

# Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Kammer II



---

II 2015 57

## Entscheid vom 14. Juli 2016

---

Besetzung

lic.iur. Achilles Humbel, Präsident  
Dr.iur. Frank Lampert, Richter  
Monica Huber-Landolt, Richterin  
Dr.iur. Thomas Twerenbold, Gerichtsschreiber

---

Parteien

**A+B.** \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
vertreten durch Pius Gürber, GUERBER TAX AG,

**gegen**

**Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die  
direkte Bundessteuer,  
Vorinstanzen,**

---

Gegenstand

Einkommens- und Vermögenssteuer (Veranlagungen 2010 und  
2011; Qualifikation von Liegenschaften)

## **Sachverhalt:**

**A.** In den Veranlagungsverfügungen 2010 und 2011 vom 12. November 2013 qualifizierte die Kantonale Steuerverwaltung/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer bei den steuerpflichtigen Ehegatten A+B.\_\_\_\_\_ in Abweichung zur Selbstdeklaration einzelne dem Privatvermögen zugeordnete Liegenschaften als Geschäftsvermögen und verweigerte für die Liegenschaften im Geschäftsvermögen die geltend gemachten pauschalen Unterhaltskosten von 20%, gewährte jedoch trotz der fehlenden Belege 5 Prozent des Liegenschaftenertrags als Unterhaltskosten.

**B.** Gegen die Veranlagungsverfügungen 2010 und 2011 vom 12. November 2013 liessen die Ehegatten A+B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 27. November 2013 bei der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer Einsprache erheben.

**C.** In teilweiser Gutheissung der Einsprache berücksichtigte die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer mit Einspracheentscheid vom 29. April 2015 in der Steuerperiode 2010 die effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten der selbstbewohnten Liegenschaft GB-Nr. F.\_\_\_\_\_, im Betrag von Fr. 11'529.--. Im Übrigen wurde bezüglich der im Alleineigentum des Ehegatten A.\_\_\_\_\_ gehaltenen Grundstücke GB-Nr. G.\_\_\_\_\_ (4 Grundstücke), in C.\_\_\_\_\_, an der Qualifikation als Geschäftsvermögen festgehalten, und sowohl in der Steuerperiode 2010 als auch in der Steuerperiode 2011 wurden die beantragten pauschalen Unterhaltskosten von Fr. 6'720.-- bzw. Fr. 6'480.-- verweigert. Ebenso bezüglich des im gemeinschaftlichen Eigentum der Ehegatten gehaltenen Grundstückes GB-Nr. H.\_\_\_\_\_, Gemeinde D.\_\_\_\_\_, wurde an der Qualifikation des hälftigen Eigentumsanteils des Ehegatten A.\_\_\_\_\_ als Geschäftsvermögen festgehalten und in der Steuerperiode 2010 die anteiligen pauschalen Unterhaltskosten von Fr. 12'264.-- (50 Prozent von Fr. 24'528.--) verweigert.

**D.** Gegen diesen Einspracheentscheid vom 29. April 2015 lassen die Ehegatten A+B.\_\_\_\_\_ rechtzeitig am 21. Mai 2015 (Postaufgabe) Beschwerde beim Verwaltungsgericht einreichen mit folgenden Rechtsbegehren:

1. Die Veranlagungsverfügung 2010 vom 12. November 2013 sei zu korrigieren. Folgende Korrekturen sollen vorgenommen werden:
  - Die Liegenschaften in C.\_\_\_\_\_ (GB G.\_\_\_\_\_ (4 Grundstücke)) sollen als Privatvermögen qualifiziert werden; insbesondere soll der Liegenschaftsunterhalt bei den genannten Liegenschaften in C.\_\_\_\_\_ mit der Pauschale von 20% für Liegenschaften im Privatvermögen berücksichtigt werden:

