Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.156/2002 /sch

Urteil vom 2. September 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller,
Gerichtsschreiber Klopfenstein.

Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Abteilung Recht und Gesetzgebung, 3011 Bern, Beschwerdeführerin,

gegen

A.X._____ und B.X._____,
Beschwerdegegner, vertreten durch Fürsprecher K. Urs Grütter, Moosstrasse 2, 3073 Gümligen,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern,
Chutzenstrasse 68, 3007 Bern.

Direkte Bundessteuer 1997/1998

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid
der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
19. Februar 2002.

Sachverhalt:
A.
A.X._____ (geb. 1943) ist von Beruf Landwirt und Hotelier. Mit Kaufvertrag vom 21. März 1985 erwarb er von Y._____ das Grundstück Gbbl. Nr. 1 (D̈._____) zum Preis von Fr. 1'817'760 (7574 m2 à Fr. 240.–). Dieses Grundstück war bereits früher (1982/83) dem ¨Uberbauungsplan Nr. 3 mit Sonderbauvorschriften C._____/D._____żugewiesen und zu Bauland geworden. Ursprünglich war auf den Grundstücken Nr. 2 (C̈._____) und Nr. 1 der Neubau eines Hotels (Ḧ._____) und die Erstellung von Appartementhäusern geplant. Entsprechende Projektstudien wurden seit den siebziger Jahren vom Architekten Z._____ (mit Büros in R._____ und S._____) ausgearbeitet.

Im Herbst 1991 stellte A.X._____ das Gesuch für den Bau eines Hotels mit 78 Betten, eines Apparthotelgebäudes sowie von sechs Appartementgebäuden mit je zwei 3-Zimmer- und sechs 4-Zimmerwohnungen, die als Eigentumswohnungen verkauft werden sollten. Hierfür erhielt er im Dezember 1992 die Baubewilligung sowie, mit Beschluss des Regierungsrates des Kantons Bern vom 21. Dezember 1994, eine Steuervergünstigung gemäss Art. 24 des kantonalen Gesetzes vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (StG).

In der Folge wurde etappenweise ein abgeändertes Projekt der Überbauung realisiert (Verzicht auf den Bau des Hotels Ḧ._____; vgl. Regierungsratsbeschluss vom 19. Juni 1998) und Ende 1994 mit dem Verkauf der ersten auf dem Grundstück D̈._____ërstellten Eigentumswohnungen begonnen.
B.
In der am 2. Februar 1998 eingereichten Steuererklärung 1997/98 deklarierten die Eheleute X._____ für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 324'716.–. Darin enthalten war ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Einzelfirma Ẅ._____ Immobilien). Bei der Ermittlung der Gestehungs-

kosten für die Überbauung der Ö._____ hatten die Eheleute X._____ einen Landwert von Fr. 600.–/m2 angenommen und diesen ab 1. Januar 1995 entsprechend ins Geschäftsvermögen einbilanziert.

Nachdem die Steuerverwaltung des Kantons Bern diverse Unterlagen einverlangt hatte, verfasste sie am 30. Juni 1999 einen Ëxpertenbericht zur Veranlagungsverfügung 1997/98. Darin kam sie u.a. zum Schluss, die Landparzelle Nr. 1 sei im Jahre 1985 zu Erwerbszwecken erworben worden, was zu einem steuerbaren Aufwertungsgewinn führe. Die Einbilanzierung des Landes mit Fr. 600.–/m2 sei nicht statthaft, als Verkehrswert müsse zwingend der Kaufpreis (Fr. 240.–/m2) angenommen werden. Dies wurde vom Ehepaar X._____ mit Ëgegenbemerkungen zum Expertenberichtümgehend bestritten.

Im Anschluss an diverse weitere Korrespondenz mit den Steuerpflichtigen setzte die Steuerverwaltung des Kantons Bern mit Veranlagungsverfügung vom 21. Januar 2000 das steuerbare Einkommen der Eheleute X._____ für die direkte Bundessteuer der Jahre 1997/98 auf Fr. 617'730.– fest. Die Abweichung von der Selbstdeklaration der Steuerpflichtigen begründete die Steuerverwaltung mit einem Äufwertungsgewinn auf Landparzelle laut Expertenbericht vom 30.6.99 und unserer Stellungnahme auf die Gegenbemerkungen Ihres Vertreters Herr Urs K. Grütter vom 22.11.99ïn der Höhe von Fr. 293'014.–.

