

Entscheide

Gewerbmässiger Liegenschaftshandel

Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft KGVVE vom 25. Juni 2008

Wenn eine Baulandparzelle, welche vor Jahrzehnten durch Erbschaft angefallen war und seither Privatvermögen bildet, bei Gelegenheit veräussert wird, so liegt darin kein gewerbmässiges Vorgehen vor. Daran vermag im konkreten Fall auch nichts zu ändern, wenn nachträglich durch einen Anschlussvertrag eine Parzellierung und Überbauung stattgefunden hat, sofern der einem ortsüblichen Baulandpreis entsprechend vereinbarte Kaufpreis unverändert bestehen blieb, kein finanzielles Risiko übernommen wurde und keinerlei Beteiligung an der Wertsteigerung des Grundstückes bestand.

Sachverhalt:

A. Mit Vorvertrag vom 23. Mai 2002 (Vorvertrag I) hatte sich A verpflichtet, mit der B AG einen Vertrag über den Verkauf der in ihrem Eigentum stehenden Parzelle Nr. 0, Grundbuch X (Parzelle 0), abzuschliessen. Der ihr von der B AG zu entrichtende Kaufpreis war dabei auf Fr. 3'462'240.– festgelegt worden. Mit öffentlicher Urkunde vom 16. September 2004 (Vorvertrag II) wurde dieser Vorvertrag zwar in verschiedenen Punkten abgeändert. Der Gesamtkaufpreis für die Parzelle Nr. 0 wurde aber bei der ursprünglich vereinbarten Summe belassen. Gleichzeitig verpflichtete sich die B AG, A bis spätestens am 30. September 2004 in zwei Raten insgesamt Fr. 3'012'240.– zu überweisen. Der Restbetrag von Fr. 450'000.– sollte innert derselben Frist «...zur Sicherstellung der im Zusammenhang mit dem Verkauf der einzelnen Teilparzellen fällig werdenden Grundstückgewinnsteuern...» auf ein Treuhandkonto überwiesen werden. Die B AG kam diesen Verpflichtungen in der Folge fristgemäss nach.

B. In der definitiven Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer 2005 vom 22. März 2007 ging die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) davon aus, dass diese Einnahmen aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel stammen würden. Entsprechend erhöhte sie das von A für das Jahr 2005 deklarierte steuerbare Einkommen um insgesamt Fr. 1'552'845.–. Die dagegen erhobene Einsprache vom 2. April 2007 wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 25. Juni 2007 ab.

C. Gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung erhob A, vertreten durch die C AG, mit Schreiben vom 24. Juli 2007 beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), Rekurs. Darin beantragte sie in erster Linie, dass ihr steuerbares Einkommen des Jahres 2005 unter Ausschluss der von der Steuerverwaltung einbezogenen, mit der Veräusserung der Parzelle Nr. 0 zusammenhängenden Einkünfte festzusetzen sei.

Obwohl die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 26. September 2007 zum Schluss gelangt war, A erfülle «...die Kriterien für die Annahme eines gewerbsmässigen Liegenschaftshandels nicht...» und deshalb die Gutheissung des Rekurses beantragt hatte, gab das Steuergericht den darin formulierten Begehren mit Urteil vom 26. Oktober 2007 nur teilweise statt. Insbesondere hielt es fest, dass A in Bezug auf die Veräusserung der Parzelle Nr. 0 als selbständige Liegenschaftshändlerin qualifiziert werden müsse. Das ganze Konstrukt an Verträgen sowie die Grösse des Projektes weise auf ein systematisches und planmässiges Vorgehen bei der Abwicklung des fraglichen Geschäftes hin, welches «...über den Rahmen der gewöhnlichen Vermögensverwaltung...» hinausgehe. Es sei zwar unbestritten, dass A über keine diesbezüglichen Fachkenntnisse verfüge und auch kein enger Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit bestehe. Durch die enge Zusammenarbeit mit der B AG sei sie aber in den Genuss des erforderlichen Fachwissens gekommen, weshalb ihr dieses anzurechnen sei. Hingegen wurde die Steuerverwaltung angewiesen, die steuerbaren Einkünfte aus dem gewerbsmässigen Liegenschaftshandel im Sinne der Erwägungen neu zu berechnen.

