzende Grundstück GS Nr. total 1'106 m² gross. Im Jahre 1999 wurde der Altbau abgerissen und an dessen Stelle eine Überbauung mit elf Wohnungen (5 1/2-, 4 1/2- und 3 1/2-Zimmer-Wohnungen) sowie Büroräumen, Laden- und Gewerberäumen sowie Lagerräumen und einer Tiefgarage mit Abstellplätzen erstellt (Bauzeit vom 1. April 1999 bis zum 30. September 2000). Am 1. Mai 2000 teilte der Beschwerdeführer sein Eigentum am GS Nr.... in Miteigentum auf und gestaltete dieses als Stockwerkeigentum im Sinne von Art. 712d Abs. 2 ZGB aus. Insgesamt wurden 25 Stockwerkeigentumseinheiten gebildet. Im Verlaufe des Jahres verkaufte der Beschwerdeführer insgesamt sechs Stockwerkeigentumseinheiten, total 399/1000 Wertquoten, an seine Firma und an Drittpersonen. Die entsprechenden Kaufverträge wurden zwischen dem 19. April und dem 19. Dezember 2000 abgeschlossen. Das Vorgehen des Beschwerdeführers mit dem Kauf des zusätzlichen Landes, der Planung der Überbauung, der Planung der Finanzierung und schliesslich der Realisierung des Grossprojekt mit 25 Stockwerkeinheiten, muss als sehr systematisch und professionell bezeichnet werden. Ob ursprünglich die Absicht bestand, die Wohnungen und Gewerberäume (nur) zu vermieten statt zu verkaufen, ändert an dem planmässigen Vorgehen nichts. Hier handelt es sich klar nicht mehr um ein Gelegenheitsgeschäft im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung.

bb) Enger Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen: Der Liegenschaftshandel wird als gewerbsmässig qualifiziert, wenn er mit der selbständigen Berufstätigkeit der steuerpflichtigen Person zusammenhängt. Dies ist dann der Fall, wenn ein Baumeister, ein Architekt oder eine sonst im Baugewerbe tätige Person mit Liegenschaften handelt. Der Zusammenhang zwischen der beruflichen Tätigkeit und dem Liegenschaftshandel ist hier ein direkter, weil damit unmittelbar Arbeitsbeschaffung bezweckt wird und weil sich die hauptberuflich im Bausektor tätige Person damit ihre Spezialkenntnisse zunutze machen kann. Der Beschwerdeführer bzw. seine Firma ist im Bereich Wand- und Bodenbeläge tätig. Auch wenn der Beschwerdeführer heute nicht mehr voll arbeitsfähig ist, so besteht doch ein direkter Zusammenhang zwischen der früheren beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers und dem Liegenschaftshandel. Es trifft denn auch zu, dass sich bei den Anlagekosten der Betrag von Fr. 100'000.- findet, der von der Firma des Beschwerdeführers für die Bodenbeläge in der Überbauung pauschal in Rechnung gestellt wurde. Mit dieser Überbauung konnte sich der Beschwerdeführer seine besonderen Kenntnisse auf dem Bausektor zunutze machen und für seine Firma noch zusätzlich Aufträge einholen (wenn auch in kleinerem Rahmen).

cc) Besitzesdauer: Eine kurze (weniger als fünf Jahre) Besitzesdauer weist eher auf einen Liegenschaftshandel hin als eine lange. Allerdings vermag eine lange Besitzesdauer allein weitere Indizien nicht zu entkräften, welche für eine gewerbsmässige Tätigkeit sprechen (BGE vom 8. Juli 1997, in StPrA BL XI, 150). Von einer kurzen Besitzesdauer kann man im vorliegenden Fall nicht sprechen, da die Käufe der Altliegenschaft und des zusätzlichen Landes schon mehr als sechs bzw. zehn Jahre zurück liegen.