Ihre Veranlagungsverfügung bestätigte die Steuerverwaltung des Kantons Bern am 22. März 2000 auf Einsprache hin.

C.

Am 19. Februar 2002 hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Bern eine gegen die Einspracheverfügung vom 22. März 2000 gerichtete Beschwerde teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen der Eheleute X._____ für die direkte Bundessteuer 1997/98 auf Fr. 230'800.– fest. Ihren Entscheid eröffnete die Steuerrekurskommission am 27. Februar 2002.

D.

Mit Eingabe vom 2. April 2002 führt die Steuerverwaltung des Kantons Bern Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht mit den Anträgen, den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 19. Februar 2002 aufzuheben und die Einspracheverfügung der Steuerverwaltung vom 23. (recte: 22.) März 2000 zu bestätigen.

A.X._____ und B.X._____ beantragen, auf die Beschwerde nicht einzutreten, sie eventuell abzuweisen. Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde gutzuheissen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Gegen Entscheide der kantonalen Steuerrekurskommission ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer; DBG, SR 642.11). Die Beschwerdelegitimation steht auch der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer zu (Art. 146 Satz 2 DBG). Gemäss Art. 2 der bernischen Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer gilt die kantonale Steuerverwaltung als kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer im Sinne von Art. 104 DBG. Sie übt das der kantonalen Verwaltung gemäss Art. 141 und Art. 146 DBG zustehende Beschwerderecht aus (Art. 4e der genannten Verordnung). Soweit die Beschwerdegegner vortragen lassen, auf die vorliegende, namens der kantonalen Steuerverwaltung (Abteilung Recht und Gesetzgebung) erhobene Beschwerde sei nicht einzutreten, weil eine Beschwerdelegitimation allenfalls einzig der kantonalen Steuerverwaltung des Kreises F._____ zukomme (welche aber offensichtlich keine Beschwerde erhoben habe), erscheint dieser Einwand als unbegründet.

2.

2.1 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Hat jedoch - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschrif-ten festgestellt, ist das Bundesgericht an die Sachverhaltsfeststellung gebunden (Art. 105 Abs. 2 OG).

2.2 Wie die Beschwerdegegner zutreffend vortragen lassen, ist wegen der grundsätzlichen Bindung des Bundesgerichts an den von der Steuerrekurs-kommission festgestellten Sachverhalt (Art. 105 Abs. 2 OG) die Möglichkeit, vor Bundesgericht neue Tatsachen vorzubringen und neue Beweismittel einzurei-chen, weitgehend ausgeschlossen. Bei den eingereichten Beschwerdebeilagen handelt es sich allerdings um Beweismittel, die die Steuerverwaltung des Kantons Bern schon im vorinstanzlichen Verfahren angerufen hat. Der Antrag der Beschwerdegegner, diese Beweismittel seien aus den Akten zu weisen, erweist sich damit als unbegründet.
2.3 Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwer-de das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 127 II 264 E. 1b S. 268, mit Hinweisen).
3.
3.1 Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Steuerbar sind dabei alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Zu unterscheiden ist zwischen der selbständigen Erwerbstätigkeit und der Verwaltung des privaten Vermögens, in deren Rahmen Kapitalgewinne steuerfrei sind (Art. 16 Abs. 3 DBG). Die Verwaltung des eigenen Vermögens stellt dann keine selbständige Erwerbstätigkeit dar, wenn sie über die schlichte Verwaltung des Privatvermögens nicht hinausgeht und ein Gewinn nur in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit erlangt wird (vgl. BGE 122 II 446 E. 3 S. 448 ff.; 112 Ib 79 E. 2a).
3.2 In einem Grundsatzurteil (BGE 125 II 113 ff.) hat das Bundesgericht festgestellt, dass die unter dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) entwickelte Praxis zur Besteuerung des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels auch unter dem DBG beizubehalten sei. Danach liegt steuerbarer Liegenschaftshandel vor, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn er dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut, das heisst, wenn er eine Tätigkeit entfaltet, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Eine solche Tätigkeit qualifiziert sich als selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG und führt zur Kapitalgewinnbesteuerung, wenn der veräusserte Vermögensgegenstand zum Geschäftsvermögen gehört hat, das heisst, wenn er für die selbständige Erwerbstätigkeit verwendet wurde. Dabei ist unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Ob Gewinne aus der Veräusserung von Vermögenswerten im vorerwähnten Sinne der Besteuerung nach Art. 18 DBG unterliegen, ist im Einzelfall stets nach der Gesamtheit der Umstände zu
beurteilen. Als Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit können bei Liegenschaftsgewinnen wie nach früherem Recht etwa die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäftes mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die genaue Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft in Betracht kommen (BGE 125 II 113 E. 6a S. 124; Urteil 2A. 234/2001 vom 15. Februar 2002, E. 3.2).
3.3 Der Gewinn aus der Veräusserung einer Liegenschaft unterliegt der Einkommensbesteuerung nach Art. 18 Abs. 1 DBG nur insoweit, als er nach Aufnahme der Erwerbstätigkeit eingetreten ist (BGE 96 I 655 E. 4 S. 661 ff.). Ist mit dem Erwerb der Liegenschaft nicht von Anfang an eine auf Verdienst gerichtete Tätigkeit verbunden gewesen, fällt die dazwischen eingetretene Wertsteigerung für die Besteuerung ausser Betracht.