D. Gegen das Urteil des Steuergerichts vom 26. Oktober 2007 führt A, nach wie vor vertreten durch die C AG, mit Schreiben vom 26. Februar 2008 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Darin beantragt sie zur Hauptsache wiederum, dass die direkte Bundessteuer 2005 unter Ausschluss des von den Vorinstanzen angerechneten Einkommens aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel zu veranlagten sei. In Anbetracht sämtlicher Umstände stehe insbesondere fest, dass ihr Vorgehen im Zusammenhang mit der Veräusserung der fraglichen Parzelle «...nicht auf Erwerb gerichtet war, sondern lediglich einem Vorgehen im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung...» entsprochen habe. Auf die detaillierten Darlegungen wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

E. In ihrer Vernehmlassung vom 18. März 2008 beantragt die Steuerverwaltung dem Kantonsgericht die Gutheissung der Beschwerde vom 26. Februar 2008. Auf den ersten Blick würden die gesamten Umstände zwar den Anschein erwecken, dass A in die planmässige Aufteilung und Überbauung ihrer Parzelle Nr. 0 miteinbezogen worden sei und an diesen Vorgängen auch in wirtschaftlicher Hinsicht profitiert habe. Bei genauerer Betrachtung des Sachverhalts zeige sich aber, dass sie lediglich die ihr von der B AG gebotene Gelegenheit genutzt habe, das ihr durch Erbschaft zugefallene Grundstück zu veräussern.

Das Steuergericht beantragt dem Kantonsgericht mit Vernehmlassung vom 27. März 2008 die Abweisung der Beschwerde. Auf seine diesbezügliche Begründung wird, soweit notwendig, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Seitens der Eidgenössischen Steuerverwaltung ist innert Frist keine Vernehmlassung eingetroffen.

Erwägungen:

1. Die Beschwerde vom 26. Februar 2008 richtet sich gegen das Urteil des Steuergerichts betreffend die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2005 vom 22. März 2007. Entsprechend ist sie gemäss § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 2004 durch das Kantonsgericht zu beurteilen. Auf die von der Beschwerdeführerin als von der strittigen Veranlagungsverfügung betroffenen Steuerpflichtigen überdies frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde kann somit eingetreten werden.

2.1 Im vorliegenden Fall ist zur Hauptsache strittig, ob die Steuerverwaltung zum steuerbaren Einkommen der Beschwerdeführerin der Steuerperiode 2005 zu Recht Einkünfte aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel in der Höhe von Fr. 1'552'845.– hinzugerechnet hat.

2.2 Der Einkommenssteuer unterliegen gemäss Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, wozu gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG insbesondere alle Einkünfte aus einer auf Verdienst ausgerichteten selbständigen Erwerbstätigkeit zu zählen sind. Von der Besteuerung ausgenommen werden gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG einzig die bei der Veräusserung von Privatvermögen erzielten Kapitalgewinne.

Ausgehend von diesen Rechtsgrundlagen werden unter anderem die beim Handel mit Liegenschaften erzielten Gewinne besteuert, wobei es praxisgemäss unerheblich ist, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Steuerfrei sind solche Einkünfte nur dann, wenn sie im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung oder in Ausnützung einer sich zufällig bietenden Gelegenheit erzielt werden. Wie die Vorinstanzen richtig dargelegt haben, ist im Einzelfall stets nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen, ob die bei der Veräusserung von Liegenschaften erzielten Gewinne zum steuerbaren Vermögen gerechnet werden müssen. Als Indizien für eine Gewerbsmässigkeit können etwa die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft in Betracht kommen (vgl. dazu BGE 125 II 124 E. 6a sowie das Urteil des Bundesgerichts vom 24. August 2005 [2A.7/2005] E. 2 mit weiteren Hinweisen).

3.1 Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die fragliche Parzelle Nr. 0 der Beschwerdeführerin vor Jahrzehnten durch Erbschaft zugefallen war und zu ihrem Privatvermögen gehört hatte. In der Folge hatte sie sich im Vorvertrag I zum Abschluss eines Kaufvertrages verpflichtet, mit welchem sie dieses Grundstück zum Preis von Fr. 3'462'240.– bzw. Fr. 480.–/m² an die damalige B AG veräussern sollte.

Mit den im Vorvertrag II von den Parteien vorgenommenen und öffentlich beurkundeten Änderungen wurden diese im Vorvertrag I stipulierten Pflichten (Veräusserung der Parzelle Nr. 0) und Rechte (Kaufpreisanspruch in der Höhe von Fr. 480.–/m²) der Beschwerdeführerin im Grundsatz unverändert belassen. Mit dem Abschluss des Vorvertrages II wurde die Hauptpflicht der Beschwerdeführerin einzig insofern modifiziert, als sie das mittlerweile aufgeteilte Grundstück nicht mehr an die B AG zu veräussern, sondern die Kaufverträge über die zwischenzeitlich bebauten Teilparzellen mit Dritten – den Werkvertragspartnerinnen und Werkvertragspartnern der B AG (in der Folge Dritterwerber) – abzuschliessen hatte. Im Gegenzug wurde die im Vorvertrag I statuierte Kaufpreiszahlungspflicht in eine Verpflichtung der B AG zur Vorfinanzierung des vereinbarten Grundstückkaufpreises umgewandelt, was gleichzeitig eine Erklärung der Beschwerdeführerin erforderlich machte, dass sie ihre gegenüber den Dritterwerbern entstehenden Forderungen (bestehend aus dem Kaufpreis für die jeweilige Teilparzelle und den Kosten ihrer Bebauung) vollumfänglich an die B AG zediert (Vorvertrag II, Ziff. IV und VI).

3.2 Angesichts dieser grundsätzlichen Vereinbarungen kann nun aber davon ausgegangen werden, dass die Intention der Beschwerdeführerin von Anbeginn an einzig darin bestanden hatte, die Parzelle Nr. 0 zu verkaufen, und sie die ihr von der B AG gebotene Gelegenheit dazu genutzt hatte, ihre Absicht in die Tat umzusetzen. Dem Steuergericht ist zwar beizupflichten, dass die Planung der Parzellierung und Bebauung des fraglichen Grundstücks von Anbeginn an sehr konkret gewesen war, hatte die Beschwerdeführerin der damaligen B AG im Vorvertrag I doch das Recht eingeräumt, in ihrem Namen ein Quartierplan- und Baubewilligungsverfahren sowie die Aufteilung der Kaufparzelle einzuleiten (Vorvertrag I, Ziff. IV.5). Daraus kann aber weder geschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin an der Umsetzung dieser Planung beteiligt gewesen war, noch dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht daran partizipiert hatte. Im Gegenteil kann den Bestimmungen des Vorvertrages II entnommen werden, dass die Beschwerdeführerin explizit von allen möglichen, mit der Überbauung ihrer Parzelle zusammenhängenden Verpflichtungen befreit wurde. So war beispielsweise vereinbart worden, dass die B AG sämtliche, mit der Parzellierung des Grundstücks sowie dem Abschluss der Kaufverträge mit den Dritterwerbern zusammenhängenden Kosten trägt. Mit dem auf der Parzelle Nr. 0 errichteten Schuldbrief im Nominalbetrag von Fr. 13'100'000.– hatte die Beschwerdeführerin das in ihrem Eigentum stehende Grundstück zwar zugunsten der B AG als Realsicherheit zur Verfügung gestellt. Da sie von dieser aber bereits Ende September 2004 im Umfange des vereinbarten Kaufpreises entschädigt worden war, war diese Grundpfandbestellung für sie mit keinerlei finanziellem Risiko behaftet gewesen.

Im Gegenzug partizipierte die Beschwerdeführerin nicht an dem durch die Bebauung entstandenen Mehrwert der Parzelle Nr. 0. Entgegen der seitens des Steuergerichts vertretenen Ansicht liegen auch keine Hinweise vor, dass der bereits im Vorvertrag I vereinbarte Kaufpreis in Berücksichtigung eines künftigen Gewinnes festgesetzt worden war. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 18. März 2008 unter Bezugnahme auf statistische Zahlen zu Recht festhält, kann vielmehr davon ausgegangen werden, dass der für das fragliche Grundstück vereinbarte Kaufpreis in der Höhe von Fr. 480.–/m² im Rahmen des Üblichen gelegen hatte.

4. Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass das Vorgehen der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Veräusserung der in ihrem Privateigentum stehenden Parzelle Nr. 0 nicht als gewerbsmässiger Liegenschaftshandel qualifiziert werden kann. Obwohl ihre Handlungen in einem engen Zusammenhang mit der planmässigen und systematischen Bebauung des fraglichen Grundstücks durch die B AG gestanden hatten, hatte die Beschwerdeführerin diesbezüglich weder an dem dadurch erzielten Mehrwert partizipiert noch ein irgendwie geartetes finanzielles Risiko getragen. Auch wenn die Veräusserung der insgesamt 28 Teilparzellen auf einem aussergewöhnlichen Vertragskonstrukt zwischen der Beschwerdeführerin und der B AG basiert hatte, unterschied sie sich in wirtschaftlicher Hinsicht in keiner Art und Weise von einem gewöhnlichen Gelegenheitsverkauf. Bei dem von der Beschwerdeführerin dabei erzielten Erlös handelt es sich dementsprechend um einen durch Veräusserung von Privatvermögen erzielten Kapitalgewinn, welcher gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG nicht der Einkommenssteuer unterworfen ist.

Die Beschwerde vom 26. Februar 2008 wird demzufolge gutgeheissen und das Urteil des Steuergerichts vom 26. Oktober 2007 sowie die Verfügung und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 22. März 2007 bzw. 25. Juni 2007 werden aufgehoben. Die Sache wird nun an die Steuerverwaltung zurückgewiesen mit dem Auftrag, die direkte Bundessteuer 2005 gegenüber der Beschwerdeführerin unter Ausschluss des ihr in der Höhe von Fr. 1'552'845.– aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel angerechneten Einkommens zu veranlagern.

5.1 ...

5.2 ...

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. ...
3. ...
4. ...