CHF 6'720 und CHF 6'480

- Die Liegenschaften an der K.\_\_\_\_\_ (Strasse), D.\_\_\_\_\_ (halber Anteil) soll zu 100% als Privatvermögen qualifiziert werden; insbesondere soll der Liegenschaftsunterhalt bei der genannten Liegenschaft mit der Pauschale von 20% für Liegenschaften im Privatvermögen berücksichtigt werden; Pauschalabzug für die gesamte Liegenschaft CHF 24'528

Das steuerbare Einkommen bei den Kantons- und der direkten Bundessteuer sei entsprechend aufgrund der interkantonalen/internationalen Steuerauscheidung neu festzusetzen.

2. Die Veranlagungsverfügung 2011 vom 12. November 2013 sei zu korrigieren. Folgende Korrekturen sollen vorgenommen werden:

- Die Liegenschaften in C.\_\_\_\_\_ (GB G.\_\_\_\_\_ (4 Grundstücke)) sollen als Privatvermögen qualifiziert werden; insbesondere soll der Liegenschaftsunterhalt bei den genannten Liegenschaften in C.\_\_\_\_\_ mit der Pauschale von 20% für Liegenschaften im Privatvermögen berücksichtigt werden:

CHF 6'720 und CHF 6'480

Das steuerbare Einkommen bei den Kantons- und der direkten Bundessteuer sei entsprechend aufgrund der interkantonalen/internationalen Steuerauscheidung neu festzusetzen.

3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates.

**E.** Mit Vernehmlassung vom 10. Juni 2015 beantragt die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführer vollumfänglich abzuweisen.

### **Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**1.1** Streitig und zu prüfen ist, ob die streitbetroffenen Liegenschaften zu Recht als Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers qualifiziert wurden und deshalb auch zu Recht der Pauschalabzug in der Höhe von 20% der Mieteinnahmen verweigert wurde, weil ein Pauschalabzug nur für Liegenschaften im Privatvermögen zulässig ist (vgl. Art. 32 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] vom 14.12.1990; § 32 Abs. 3 Bst. b des Steuergesetzes des Kantons Schwyz [StG; SRSZ 172.200] vom 9.2.2000 i.V.m. § 17 der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz [VVStG; SRSZ 172.211] vom 22.5.2001; Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116] vom 24.8.1992).

**1.2** Von den Vorinstanzen wird zur Begründung im Wesentlichen angeführt, der Beschwerdeführer sei aufgrund seiner (früheren) Beteiligung an den

Baukonsortien "L.\_\_\_\_\_" und später "E.\_\_\_\_\_" sowie der grossen beruflichen Nähe zum Liegenschaftenhandel ab 1999 als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler im weiteren Sinne zu qualifizieren. Sämtliche Liegenschaften seien nach Beginn der Tätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler im Jahr 1999 gekauft worden. Aufgrund der neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Schwyz sei es gerechtfertigt, diese Grundstücke dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Erfahrungsgemäss sei ein Liegenschaftenhändler nach Aufnahme seiner Tätigkeit bereit, sein Fachwissen und sein Netzwerk im Liegenschaftsbereich auf sämtliche neu erworbenen Liegenschaften anzuwenden. Im Gegensatz zum Beschwerdeführer sei die Ehegattin bisher nicht im Liegenschaftshandelsbereich tätig gewesen, weshalb deren hälftiger Anteil am Grundstück GB-Nr. H.\_\_\_\_\_ in D.\_\_\_\_\_ als Privatvermögen zu qualifizieren sei.