Die Beschwerdegegner anerkennen (vgl. Selbstdeklaration), dass der Gewinn aus dem Verkauf der Stockwerkeinheiten auf der Ď._____ïm Grundsatz der direkten Bundessteuer unterliegt. Streitig ist nur noch, ab wann A.X._____ als selbständiger Liegenschaftenhändler zu qualifizieren ist bzw. in welcher Höhe die Gestehungskosten bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind. Massgebend ist hierbei der Landwert zu Beginn der Händlertätigkeit (vgl. Urteil 2A. 535/2000, E. 2b, in NStP 55, S. 19).

An dieser Stelle bleibt anzumerken, dass die von der Vorinstanz in diesem Zusammenhang getroffenen reinen Sachverhaltsfeststellungen - wie erwähnt (E. 2.1) - gemäss Art. 105 OG für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlich sind. Ob und wieweit die festgestellten Tatsachen den Schluss auf die Aufnahme einer Geschäftstätigkeit als Liegenschaftenhändler erlauben, ist jedoch, entgegen der in der Beschwerdeantwort vertretenen Auffassung, eine vom Bundesgericht frei zu prüfende Rechtsfrage.

3.4 Wie die Beschwerdegegner vor der Steuerrekurskommission vorgetragen haben, ist A.X._____ nach dessen eigener Auffassung ab dem Jahre 1991 als selbständig erwerbender Liegenschaftenhändler anzusehen. Dies deshalb, weil erste Planungsarbeiten betreffend die D._____ im Jahre 1990 eingesetzt hätten. Die weitere für die Baueingabe nötige Planung sei von Architekt Z._____ dann im Jahre 1992 geleistet worden. Das Land - per 1. Januar 1991 mit Fr. 900.–/m2 zu bewerten - müsse auf diesen Zeitpunkt hin entsprechend in das Geschäftsvermögen des A.X._____ eingebucht werden.
3.5 Die Steuerrekurskommission hat diesen Standpunkt - mit Ausnahme des Landwertes, den sie per 1. Januar 1991 auf Fr. 750.–/m2 festgelegt hatte - im Wesentlichen geschützt. Die Vorinstanz erwog, es sei für sie nicht klar und offensichtlich, dass A.X._____ seine aktive Händlertätigkeit bereits im Jahre 1985, dem Zeitpunkt des Erwerbs der D._____, aufgenommen habe. Weder habe er sich mit seinem Rechtsvorgänger zu einem Konsortium zusammengeschlossen, noch seien die früher in Auftrag gegebenen Planungs- und Projektierungsprojekte unverändert übernommen worden. Es könne deshalb nicht angehen, A.X._____ die Handlungen seines Rechtsvorgängers anzurechnen. Die Wertsteigerung der Liegenschaft vom Erwerbszeitpunkt der Liegenschaft im Jahr 1985 bis zur Aufnahme der Händlertätigkeit im Jahr 1991 müsse vielmehr als steuerfreier, privater Kapitalgewinn gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG bezeichnet werden.
3.6 Diese Auffassung vermag vor Bundesrecht nicht standzuhalten:
3.6.1 Ein erstes gewichtiges Indiz (vgl. E. 3. 2) für einen früheren Beginn der selbständigen Erwerbstätigkeit stellen die beiden Honorarrechnungen (vom 8. Oktober 1980 und vom 7. Oktober 1992) dar, die der Architekt Z._____ an den Beschwerdegegner persönlich gerichtet hatte. Auch wenn das Datum der ersten Rechnungsstellung, zumal es nicht nur auf einen mündlichen Vertrag von 1979, sondern auch bereits auf die Sonderbauvorschriften von 1983 Bezug nimmt, unzutreffend (rückdatiert) erscheinen mag, so ergibt sich doch daraus, dass der Beschwerdegegner den Architekten bereits in der ersten Hälfte der achtziger Jahre mit Arbeiten u.a. betreffend die D._____ beauftragt hatte.
3.6.2 Nach den Bestimmungen des Kaufvertrages vom 21. März 1985 zwischen Y._____ und A.X._____ sollte der Kaufpreis von Fr. 1'817'760.– (Fr. 240.–/m2) für das Grundstück Gbbl. Nr. 1 wie folgt getilgt werden:
Fr. 363'552.– (20 %) durch Banküberweisung des Käufers an den Verkäufer
bei Unterzeichnung dieses Vertrages.