dd) Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung des Geschäfts: Die Fremdfinanzierung von Liegenschaftskäufen stellt ein starkes Indiz für die Gewerbsmässigkeit des Liegenschaftshandels dar (BGE vom 18. September 1997, ASA 67, 483), denn wenn man ein Liegenschaftsgeschäft im Wesentlichen mit fremden Mitteln finanziert, geht es in der Regel nicht mehr bloss um die Verwaltung des eigenen Vermögens. Die Erstellung der Überbauung an der X. Strasse kostete gemäss den Angaben der Beschwerdeführer gegenüber der Grundstückgewinnsteuerkommission X. vom 14. Juli 2005 total Fr. 8'389'601.90. Aus der Steuerklärung vom 11. September 2000 ergibt sich, dass das Vermögen der Beschwerdeführer per 1. Januar 1999 insgesamt mit Fr. 140'904.- ausgewiesen wurde. Bei der Veranlagung rechnete die Steuerverwaltung noch Fr. 100'000.- für die Aktien der C. AG hinzu, so dass sich ein Gesamtvermögen im Zeitpunkt des Baubeginns von Fr. 240'000.- ergab. Vergleicht man dieses Gesamtvermögen per 1999 mit den Gesamtkosten der Überbauung entspricht dies einer Fremdfinanzierung von deutlich über 95 %. Dass eine ausserordentlich hohe Fremdfinanzierung vorlag, ergibt sich auch aus der Höhe der Baukreditzinsen, die gemäss den

Angaben gegenüber der Grundstückgewinnsteuer-Kommission für die Bauzeit über Fr. 136'447.80 betrugen. Die vorliegende Überbauung wurde fast ausschliesslich mit fremden Mitteln finanziert.

e) Verwendung des erzielten Gewinns: Wenn jemand den Verkaufserlös wiederum in Grundeigentum investiert, beweist er damit, dass er auch weiterhin im Immobiliensektor tätig sein will. Aus den Akten und den Angaben der Parteien ist nicht ersichtlich, ob der Erlös aus den hier zu beurteilenden Verkäufen anderweitig zum Kauf von Immobilien verwendet worden wäre. Der Vollständigkeit halber muss aber hier erwähnt werden, dass die Beschwerdeführer auch schon früher Immobilien gekauft und verkauft haben. Neben einer 6 1/2-Zimmerwohnung im R., die sie auch im Jahr 2000 verkauft haben, besitzen sie noch ein Einfamilienhaus in M., ein Einfamilienhaus in R. und ein nicht näher bekanntes Immobilienobjekt in Italien. In den Handel mit neuen Immobilien wurde der Erlös aus der vorliegenden zu beurteilenden Überbauung aber nicht investiert.

c) Die Beschwerdeführer stellen sich auf den Standpunkt, bei den vorliegend umstrittenen Verkaufsgeschäften handle es sich schon darum um keinen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel, weil man eigentlich gar nicht beabsichtigt habe, die Wohnung zu verkaufen. Wegen der Erkrankung des Beschwerdeführers und der sich daraus ergebenden vollständigen Arbeitsunfähigkeit sei man von Seiten der Bank gezwungen worden, einen Teil der Wohnungen zu verkaufen. Der Beschwerdeführer habe die Grundstücke zur privaten Vorsorge und ohne Veräusserungsabsicht erworben. Es handle sich wegen der fehlenden Veräusserungsabsicht nicht um selbständige Erwerbstätigkeit. Die Frage, ob bereits beim Erstellen der Überbauung die Absicht bestanden hat, einzelne oder mehrere Wohnung zu verkaufen oder nicht, spielt bei der Frage nach der Qualifizierung als gewerbsmässiger Liegenschaftshandel keine entscheidende Rolle. Auch wenn ursprünglich keine Verkaufsabsicht bestanden hat, so ist bei späteren Verkäufen unabhängig von früheren Absichten zu prüfen, ob aufgrund der gesamten Umstände von einem gewerbsmässigen Vorgehen gesprochen werden muss oder nicht. Ebenfalls nicht entscheidend ist, ob die Verkäufe unter dem Druck der Bank zustande gekommen sind, denn nicht nur ordentliche, sondern auch ausserordentliche und einmalige Gewinne unterliegen der Besteuerung nach Art. 17 DBG. Aus welchen Motiven die Verkäufe erfolgten, spielt keine Rolle. Entscheidend ist nur, ob die Überbauung der Liegenschaft über das hinausging, was man als blosse private Vermögensverwaltung betrachten kann.

d) Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Liegenschaftshandel zeigt, dass es sich bei dem Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 DBG nicht um einen Terminus mit präzisen Konturen handelt. In jedem Einzelfall ist nach der Gesamtheit der konkreten Umstände zu beurteilen, ob selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt oder nicht. Ein einziges der un-

ter lit. aa) bis ee) dargestellten Kriterien kann im Einzelfall bereits zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit und damit zur Qualifizierung als Liegenschaftshandel führen. Eine überwiegend geschäftlich genutzte Liegenschaft kann dabei auch unabhängig von der Deklaration des Steuerpflichtigen als Geschäftsvermögen qualifiziert werden. Daran ändert auch eine rechtskräftige Veranlagung der vorhergehenden Steuerperiode, in der eine Liegenschaft als privates Vermögen deklariert worden ist, nichts, es sei denn, die Veranlagungsbehörde hätte sich zu der Qualifizierung der Liegenschaft geäußert. Einer Veranlagung kommt bei den Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu, d.h. die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden (vgl. hierzu BGE vom 9. Mai 2005, in: Die Praxis 2006, 119 ff.). Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass es nicht entscheidend sein kann, ob die fragliche Liegenschaft bis zum Jahre 1999 dem Privatvermögen zugerechnet wurde oder nicht.

e) Beurteilt man nun die oben erwähnten Kriterien, so muss man zum Schluss kommen, dass die Steuerverwaltung für das Jahr 2000 zu Recht vom Vorliegen eines gewerbsmässigen Liegenschaftshandels ausgegangen ist. Die Beschwerdeführer haben im Jahr 1999 gemäss einer präzisen Planung das alte Gebäude abgebrochen und mit Hilfe einer fast ausschliesslichen Fremdfinanzierung eine Überbauung mit Baukosten von über 8 Millionen Franken erstellt. Nach dem Eintritt des Gesundheitsschadens des Beschwerdeführers wurde die Liegenschaft in Stockwerkeigentumseinheiten aufgeteilt und etwa zu 40 % verkauft. Diese Art des Vorgehens ist weit von der einer zufälligen privaten Vermögensverwaltung entfernt. Auch Verkäufe die durch äussere Umstände erzwungen werden, sind unter diesen Umständen gewerbsmässiger Liegenschaftshandel, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind. Im vorliegenden Fall muss man von einem sorgfältigen und planmässigen Vorgehen, von einer weitgehenden Fremdfinanzierung und von einem direkten Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers ausgehen. Damit sind die mehreren Voraussetzungen für das Vorliegen eines gewerbsmässigen Liegenschaftshandels gegeben und der entsprechende Gewinn für das Jahr 2000 ist zu Recht als ausserordentliches Einkommen 2000 veranlagt worden. Die vorliegende Beschwerde muss daher abgewiesen werden.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 19. Dezember 2006

A 2006 / 8

4. Ausländerrecht

Art. 10 Abs. 1 lit. a ANAG – Voraussetzungen für die Ausweisung eines Ausländers infolge Straffälligkeit. Sie muss nach den gesamten Umständen angemessen erscheinen (Art. 11 Abs. 3 Satz 1 ANAG). Hierbei sind vor allem die Schwere des Verschuldens des Ausländers, die Dauer seiner Anwesenheit in