**1.3** Die Beschwerdeführer stellen nicht in Abrede, dass die (früheren) Anteile an den Baukonsortien eine selbständige Nebenerwerbstätigkeit und die verkauften Einheiten aus diesen zwei Überbauungen Geschäftsvermögen aus Liegenschaftenhandel darstellten. Sie machen jedoch geltend, dass die von den Vorinstanzen als geschäftlich qualifizierten Liegenschaften keinen Konnex mit den in den Baukonsortien abgewickelten Überbauungen hätten. Es handle sich um den Kauf von fertig erstellten Liegenschaften, welche immer fremd vermietet gewesen seien. Eine irgendwie geartete Bautätigkeit sei damit nie verbunden gewesen. Im Weiteren nehme die bisherige Haupttätigkeit als Berater von Finanzierungsprojekten stetig ab; mit dem sichtbaren Kürzertreten, mit Eintreten in das Pensionsalter und ohne Veränderung des Liegenschaftsbestandes (keine Verkäufe, keine Überbauungen oder Überbauungsprojekte) würden die bisher als privat qualifizierten Liegenschaften von der Steuerverwaltung nun auf einmal im Jahr 2008 als Geschäftsvermögen aus Liegenschaftenhandel qualifiziert. Dadurch, dass die Steuerverwaltung die Umqualifizierung ins Geschäftsvermögen erst bei der zweiten Bauetappe mache, obwohl sich seit der Teilnahme am ersten Baukonsortium nichts geändert habe, werde zudem das Prinzip von Treu und Glauben verletzt.

**2.1** Nach der Legaldefinition in Art. 18 Abs. 2, dritter Satz, erster Halbsatz, DBG (vgl. entsprechend § 19 Abs. 2, dritter Satz, StG) liegt Geschäftsvermögen vor, wenn der Vermögenswert ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dient. Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund der Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des

fraglichen Vermögensgegenstands. Massgeblich ist also in erster Linie, ob der Gegenstand in seiner tatsächlichen Nutzung dem Geschäft dient. Daneben können als weitere Abgrenzungskriterien die äussere Beschaffenheit des Vermögenswerts, die Herkunft der Mittel zu dessen Finanzierung, das Erwerbs- oder Veräusserungsmotiv, die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse und auch die buchmässige Behandlung dienen. Es gilt zudem nach der Legaldefinition die Präponderanzmethode (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_458/2011 vom 2.4.2012 Erw. 3.2).

**2.2** Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss auch dann, wenn eine steuerpflichtige Person als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziert, für jede Immobilie die Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen dargetan werden (Urteil des Bundesgerichts 2C\_375/2010 vom 22.3.2011 Erw. 4.4). In Bezug auf die Beweislast hat das Bundesgericht zudem festgehalten, dass der Nachweis für steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt. Dies bedeutet, dass die Steuerbehörde die Tatsachen, die eine Qualifikation der Liegenschaft (en) als Geschäftsvermögen rechtfertigen, nachweisen muss. Kann die Steuerbehörde ausreichende Indizien dafür vorlegen, obliegt es dem Steuerpflichtigen, die Richtigkeit seiner Behauptungen nachzuweisen und Umstände darzutun, die für eine Qualifikation als Privatvermögen sprechen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_42/2015, 2C\_43/2015 vom 10.9.2015 Erw. 2.3).

**2.3** Mit Urteil vom 19. April 2013 (VGE II 2013 16) führte das Verwaltungsgericht aus, dass an den Nachweis der Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen als einer steuerbegründenden Tatsache dann keine zu hohen Anforderungen zu stellen seien, wenn die betreffende steuerpflichtige Person bereits bei einer bzw. mehreren Gelegenheiten als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler eingestuft worden sei und nicht die erstmalige Qualifikation zur Diskussion stehe (Erw. 3.3). Diese Vermutung stellt allenfalls eine Beweiserleichterung dar, hat aber keine Umkehr der Beweislast zur Folge.