Fr. 363'552.– (20%) durch Banküberweisung des Käufers an den Verkäufer
bei Beginn der Bauarbeiten für das erste auf der Vertrags- parzelle zu erstellende Gebäude.

Fr. 363'552.– (20%) durch Banküberweisung des Käufers an den Verkäufer bei Beginn der Bauarbeiten für das zweite auf der Vertrags parzelle zu erstellende Gebäude.

Fr. 363'552.– (20%) durch Banküberweisung des Käufers an den Verkäufer bei Beginn der Bauarbeiten für das dritte auf der Vertrags- parzelle zu erstellende Gebäude.

Fr. 363'552.– (20%) durch Banküberweisung des Käufers an den Verkäufer bei Beginn der Bauarbeiten für das vierte auf der Vertrags- parzelle zu erstellende Gebäude.

_____
Fr.1'817'760.– total, gleich dem Kaufpreis hievor.
==========

Sollte bis zum 31. Dezember 1992 der Kaufpreis gemäss den hievor vereinbarten Teilzahlungen noch nicht vollständig getilgt sein, so wird die noch ausstehende Restschuld per 1.1.1993 zur Zahlung fällig."

Die Kaufpreisrestanz wurde vom Beschwerdegegner jeweils als zinsloses Darlehen deklariert (vgl. Schuldenverzeichnisse der Steuerjahre 1987/88 bis 1995/ 96); im Gegenzug hatte dieser dem Landverkäufer Z._____ vertraglich von jeder verkauften Wohnung 2,5 % des Verkaufspreises als Anteil am Gewinn zugesichert (Kaufvertrag vom 21. März 1985, Ziff. 9.1). Weiter hatten die Vertragsparteien Durchleitungs- und Wegrechte (Ziff. 9.2), eine Architekturverpflichtung (Ziff. 9.3) sowie ein Mitspracherecht des Verkäufers bei der Arbeitsverge-

bung (Ziff. 9.4) festgelegt. Sodann hatte der Beschwerdegegner - nach dem Erwerb und in den Folgejahren - auch noch einen bei der Bank B._____ laufenden Projektierungskredit deklariert.
3.6.3 Diese Indizien zeigen, dass das Vorgehen des Beschwerdegegners bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Jahre 1985 weit über die blosse Verwaltung von Privatvermögen hinausging. Der Beginn seiner Tätigkeit als Liegenschaftenhändler im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (E. 3.2) fällt spätestens auf den Zeitpunkt, an dem er die D._____käuflich erworben hatte. Dies war der erste Schritt hin zur Überbauung und zum späteren Verkauf der Stockwerkeinheiten und leitete die auf Erwerb gerichtete Tätigkeit ein (vgl. Urteil 2A. 535/2000 vom 26. März 2002, E. 2b). Für die Ermittlung der Gestehungskosten ist somit - wie dies die Steuerverwaltung in der Veranlagungsverfügung und im Einspracheentscheid getan hat - vom damals vereinbarten Kaufpreis (Fr. 240.–/m2) auszugehen.
4.
Nach dem Gesagten erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als begründet. Der angefochtene Entscheid ist aufzuheben. Es obliegt der Steuerrekurskommission, auf der dargelegten korrigierten Grundlage über die bei ihr erhobene Beschwerde neu zu entscheiden.
5.
Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den unterliegenden Beschwerdegegnern aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).
Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. Februar 2002 aufgehoben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.– wird den Beschwerdegegnern auferlegt, unter solidarischer Haftung.
3.
Dieses Urteil wird den Parteien und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 2. September 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: