



2C_230/2018

Urteil vom 15. März 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Fellmann.

Verfahrensbeteiligte
Steueramt des Kantons Solothurn,
Beschwerdeführer,

gegen

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
Beschwerdegegner, beide vertreten durch
Rechtsanwalt Dr. Hermann Roland Etter,

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn, Steuerperiode 2009, Direkte Bundessteuer,
Steuerperiode 2009,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 22. Januar 2018
(SGSTA.2018.6, BST.2018.6).

Sachverhalt:

A.

A.a. Mit Kaufvertrag vom 2. April 2007 erwarben B.A. _____ und C.E. _____ als einfache Gesellschaft das Wohn- und Geschäftshaus xxx (Grundstück Nr. yyy / Grundbuch Solothurn [fortan: Liegenschaft xxx]) für einen Kaufpreis von Fr. 650'000.-- zu Gesamteigentum, wobei insgesamt Fr. 195'000.-- als Eigenmittel eingebracht wurden. Die beiden erwarben erstmals eine derartige Liegenschaft gemeinsam zu Eigentum. Nach eigenen Angaben dient sie der Altersvorsorge.

Kurz nach dem Erwerb machte ein Blitzschlag die Liegenschaft unbewohnbar. Daraufhin wurde die Liegenschaft für einen Betrag von Fr. 779'170.-- grundlegend renoviert, wovon nach den vorinstanzlichen Erwägungen weitere Fr. 184'170.-- aus Eigenmitteln stammten. Die hypothekarische Belastung stieg derweil auf insgesamt Fr. 1'050'000.-- an.

Die Ehegatten von B.A. _____ und C.E. _____, A.A. _____ und D.E. _____, sind Inhaber eines Architekturbüros, das im damaligen Zeitraum in der Form einer einfachen Gesellschaft geführt wurde (Architekturbüro A. _____ und E. _____). Den Umbau der von ihren Gattinnen erworbenen Liegenschaft begleiteten sie fachlich. Nach der Vorinstanz wurden einzelne Handwerkerrechnungen im Zusammenhang mit dem Umbau vom Architekturbüro A. _____ und E. _____ kontrolliert und gestempelt. Zudem wurde auf einem Mietvertrag für die Liegenschaft xxx das Architekturbüro A. _____ und E. _____ als Vermieter aufgeführt.

A.b. A.A. _____ und D.E. _____ hatten im Jahr 2006 mit Gewinn eine Liegenschaft im Geschäftsvermögen verkauft, die sie wenige Jahre zuvor erworben und in grösserem Umfang saniert hatten (Liegenschaft zzz in Solothurn). Der Veräusserungsgewinn diente unter anderem der Rückzahlung von Darlehen, die ihnen von B.A. _____ und C.E. _____ für den Erwerb der Liegenschaft zur Verfügung

gestellt worden waren. Die Darlehen wiesen im Zeitpunkt der Rückzahlung ungefähr jenen Betrag auf, der anschliessend als Eigenmittel für den Kauf der Liegenschaft xxx eingesetzt wurde (rund Fr. 195'000.--).

B.

Mit Veranlagungsverfügung vom 4. November 2013 kürzte das Steueramt den von B.A. _____ und A.A. _____ für das Steuerjahr 2009 geltend gemachten Pauschalabzug für Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten der Liegenschaft xxx von Fr. 9'200.-- auf den Betrag von Fr. 2'000.--. Es stellte sich auf den Standpunkt, dass die Liegenschaft xxx dem Geschäftsvermögen zuzurechnen sei. Eine Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung wurde in diesem Punkt abgewiesen (Einspracheentscheid vom 1. Dezember 2015).

B.A. _____ und A.A. _____ gelangten dagegen mit Rekurs und Beschwerde an das Steuergericht des Kantons Solothurn. Dieses hiess die Rechtsmittel mit Urteil vom 19. Dezember 2016 gut und wies die Sache zur Neuveranlagung unter Gewährung des Pauschalabzugs an die Vorinstanz zurück.

Eine gegen dieses Urteil gerichtete Beschwerde des Steueramts des Kantons Solothurn (Steueramt) hiess das Bundesgericht mit Urteil vom 24. August 2017 gut. Es hob das vorinstanzliche Urteil auf und wies die Sache an das Steuergericht des Kantons Solothurn zurück, weil es entgegen Art. 112 Abs. 1 lit. b BGG die massgebenden Gründe tatsächlicher Natur nicht aufführte (Urteil 2C_160/2017 / 2C_161/2017 vom 24. August 2017).