**3.1** Für die Zuordnung der Liegenschaften zum Geschäftsvermögen haben die Vorinstanzen angeführt, dass der Beschwerdeführer aufgrund seiner (früheren) Beteiligungen an den Baukonsortien und der grossen beruflichen Nähe seiner Haupterwerbstätigkeit zum Liegenschaftenshandel ab dem Jahr 1999 als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziere. Da die Grundstücke GB-Nr. G.\_\_\_\_\_ (4 Grundstücke) in C.\_\_\_\_\_ im Jahr 2001 und das

Grundstück GB-Nr. H.\_\_\_\_\_ in D.\_\_\_\_\_ im Jahr 2007 nach Beginn der Tätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler gekauft worden seien, rechtfertige es sich, diese Grundstücke dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Im Gegensatz dazu sei die Ehegattin des Beschwerdeführers bis anhin nicht im Liegenschaftenshandelsbereich tätig gewesen, weshalb deren hälftiger Anteil am Grundstück GB-Nr. H.\_\_\_\_\_ in D.\_\_\_\_\_ als Privatvermögen qualifiziere.

**3.2** Die Qualifikation des Beschwerdeführers als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler im Zusammenhang mit den (früheren) Beteiligungen an den Baukonsortien ist unumstritten. Der blosser Hinweis der Vorinstanzen, dass ein Liegenschaftenhändler nach Aufnahme seiner Tätigkeit erfahrungsgemäss bereit sei, sein Fachwissen und sein Netzwerk im Liegenschaftensbereich auf sämtliche neu erworbenen Liegenschaften anzuwenden, genügt indessen alleine nicht, um die Qualifikation der streitbetroffenen Liegenschaften als Geschäftsvermögen zu rechtfertigen. Eine derartige Praxis liefe im Ergebnis wiederum darauf hinaus, dass weiterhin an der bisher praktizierten "Inferenzierungstheorie" festgehalten werden könnte, auch wenn im angefochtenen Entscheid (Erw. 5.3) von den Vorinstanzen etwas anderes behauptet wird. Damit wird der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht Genüge getan, wonach auch bei einem Liegenschaftenhändler für jede Immobilie die Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen dargetan werden muss.

**3.3** Im konkreten Fall ist ein Konnex mit den (früheren) in den Baukonsortien abgewickelten Überbauungen nicht ersichtlich. Der Kauf der Liegenschaften im Alleineigentum des Beschwerdeführers oder im Gesamteigentum der Ehegatten ist nicht mit dem (früheren) Vorgehen des Beschwerdeführers bei den Beteiligungen an den Baukonsortien vergleichbar. Es liegen auch sonst keine konkreten Anhaltspunkte dafür vor, dass es sich um dem Liegenschaftenshandel dienende (Vorrats-) Immobilien oder Kapitalanlageliegenschaften handeln würde. Daran ändert die grosse berufliche Nähe zum Liegenschaftenshandel der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der J AG.\_\_\_\_\_ und/oder als Selbständigerwerbender unter der Firma "ImmoFin A.\_\_\_\_\_" nichts. Es spielt für die Liegenschaften auch keine Rolle, dass die J AG.\_\_\_\_\_ (nachweislich) für das Baukonsortium verschiedene Dienstleistungen ausführte. Auch die Mittelherkunft, das Erwerbsmotiv oder die Besitzesdauer ergeben vorliegend keine eindeutigen Hinweise für eine Zuordnung der Liegenschaften zum Geschäftsvermögen. Können die Vorinstanzen jedoch keine (ausreichenden) Indizien für die Qualifikation der Liegenschaften als Geschäftsvermögen vorlegen, haben sie den Nachteil der Beweislosigkeit zu tragen.

**3.4** Zutreffend ist der vorinstanzliche Hinweis, dass die Beschwerdeführer nichts zu ihren Gunsten ableiten können, wenn die Liegenschaften in den Vorperioden als Privatvermögen besteuert wurden, da definitive Veranlagungsverfügungen richtigerweise regelmässig nur Wirkungen hinsichtlich der Steuerperiode entfalten, für die sie ergangen sind. Immerhin können jedoch die bisherige buchmässige Behandlung und die Deklaration in der Steuererklärung im Rahmen der Gesamtwürdigung als Indizien gewertet werden: Insofern ist den Beschwerdeführern auch zugute zu halten, dass die Liegenschaften bisher nie als Geschäftsliegenschaften bezeichnet und auch keine Abschreibungen oder Wertberichtigungen geltend gemacht wurden, weshalb nichts gegen eine Zuordnung der streitbetroffenen Liegenschaften zum Privatvermögen spricht.

