Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.677/2004 /vje

Urteil vom 3. November 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Wallis,
Bahnhofstrasse 35, 1951 Sitten,
Steuerrekurskommission des Kantons Wallis, Regierungsgebäude, place de la Planta 3, 1951 Sitten.

Gegenstand
direkte Bundessteuer 1999/2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis
vom 28. April 2004.

Sachverhalt:
A.
Im Jahr 1973 hatte X._____ die Baurechtsparzelle Nr. **** zum Preis von Fr. 5'280.– erworben und am 12. März 1998 für Fr. 120'000.– verkauft. Bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 1999/2000 rechnete die Steuerverwaltung des Kantons Wallis (nachfolgend: Steuerverwaltung) am 13. Juli 2001 den nach Abzug der Erwerbskosten (Fr. 5'280.–) und diverser Aufwendungen (Fr. 4'720.–) erzielten Gewinn von Fr. 110'000.– als Einkommen aus Liegenschaftenhandel zum übrigen deklarierten Einkommen von X._____ auf.
B.
Die dagegen von X._____ erhobene Einsprache bei der Bezirkssteuerkommission wie auch der Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis (nachfolgend: Rekurskommission) blieben erfolglos.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 22. November 2004 beantragt X._____ dem Bundesgericht, den ihm am 21. Oktober 2004 zugestellten Entscheid der Rekurskommission vom 28. April 2004 aufzuheben. Gemäss Art. 16 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (Bundessteuergesetz, DBG; SR 642.11) seien Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei. Subsidiär seien in der Gewinnberechnung aus dem Verkauf der Liegenschaft die kausal begründeten effektiven abzugsfähigen Aufwendungen gemäss Ziffer 12 seiner Beschwerdeschrift zu berücksichtigen.
Die kantonale Steuerverwaltung und die Rekurskommission verzichten auf eine Stellungnahme. Die kantonale und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend die direkte Bundessteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 97 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]sowie Art. 98 lit. g OG und Art. 146 DBG).
1.2 Weil die hier in Frage stehende Veranlagung eine Steuerperiode vor dem 1. Januar 2001 betrifft, kommt die Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer und die harmonisierten kantonalen Steuern einen einheitlichen Instanzenzug zu schaffen, vorliegend noch nicht zum Tragen, und der Entscheid der Rekurskommission stellt einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid im Sinn von Art. 98 lit. g OG dar (vgl. BGE 130 II 65).
1.3 Ausschlussgründe nach Art. 99-102 OG liegen keine vor. Als betroffener Steuerpflichtiger ist der Beschwerdeführer gemäss Art. 103 lit. a OG zur Beschwerdeführung legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten (vgl. Art. 106 und 108 OG). Soweit der Beschwerdeführer die vollständige Aufhebung des angefochtenen Entscheids verlangt und damit auch den die Staatssteuer betreffenden Teil anficht, kann darauf mangels Letztinstanzlichkeit nicht eingetreten werden.
1.4 Mit der 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).
Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren 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 129 II 183 E. 3.4 S. 188 mit Hinweis).
Hat - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellungen gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erhoben worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig im Sinn von Art. 105 Abs. 2 OG ist eine Sachverhaltsermittlung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286 mit Hinweisen).
1.5 Die gemäss Art. 105 Abs. 2 OG beschränkte Überprüfungsbefugnis in Bezug auf Tatfragen hat zur Folge, dass die Möglichkeit, vor Bundesgericht Noven vorzubringen, weitgehend eingeschränkt ist. Zulässig sind nur solche neue Tatsachen und Beweismittel, welche die Vorinstanz von Amtes wegen hätte berücksichtigen müssen und deren Nichtbeachtung eine Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften darstellt (BGE 128 II 145 E. 1.2.1 S. 150 mit Hinweisen; Gygi, a.a.O., S. 286 f.). Diese Rechtsprechung gilt trotz Art. 114 Abs. 1 OG auch für Abgabestreitigkeiten, da aus dieser Bestimmung kein prozessualer Anspruch auf Prüfung neuer Begehren abgeleitet werden kann (Ulrich Cavelti, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, N. 9 mit Hinweisen zu Art. 146 DBG). Noven, welche der Beschwerdeführer vor der Vorinstanz hätte vorbringen können und aufgrund seiner Mitwirkungspflicht hätte vorbringen müssen, sind damit unzulässig (vgl. BGE 121 II 97 E. 1c S. 100, mit Hinweisen; Urteil A.331/1982 vom 9. November 1984, publ. in: ASA 54 578, E. 1c, S. 585; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes,
2. Aufl., Zürich 1998, N. 942). Das gilt namentlich für die im Zusammenhang mit dem Eventualantrag betreffend den Abzug von Aufwendungen geltend gemachten neuen Behauptungen bzw. Beweismittel.
2.
2.1 Der direkten Bundessteuer als Einkommenssteuer unterliegen 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 den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit gehören auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Steuerfrei sind nach Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen.
2.2 Als Geschäftsvermögen gelten nach Art. 18 Abs. 2 DBG alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Hierbei ist massgebend auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen; Geschäftsvermögen wird angenommen, wenn es tatsächlich dem Geschäft dient (Urteile 2P.183/1999 vom 15.