Mit Urteil vom 22. Januar 2018 hiess das Steuergericht des Kantons Solothurn Rekurs und Beschwerde wiederum gut und wies die Sache zur Neuveranlagung an die Vorinstanz zurück.

C.

Gegen das Urteil vom 22. Januar 2018 gelangt das Steueramt des Kantons Solothurn (Steueramt) an das Bundesgericht. Es beantragt, das Urteil betreffend die Staatssteuer 2009 und die direkte Bundessteuer 2009 aufzuheben und nur die effektiven Liegenschaftskosten von Fr. 2'000.-- zum Abzug zuzulassen. Entsprechend seien die steuerbaren Einkommen von B.A. _____ und A.A. _____ für die Staats- und die direkte Bundessteuer gemäss Einspracheentscheid vom 1. Dezember 2015 auf Fr. 200'619.-- bzw. Fr. 191'000.-- festzusetzen. Eventualiter sei die Angelegenheit zur Neuerteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Beschwerdegegner und das Steuergericht beantragen die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Gutheissung der Beschwerde.

Erwägungen:

I. Formelles

1.

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 141 II 113** E. 1 S. 116).

1.1. Die Vorinstanz hat die Kantons- und die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2011 im selben Urteil behandelt, was zulässig ist (vgl. **BGE 142 II 293** E. 1.2 S. 296; **135 II 260** E. 1.3.1 S. 262; Urteil 2C_502/2015 / 2C_508/2015 vom 29. Februar 2016 E. 1). Den vorinstanzlichen Entscheid ficht das Steueramt in einer einzigen Eingabe an. Da aus dem Rechtsmittel hinreichend deutlich hervorgeht, dass es sich gegen die Veranlagung beider Steuerarten richtet, erweist sich dieses Vorgehen als zulässig (vgl. **BGE 142 II 293** E. 1.2 S. 296; **135 II 260** E. 1.3.3 S. 264; Urteil 2C_502/2015 / 2C_508/2015 vom 29. Februar 2016 E. 1).

1.2. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist und Form eingereicht (vgl. Art. 100 Abs. 1 und Art. 42 BGG). Für die übrigen, ebenfalls erfüllten Sachurteilsvoraussetzungen kann auf E. 2.1 des Urteils 2C_160/2017 / 2C_161/2017 vom 24. August 2017 verwiesen werden, das dieselben Parteien und dieselbe prozessuale Ausgangslage betrifft. Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

2.

2.1. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden, wobei das Bundesgericht das Recht grundsätzlich von Amtes wegen anwendet (Art. 106 Abs. 1 BGG). Im Bereich der direkten Steuern prüft das Bundesgericht vollständig harmonisiertes kantonales Recht gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition (vgl. **BGE 143 II 8**, nicht publ. E. 2.2; **134 II 207** E. 2 S. 210). Unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG) behandelt das Bundesgericht jedoch nur die geltend gemachten Rügen, sofern der rechtliche Mangel nicht geradezu offensichtlich ist (vgl. **BGE 138 I 274** E. 1.6 S. 280 f.).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder sie auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2 BGG; **BGE 140 III 16** E. 1.3.1 S. 17 f.). Rügt die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige

Sachverhaltsfeststellung, haben ihre Vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (**BGE 139 I 72** E. 9.2.3.6 S. 96; **133 II 249** E. 1.4.3 S. 254 f.; Urteil 2C_846/2017 vom 30. Oktober 2017 E. 1.3).

II. Direkte Bundessteuer

3.

Umstritten ist, ob die Vorinstanz den Beschwerdegegnern in der Steuerperiode 2009 zu Recht den Pauschalabzug für Unterhaltskosten der Liegenschaft xxx gewährt hat. Der Pauschalabzug für Unterhaltskosten ist nach Art. 32 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zulässig, wenn sich die Liegenschaft im Privatvermögen befindet, nicht hingegen, wenn sie dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist (vgl. Art. 27 Abs. 1 DBG; Urteile 2C_866/2016 vom 6. Juni 2017 E. 3.1; 2C_784/2016 / 2C_785/2016 vom 13. April 2017 E. 4.1). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (vgl. Art. 18 Abs. 2 DBG).

3.1. Die nach der Rechtsprechung kennzeichnenden Aspekte für den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im Allgemeinen und im Bereich des steuerbaren Immobilienhandels im Besonderen hat das Bundesgericht bereits im ersten Rechtsgang dargelegt. Auf die entsprechenden Erwägungen kann an dieser Stelle verwiesen werden (vgl. Urteil 2C_160/2017 / 2C_161/2017 vom 24. August 2017 E. 3.1).

3.2. Das Steueramt macht geltend, die Vorinstanz habe dem Umstand zu wenig Bedeutung beigemessen, dass die Beschwerdegegnerin gemeinsam mit dem Beschwerdegegner sowie C.E._____ und D.E._____ bereits im Zusammenhang mit der Liegenschaft zzz eine im gewerbsmässigen Liegenschaftshandel tätige Personengesellschaft gegründet habe. Die Beschwerdegegnerin und C.E._____ seien im Hinblick auf den Handel mit der Liegenschaft zzz als stille Gesellschafterinnen anzusehen.

3.2.1. Wie das Steueramt zutreffend erkennt, handelt es sich bei der Hingabe von Geld um eine übliche Form der Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft (vgl. Art. 530 Abs. 1 OR). Allerdings lässt sich nicht allein aus der Übertragung einer Summe Geld an eine einfache Gesellschaft auf den gemeinsamen, gegenseitig übereinstimmenden Willen einer Beteiligung an der besagten Gesellschaft schliessen. Auch nach der Darstellung des Steueramts wurde der von der Beschwerdegegnerin zur Verfügung gestellte Betrag als Darlehen behandelt (vgl. Beschwerde Ziff. 10 ff.), was gegen eine Beteiligung als stille Gesellschafterin spricht. Keineswegs zwingend erscheint sodann die Schlussfolgerung des Steueramts, nach welcher die Verbuchung eines Minussaldos von Fr. 9'000.-- auf dem Darlehenskonto von C.E._____ in der Buchhaltung des Architekturbüros A._____ und E._____ für eine Stellung der Beschwerdegegnerin als Gesellschafterin spricht.

3.2.2. Mit Blick auf die in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien (vgl. Urteil 2C_160/2017 / 2C_161/2017 vom 24. August 2017 E. 3.1 mit Hinweisen) liegen im Zusammenhang mit dem Kauf und Verkauf der Liegenschaft zzz allein keine ausreichenden Anhaltspunkte vor, um von einer selbständigen Erwerbstätigkeit der Beschwerdegegnerin im Bereich des Immobilienhandels auszugehen.

3.3. Das Steueramt rügt weiter, die Vorinstanz lasse ausser Acht, dass die Beschwerdegegnerin das ihr nach dem Verkauf der Liegenschaft zzz erstattete Darlehen unverzüglich in den Kauf der Liegenschaft xxx investiert habe. Weiter seien die Annahmen der Vorinstanz zum Eigenfinanzierungsgrad und zur Beteiligung des Architekturbüros A._____ und E._____ im Zusammenhang mit dem Erwerb, dem Umbau und der Verwaltung der Liegenschaft xxx unzutreffend.

3.3.1. Die Veräusserung der Liegenschaft zzz durch den Beschwerdegegner und D.E._____ erfolgte im August 2006. Aus den mit dem Verkaufserlös zurückerstatteten Darlehen erwarben die Beschwerdegegnerin und C.E._____ am 2. April 2007 die Liegenschaft xxx. Eine gewisse zeitliche Nähe der beiden Grundstücksgeschäfte, die als Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit in Betracht fällt, liegt auf der Hand. Allerdings gilt es zu berücksichtigen, dass die Beschwerdegegnerin und C.E._____ beim Kauf und Verkauf der Liegenschaft zzz nicht unmittelbar beteiligt waren, sondern lediglich indirekt als Darlehensgeberinnen ihrer Ehemänner. Der Handel mit der Liegenschaft zzz kann ihnen im Hinblick auf den Kauf der Liegenschaft xxx nicht ohne Weiteres zugerechnet werden, sodass die Investition des zurückgezahlten Darlehensbetrags für sich betrachtet als Vorgang der privaten Vermögensverwaltung und nicht als planmässiger Einsatz finanzieller Mittel nach nur kurzer Besitzdauer einer Liegenschaft erscheint.

3.3.2. Das Steueramt geht davon aus, dass der Eigenfinanzierungsgrad unter Berücksichtigung der Kosten für den Umbau der Liegenschaft xxx deutlich tiefer liegt als von der Vorinstanz errechnet. Die Herkunft eines für den Umbau verwendeten Betrags von Fr. 122'000.-- sei nicht nachgewiesen, obschon die Beschwerdegegner im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht die Herkunft dieser Mittel hätten offen legen müssen. Demgegenüber erwog die Vorinstanz, dass die geltend gemachten Eigenmittel anhand der Unterlagen zwar im Einzelnen nicht vollumfänglich nachgewiesen seien, die kreditgewährende Bank ohne weitere Eigenmittel aber keine Hypothek in der Höhe von Fr. 1'050'000.-- gewährt hätte. Entgegen der Auffassung des Steueramts erweisen sich diese der Sachverhaltsfeststellung zuzuordnenden Erwägungen der Vorinstanz zur Finanzierung von Kauf und Umbau der Liegenschaft xxx nicht als offensichtlich unrichtig (vgl. E. 2.2 hiervor). Wohl sind die Beschwerdegegner verpflichtet, alles zu tun, um mit entsprechenden Auskünften eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (vgl. Art. 126 Abs. 1 und Abs. 2

DBG) und kann eine ungenügende Kooperation unter Umständen zu einer von der Normentheorie abweichenden, mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung führen (vgl. **BGE 142 II 488** E. 3.8.2 S. 508; Urteile 2C_505/2017 vom 21. November 2018 E. 2.3.2, zur Publikation vorgesehen; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.4). Im vorliegenden Fall stützt sich die Vorinstanz bei der Beweismwürdigung indes auf allgemein bekannte Rahmenbedingungen für die Kreditvergabe bei Immobiliengeschäften und ein Bestätigungsschreiben der involvierten Bank. Ihre Schlussfolgerungen über den Einsatz weiterer Eigenmittel erscheinen nicht geradezu unhaltbar, zumal die Beschwerdegegnerin ungeachtet der Möglichkeit zum Schuldzinsabzug nach Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG offenbar keine weiteren Fremdmittel deklarierte und das Steueramt jedenfalls nicht rechtsgenügend geltend macht, die Beschwerdegegnerin hätte gar nicht über weitere Eigenmittel für Investitionen in die Liegenschaft xxx verfügt. Angesichts dessen ist nicht von einem Einsatz fremder Mittel in einer Höhe auszugehen, die im Sinne der Rechtsprechung auf eine selbständige Erwerbstätigkeit im Bereich des Liegenschaftenshandels hindeutet (vgl. Urteil 2C_160/2017 / 2C_161/2017 vom 24. August 2017 E. 3.1.2 und E. 3.1.3 mit Hinweisen).

3.3.3. Unter Bezugnahme auf verschiedene Aktenstellen macht das Steueramt weiter geltend, dass der Beschwerdegegner (Ehemann der Beschwerdegegnerin) und sein Geschäftspartner am Umbau der Liegenschaft xxx deutlich stärker involviert waren, als dies nach den Feststellungen der Vorinstanz der Fall war. In der Tat unterschätzt die Vorinstanz die Beteiligung des Beschwerdegegners und seines Geschäftspartners mit Blick auf die zahlreichen Rechnungen im Zusammenhang mit dem Umbau der Liegenschaft xxx, die an das Architekturbüro A._____ und E._____ adressiert waren oder von diesem visiert wurden. Zusammen mit dem Umstand, dass der Beschwerdegegnerin und C.E._____ für die entsprechenden Leistungen kein marktübliches Honorar in Rechnung gestellt wurde, kann dies als Indiz für eine stille Beteiligung des Beschwerdegegners und seines Geschäftspartners an der einfachen Gesellschaft der Beschwerdegegnerin und C.E._____ gewertet werden, was für eine selbständige Erwerbstätigkeit der Beschwerdegegnerin sprechen könnte.

3.3.4. Gleichwohl ist unter Berücksichtigung der übrigen Elemente, die nach der Rechtsprechung für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Bereich des Liegenschaftenshandels vorausgesetzt sind (vgl. E. 3.1 hiervor und Urteil 2C_160/2017 / 2C_161/2017 vom 24. August 2017 E. 3.1 mit Hinweisen), nicht von einer Liegenschaft im Geschäftsvermögen auszugehen. Dabei fällt entscheidend ins Gewicht, dass die Beschwerdegegnerin bei einem derartigen Geschäft zivilrechtlich zum ersten Mal als Eigentümerin in Erscheinung tritt und sie am früheren Handel mit der Liegenschaft zzz über die blosser Funktion als Darlehensgeberin hinaus nicht weiter beteiligt war. Die Investition des zurückgezahlten Darlehensbetrags in die Liegenschaft xxx stellt weiter keine auf Erwerb gerichtete Verwendung erzielten Gewinnes, sondern eine Neuanlage bereits vorhandenen Vermögens dar. Als massgeblich erweist sich weiter, dass die Finanzierung von Kauf und Umbau der Liegenschaft xxx nicht mit aussergewöhnlich hohem Fremdkapital erfolgte und jedenfalls im Zeitpunkt des hier angefochtenen Urteils nicht mehr von einer kurzen Besitzesdauer der im Jahr 2007 erworbenen Liegenschaft xxx die Rede sein kann. Mit Blick auf die Beschwerdegegnerin ist somit nicht von einer systematischen, auf Gewinnerzielung gerichteten Tätigkeit im Bereich des Liegenschaftenshandels auszugehen, die als selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 DBG zu qualifizieren wäre. Die Zuordnung der Liegenschaft zum Privatvermögen erweist sich auch mit Blick auf die von der Vorinstanz unterschätzte Beteiligung des Beschwerdegegners und seines Geschäftspartners am Umbau der Liegenschaft xxx als bundesrechtskonform. Ohne dass die Frage nach deren möglichen Stellung als stille Gesellschafter abschliessend beantwortet werden muss, könnte anhand der weiteren Umstände im konkreten Fall von einer Kapitalanlageliegenschaft ausgegangen werden (vgl. dazu Urteil 2C_866/2016 vom 6. Juni 2017 E. 3.3), zumal die Beschwerdegegner ausdrücklich versichern, dass die Liegenschaft xxx der Altersvorsorge der Beschwerdegegnerin und C.E._____ dient, und das Steueramt dagegen keine stichhaltigen Gründe anführt.

3.3.5. Anzuführen bleibt, dass es der Steuerbehörde unbenommen bleibt, zu einem späteren Zeitpunkt eine allfällige Neubeurteilung vorzunehmen, wenn in den auf die Steuerperiode 2009 folgenden Jahren neue Indizien auszumachen sind, die aufgrund des Verhaltens der Beschwerdegegnerin und C.E._____ oder des Beschwerdegegners und seines Geschäftspartners für eine Zuordnung der Liegenschaft zum Geschäftsvermögen sprechen (vgl. Urteil 2C_866/2016 vom 6. Juni 2017 E. 4.3).

III. Staatssteuer

4.

Die Rechtslage ist bei den harmonisierten kantonalen Steuern im Wesentlichen identisch mit jener im Recht der direkten Bundessteuer (vgl. Art. 8 Abs. 2 und Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die entsprechenden Bestimmungen sind übereinstimmend auszulegen, sodass die Liegenschaft xxx auch für die Zwecke der kantonalen Steuern dem Privatvermögen zuzuordnen ist (vgl. Urteil 2C_160/2017 / 2C_161/2017 vom 24. August 2017 E. 4).

IV. Kosten- und Entschädigungsfolgen

5.

Nach dem Dargelegten ist die Beschwerde abzuweisen. Der Kanton Solothurn, der mit der Beschwerde des Steueramts eigene Vermögensinteressen verfolgt, hat die Gerichtskosten zu tragen (vgl. Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 BGG) und den Beschwerdegegnern für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung

auszurichten, die mit Blick auf den beschränkten Aufwand im zweiten Rechtsgang angemessen zu reduzieren ist (vgl. Art. 68 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (Steuerperiode 2009) wird abgewiesen.
2.
Die Beschwerde betreffend die Staatssteuer (Steuerperiode 2009) wird abgewiesen.
3.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Kanton Solothurn auferlegt.
4.
Der Kanton Solothurn hat die Beschwerdegegner für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 1'500.-- zu entschädigen.
5.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonalen Steuergericht Solothurn und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 15. März 2019

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Fellmann