**4.1** Die Beschwerde erweist sich als begründet und wird antragsgemäss gutgeheissen. Der Einspracheentscheid wird daher aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanzen zurückgewiesen.

**4.2** Diesem Verfahrensausgang entsprechend (§ 128 StG i.V.m. § 72 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRP; SRSZ 234.110] vom 6.7.1974 bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG) gehen die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) zu Lasten des Staates.

Zudem wird den rechtlich verbeiständeten Beschwerdeführern für das verwaltungsgerichtliche Verfahren zu Lasten des Staates eine Parteientschädigung zugesprochen, welche in Beachtung des kantonalen Gebührentarifs für Rechtsanwälte vom 27. Januar 1975 (SRSZ 280.411), der ordentlicherweise für das Honorar in Verfahren vor dem Verwaltungsgericht in § 14 einen Rahmen von Fr. 300.-- bis Fr. 8'400.-- vorsieht sowie in § 2 die Bemessungskriterien erwähnt, auf Fr. 1'800.-- (inkl. MwSt und Barauslagen) festgelegt wird.

**4.3** Die vorinstanzlichen Kosten des kantonalen Verfahrens von Fr. 1'750.-- sind ebenfalls dem Verfahrensausgang entsprechend neu zu verlegen und gehen vollumfänglich zu Lasten des Staates.

Für das Einspracheverfahren ist den Beschwerdeführern zu Lasten des Staats ebenfalls eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 154 Abs. 1 StG bzw. § 55 der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz [VvStG; SRSZ 172.211] vom 22.5.2001), welche in Beachtung der erwähnten Bemessungsgrundlagen auf Fr. 900.-- (inkl. Barauslagen und MwSt) festgesetzt wird. Mangels einer gesetzlichen Grundlage darf für das Einspracheverfahren betreffend die direkte

Bundessteuer keine Parteientschädigung zugesprochen werden (Richner/  
Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 135 DBG  
N 18, Art. 144 DBG N 38).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:**

1. In Gutheissung der Beschwerde wird der Einspracheentscheid Nr. 140/2013 und Nr. 141/2013 vom 29. April 2015 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanzen zurückgewiesen.

Die vorinstanzlichen Kosten des kantonalen Verfahrens von Fr. 1'750.-- werden neu vollumfänglich dem Kanton Schwyz auferlegt.

Den Beschwerdeführern wird für das vorinstanzliche kantonale Verfahren zu Lasten des Kantons Schwyz eine Parteientschädigung von Fr. 900.-- (inkl. Barauslagen und MwSt) zugesprochen.

2. Die Kosten für das verwaltungsgerichtliche Verfahren (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) werden auf Fr. 2'500.-- festgesetzt und dem Kanton Schwyz auferlegt. Auf die kantonsinterne Verrechnung wird verzichtet.

Die Beschwerdeführer haben am 26. Mai 2015 einen Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- bezahlt, so dass ein Rückerstattungsanspruch in gleicher Höhe besteht.

3. Den Beschwerdeführern wird für das verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren zu Lasten des Kantons Schwyz eine Parteientschädigung von Fr. 1'800.-- (inkl. Barauslagen und MwSt) zugesprochen.

4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde\* in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, erhoben werden (Art. 42 und 82ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht, BGG, SR 173.110).

Soweit die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht zulässig ist, kann in derselben Rechtschrift subsidiäre Verfassungsbeschwerde\* erhoben und die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden (Art. 113ff. BGG).

5. Zustellung an (...).