März 2000, publ. in: StE 2001 B 23.2 Nr. 22, E. 3c; 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, E. 2.2). Nebst weiteren Indizien, wie etwa die äussere Beschaffenheit eines Vermögenswerts, die Herkunft der Mittel zu dessen Finanzierung, die buchmässige Behandlung, das Erwerbsmotiv oder die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse, ist auch die tatsächliche Nutzung bzw. das Veräusserungsmotiv als wichtiges Indiz zu werten. So kann eine Liegenschaft, die mit Mitteln aus dem Privatvermögen erworben wurde, im Lauf der Zeit ihre Funktion ändern und zu Geschäftsvermögen werden, wenn sie im Verkaufszeitpunkt tatsächlich dem Geschäft dient (vgl. Urteil A.109/1975 vom 26. März 1976, publ. in: ASA 45 469, E. 1c, 470). Dabei kann namentlich eine Rolle spielen, ob eine Liegenschaft zur Sicherung von Geschäftskrediten dient (vgl. Urteil 2A.311/1995 vom 1. Dezember 1997, E. 2f) oder im Rahmen einer Gesamtbetrachtung eine Reservefunktion einnimmt. Auch in einem solchen Fall hat die Liegenschaft eine dem Geschäft dienende Funktion (vgl. Urteil A.20/1976 vom 10. Dezember 1976, publ. in: ASA 48 131, E. 2, 132 ff.).

3.

3.1 Unbestritten ist zunächst, dass der Beschwerdeführer nebenberuflich gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel betreibt (zum Liegenschaftenhandel vgl. BGE 125 II 113 E. 6a S. 124; Urteil 2A.547/2004 vom 22. April 2005, E. 2.2 mit Hinweisen). Die Rekurskommission hielt im angefochtenen Entscheid in für das Bundesgericht verbindlicher Weise (vgl. Art. 105 Abs. 2 OG) fest, dass der vom Beschwerdeführer betriebene Liegenschaftenhandel in engem Zusammenhang mit seiner hauptberuflichen Tätigkeit als Angestellter und Aktionär der A._____ AG steht. Der Beschwerdeführer habe sich an zahlreichen Konsortien beteiligt, regelmässig Liegenschaftentransaktionen getätigt und sei Eigentümer verschiedener vermieteter Immobilien. Bei diesem gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel sei es nicht selten darum gegangen, der A._____ AG Arbeitsaufträge im Bereich Metallbau, Bedachungen, Sanitär und Heizungen zu beschaffen. Die Rekurskommission ging weiter davon aus, dass die vom Beschwerdeführer für die B._____ AG eingegangenen Solidarverbindlichkeiten, aus denen er von der Bank im Umfang von Fr. 84'000.– in Anspruch genommen wurde, dem Geschäftsvermögen zuzurechnen waren. Um diese Schuld zu begleichen, hatte der Beschwerdeführer die umstrittene Liegenschaft verkauft. Entsprechend zählte die Rekurskommission auch diese Liegenschaft zum Geschäftsvermögen, weil der Beschwerdeführer den Erlös für die Ablösung von geschäftlichen Verpflichtungen verwendet habe.

3.2 Ein Steuerpflichtiger, der grundsätzlich als Liegenschaftenhändler besteuert wird, muss nicht unbedingt jeden Gewinn, den er bei der Veräusserung eines Grundstückes erzielt, als Einkommen aus einer Tätigkeit versteuern. Denn es kommt vor, dass auch ein Liegenschaftenhändler gelegentlich ein Grundstück in der Absicht, es zu bewohnen, oder für sonstige private Zwecke erwirbt, tatsächlich dafür verwendet und nachher mit Gewinn veräussert. In solchen Ausnahmefällen kann es gerechtfertigt sein, den Verkauf als einen Akt der Verwaltung des privaten Vermögens zu betrachten, so dass der dabei erzielte Gewinn der direkten Bundessteuer nicht unterliegt (Urteil A.17/1986 vom 18. September 1986, publ. in: StE 1987 B 23.1 Nr. 10, E. 1b; BGE 96 I 670 E. 2, je mit Hinweisen).

Eine solche Ausnahme ist aber im vorliegenden Fall nicht gegeben. Der Beschwerdeführer mag die Liegenschaft im Jahr 1973 für private Zwecke erworben haben. Dass er sie auch tatsächlich dafür verwendet hat, ist nicht dargetan. Jedenfalls kam es auf dieser Parzelle nicht zur geplanten Errichtung eines Eigenheims. Die Liegenschaft blieb ungenutzt im Vermögen des Beschwerdeführers.

