

Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel

1. Allgemeines

Bei den Staats- und Gemeindesteuern erfolgte auf 1. Januar 2014 ein Wechsel vom monistischen zum dualistischen System. Danach unterliegen bei natürlichen Personen Wertzuwachsgerinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens aufgrund von § 20 Absatz 2 StG ab diesem Datum nicht mehr der Grundstückgewinnsteuer, sondern der Einkommenssteuer (vgl. StP 20 Nr. 8, Ziff. 5). Bei der direkten Bundessteuer unterstehen solche Kapitalgewinne gemäss Artikel 18 Absatz 2 DBG seit Inkrafttreten des Bundesgesetzes der Einkommenssteuer.

Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften können demnach selbständiges Erwerbseinkommen natürlicher Personen darstellen, wenn der Handel gewerbsmässig erfolgt.

2. Definition Gewerbsmässigkeit

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts sind Veräusserungsgewinne steuerbar, wenn sie sich aus irgendeiner auf Erwerb (Verdienst) gerichteten Tätigkeit der steuerpflichtigen Person ergeben; dabei ist es nicht von Belang, ob diese im Haupt- oder Nebenberuf, regelmässig oder einmalig ausgeübt wird.

Gewerbsmässigkeit wird dann angenommen, wenn der Handel mit Liegenschaften über den Rahmen einer ordentlichen Vermögensverwaltung hinausgeht und in der Absicht erfolgt, mit dem planmässigen An- und Verkauf von Grundstücken einen Verdienst zu erzielen. Der Liegenschaftenhandel braucht dabei nicht hauptberuflich oder in engem Zusammenhang mit der hauptberuflichen Tätigkeit nebenberuflich durchgeführt zu werden. Auch im nur gelegentlichen oder vereinzelt Kauf und Verkauf von Grundstücken kann eine Erwerbstätigkeit erblickt werden (ASA 49, 561), sofern sich der Steuerpflichtige bemüht, in der Art und Weise eines nebenberuflich Selbständigerwerbenden die Entwicklung des Liegenschaftensmarktes zur Gewinnerzielung auszunützen (BGE 104 Ib 167 = ASA 48, 420).

Die Frage, ob in einem gegebenen Fall der gewinnbringende Verkauf von Liegenschaften nach § 20 StG bzw. Artikel 18 DBG steuerbar ist oder nicht, muss immer nach der Gesamtheit der Umstände beurteilt werden. Dabei sind verschiedene Kriterien heranzuziehen, wie:

- eine systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens;
- die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte;
- eine kurze Besitzesdauer der Immobilien;
- der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, insbesondere eine Nähe zur beruflichen Tätigkeit (z.B. Baufachleute, Architekten; Beizug eines Immobilienfachmanns);
- eine markante Fremdfinanzierung (ASA 49, 558 ff);
- die Reinvestition der Verkaufserlöse in neuen Grundbesitz (ASA 33, S. 44);
- die Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft, Kollektivgesellschaft oder Kommanditgesellschaft.

Die vorgenannten Indizien haben unterschiedliches Gewicht. In der Regel ergibt sich schon aus der mehrfachen Wiederholung und der Planmässigkeit der Geschäfte deren Gewerbsmässigkeit. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit anderen, im Einzelfall aber auch allein ausreichen, um eine Erwerbstätigkeit anzunehmen.

Einkommenssteuerfrei sind dagegen Gewinne, die im Rahmen der gewöhnlichen Verwaltung eigenen (privaten) Vermögens oder in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit, ohne eine eigentliche auf Verdienst gerichtete Tätigkeit, erzielt werden (BG 96 I 655). Indiziell gegen eine Besteuerung spricht ferner, dass eine Liegenschaft während vieler Jahre als Familienwohnsitz diente. Dies ist selbst dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige als Architekt nach dem Erwerb beim Umbau bedeutende Eigenleistungen erbracht hat.