3.3 Für die Beurteilung, ob eine Liegenschaft ins Geschäfts- oder Privatvermögen fällt, ist in der Regel ihre aktuelle Funktion massgebend (Urteil 2A.511/1997 vom 17. August 1999, publ. in: Pra 1999 Nr. 185 S. 963, E. 2b) sowie die Bedeutung, die sie im Vermögen des Steuerpflichtigen hat (vgl. BGE 120 Ia 349 E. 4c/bb S. 355).

Der Beschwerdeführer war hauptberuflich im Baugewerbe als Angestellter und Aktionär bei der A._____ AG tätig. Vom Beschwerdeführer unwidersprochen, hat die Rekurskommission ausgeführt, bei seinem gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel sei es auch darum gegangen, Arbeitsaufträge für sein Unternehmen zu beschaffen. Indem die Rekurskommission die Solidarbürgschaft des Beschwerdeführers gegenüber der Bank als geschäftliche Verpflichtung qualifizierte, ging sie weiter (implizit) davon aus, dass zwischen seinem Engagement bei der B._____ AG und seiner Tätigkeit bei der A._____ AG ein Zusammenhang bestehe.

Dem hält der Beschwerdeführer lediglich entgegen, bei seiner Beteiligung an der B._____ AG handle es sich um Privatvermögen, und der bei deren Konkurs erlittene Verlust stelle einen privaten Kapitalverlust dar. Es bestehe kein Zusammenhang zwischen der Solidarbürgschaft und seiner selbständigen Nebenerwerbstätigkeit als Liegenschaftenhändler.

3.4 Nach der genannten Rechtsprechung ist aufgrund einer Gesamtbetrachtung zu beurteilen, ob ein Wertgegenstand, hier ein Baurechtsgrundstück, tatsächlich dem Geschäft dient und damit zum Geschäftsvermögen gehört. Aus dieser Gesamtbetrachtung ergibt sich, dass nicht in jedem Fall ein direkter, unmittelbarer Zusammenhang gegeben sein muss. Vielmehr kann ein indirekter, mittelbarer Zusammenhang zwischen dem Verkauf der Liegenschaft und der Tätigkeit des Beschwerdeführers als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler genügen.
Eine gewisse Verwandtschaft mit der Bautätigkeit und dem Liegenschaftenhandel des Beschwerdeführers kann im Zweck der B._____ AG (Handel mit Möbeln, Vorhängen, Teppichen und Einrichtungsgegenständen aller Art) gesehen werden. Diese Tätigkeit im Bereich der Innenarchitektur deutet zwar auf einen Zusammenhang mit der übrigen Aktivität des Beschwerdeführers und damit auf die Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen hin. Da jedoch die Rekurskommission den geschäftlichen Charakter dieser Beteiligung nicht näher geprüft hat, muss hier die Frage offen bleiben, ob die Verwendung des Verkaufserlöses des Baurechtsgrundstücks für die Tilgung von Schulden aus dem Engagement des Beschwerdeführers bei der B._____ AG schon den Schluss auf den notwendig engen Zusammenhang zum Geschäftsvermögen erlaubt.
3.5 Das Baurechtsgrundstück ist aber aufgrund einer Gesamtbetrachtung dem Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zuzurechnen. Er ist seit den Siebzigerjahren unbestrittenermassen Liegenschaftenhändler. Er tätigt regelmässig Liegenschaftentransaktionen, ist an zahlreichen Konsortien beteiligt und vermietet als Eigentümer verschiedene Häuser bzw. Wohnungen. Wenn der Beschwerdeführer unter diesen Umständen seit Jahrzehnten ein Baurechtsgrundstück in seinem Vermögen hält, ohne es zu überbauen, dann handelt es sich dabei vermutungsweise um eine Reserveliegenschaft für die Handelstätigkeit.
Diese Vermutung wird durch die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe darauf ursprünglich ein Eigenheim bauen wollen, nicht widerlegt. Ob sich das Baurechtsgrundstück für den Bau eines Eigenheims tatsächlich eignet, erscheint angesichts der geographischen Lage des Grundstücks zumindest fraglich. Entscheidend ist aber, dass der Beschwerdeführer die fragliche Parzelle weder für den als ursprünglich genannten Zweck des Eigenheimbaus noch sonst für eine private Nutzung, wie beispielsweise für den Bau eines privaten Ferienhauses, verwendet hat. Namentlich angesichts der langen Haltedauer tritt deshalb die ursprüngliche Erwerbsabsicht in den Hintergrund und die Reservefunktion der unbebauten Baurechtsparzelle im Portefeuille des Liegenschaftenhändlers erscheint dominierend. Es ist darum nicht zu beanstanden, dass die Rekurskommission den vom Beschwerdeführer durch den Verkauf seines Baurechtsgrundstücks erzielten Gewinn der Einkommenssteuer der direkten Bundessteuer unterstellt hat.
4.
Demnach erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 3. November 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: