Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.544/2004 /sza

Urteil vom 9. Dezember 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
M. und N. X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, Steinstrasse 21, 8090 Zürich.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1997/98 (ausserordentliche Einkünfte 1998),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 29. Juni 2004.

Sachverhalt:
A.
M. X._____ ist diplomierter Bauingenieur HTL und betreibt ein Ingenieurbüro für Hoch- und Industriebauten. 1984 hatte er vier Grundstücke in A._____ erworben, die sich überwiegend ausserhalb der Bauzone befanden und teilweise mit Wald bestückt waren. M. X._____ wollte auf einer dieser Parzellen ein Doppeleinfamilienhaus erstellen, bekam jedoch von der Baubehörde A._____ zunächst einen ablehnenden Vorentscheid und erhielt erst am 8. Juli 1997, d.h. 13 Jahre später, die Baubewilligung (nunmehr für drei Einfamilienhäuser). Ein Jahr später verkaufte er alle Landparzellen an vier verschiedene Käufer und realisierte dabei einen Gewinn von Fr. 548'237.–.
1988 hatte M. X._____ zusammen mit dem Architekten Z._____ ein Abbruchobjekt in B._____ gekauft, um darauf ein Mehrfamilienhaus zu bauen. Nach dem plötzlichen Tod seines Partners 1991 erwarb er auch dessen Anteil und erstellte in den Jahren 1997 und 1998 ein Mehrfamilienhaus mit vier Wohnungen und begründete daran Stockwerkeigentum. 1998 trat er zwei dieser Wohnungen im Rahmen gemischter Schenkungen seinen Söhnen ab, eine verkaufte er an Dritte, und die vierte Wohnung behielt er für den Eigenbedarf. Daraus resultierte insgesamt ein Verlust von Fr. 109'870.–.
B.
Am 8. März 2002 veranlagte das Kantonale Steueramt Zürich (nachfolgend: Steueramt) M. und N. X._____ für die direkte Bundessteuer 1997/98 (ausserordentliche Einkünfte 1998) mit ausserordentlichen Einkünften aus Liegenschaftshandelstätigkeit von Fr. 398'300.–. Es verrechnete den Gewinn aus dem Verkauf in A._____ mit dem Verlust in B._____ und liess zusätzlich einen AHV-Sonderbeitrag von Fr. 40'000.– zum Abzug zu. Auf Einsprache hin wurden die ausserordentlichen Einkünfte auf Fr. 251'600.– reduziert, indem zusätzlich ein Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 41'176.–, Vorjahresverluste von Fr. 106'880.– sowie der effektive AHV-Sonderbeitrag von Fr. 38'667.– berücksichtigt wurden.
C.

Die Eheleute M. und N. X._____ erhoben gegen den Einspracheentscheid am 8. Oktober 2003 Beschwerde an die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich (nachfolgend: Rekurskommission) mit dem Antrag, von einer Besteuerung ausserordentlicher Einkünfte abzusehen. Am 29. Juni 2004 hiess diese die Beschwerde teilweise gut und wies die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an den Steuerkommissär zurück. Sie bejahte zwar die aus dem Verkauf der Parzellen in A._____ erzielten Gewinne als ausserordentliche Einkünfte, die auf einer Tätigkeit als Liegenschaftshändler beruhten; hingegen sei der genaue, für die Gewinnbemessung massgebende Zeitpunkt der Aufnahme dieser Tätigkeit nicht erstellt.
D.
Gegen diesen Entscheid haben M. und N. X._____ am 18. September 2004 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und von der Besteuerung ausserordentlicher Einkünfte abzusehen; bereits entrichtete Steuerbeträge seien zurückzuerstatten. Im Übrigen ersuchen sie u.a. gestützt auf Art. 6 Ziff. 1 EMRK um die Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels.
E.
Das Steueramt, die Rekurskommission sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Angefochten ist ein Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission Zürich, der sich auf Steuerrecht des Bundes stützt und grundsätzlich mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]).
1.2 Strittig ist die Veranlagung in der Zeit vor dem 1. Januar 2001, so dass 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 kommt und der Entscheid der Rekurskommission einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid im Sinn von Art. 98 lit. g OG darstellt (vgl. BGE 130 II 65).
1.3 Allerdings handelt es sich dabei um einen Rückweisungsentscheid zur Vornahme weiterer Abklärungen und zu neuer Entscheidung. Gegen einen solchen Zwischenentscheid ist gemäss Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 Abs. 2 und Art. 45 Abs. 1 VwVG die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nur gegeben, wenn er einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirkt (Urteil 2A.255/1991 vom 5. November 1992, publ. in: ASA 62 490, E. 1b). Sofern aber ein angefochtener Entscheid wie hier Rechtsfragen endgültig entscheidet und sich die Rückweisung nur auf Fragen der Steuerbemessung bezieht, ist er teilweise abschliessend und kann Gegenstand einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde bilden (Urteile 2A.442/2001 vom 19. Juni 2002 E. 1.1; 2A.148/1994 vom 10. Januar 1996 E. 1a; vgl. BGE 120 Ib 97 E. 1c S. 99 f.).
1.4 Ausschlussgründe nach Art. 99-102 OG liegen keine vor. Als betroffene Steuerpflichtige sind die Beschwerdeführer gemäss Art. 103 lit. a OG zur Beschwerdeführung legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (vgl. Art. 106 und 108 OG).
1.5 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) gerügt werden. An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist die Sachverhaltsfeststellung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend sind (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286 mit Hinweisen).
1.6 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; 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.; 127 II 264 E. 1b S. 268 mit Hinweis).
1.7 Ein zweiter Schriftenwechsel findet nur ausnahmsweise statt (Art. 110 Abs. 4 OG). Ein solcher erübrigt sich im vorliegenden Fall, weil sich die zur Stellungnahme aufgeforderten Instanzen im Wesentlichen auf die Antragstellung im abweisenden Sinn beschränken und materiell nichts vorbringen. Im Übrigen findet Art. 6

Ziff. 1 EMRK, auf den sich die Beschwerdeführer unter anderem stützen, auf Steuerverfahren keine Anwendung (Urteile 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3; 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5; 2A.280/1998 vom 10. Februar 1999, publ. in: ASA 68 669, E. 1).
2.
2.1 Gemäss Art. 16 DBG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Urteil 2A.419/2001 vom 13. November 2002, publ. in: StE 2003 B 23.1 Nr. 54, E. 2.1). Art. 18 Abs. 1 DBG bestimmt, dass alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- oder Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar sind. Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gehören nach Art. 18 Abs. 2 DBG auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist u.a. die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen. Als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gelten auch die Gewinne aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen, wenn sie in einer über die schlichte Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit erzielt werden. Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts (Urteile 2A.512/2003 vom 2. April 2004, E. 2.1; 2A.512/2001 vom 12. September 2002, publ. in: NStP 56/2002 S. 109, E. 2; 2A.156/2002 vom 2. September 2002, publ. in: StR 58/2003 S. 129, E. 3.2; 2A.234/2001 vom 15. Februar 2002 E. 3.2; 2A.538/2000 vom 2. April 2001, publ. in: NStP 55/2001 S. 21, E. 4a; 2P.56/2000 vom 27. März 2001, publ. in: RDAT 2001 II Nr. 15t S. 496, E. 3b/aa und bb; BGE 125 II 113 E. 6a S. 124) sind Veräusserungsgewinne steuerbar, wenn sie sich aus irgendeiner auf Erwerb (Verdienst) gerichteten Tätigkeit der steuerpflichtigen Person ergeben, gleichgültig ob diese im Haupt- oder Nebenberuf, regelmässig wiederkehrend oder nur einmal ausgeübt wird. Auch Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften unterliegen der Einkommenssteuer, wenn sie im Rahmen einer solchen Tätigkeit erzielt werden. Steuerfrei sind sie nur, wenn sie im Rahmen der blossen Verwaltung des eigenen Privatvermögens oder in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit, ohne eigentliche auf Verdienst gerichtete Tätigkeit, erlangt werden. Ob Veräusserungsgewinne der Besteuerung nach Art. 18 DBG unterliegen, ist im Einzelfall stets nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Als Indizien für eine selbstständige Erwerbstätigkeit können bei Liegenschaftsgewinnen 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 Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft in Betracht kommen. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, im Einzelfall jedoch unter Umständen auch bereits allein zur Annahme einer Erwerbstätigkeit ausreichen (BGE 125 II 113 E. 3c S. 118 und E. 6a S. 124).
2.2 Nach Auffassung der Rekurskommission stammen die Einkünfte der Beschwerdeführer aus den Liegenschaftsverkäufen in A._____ aufgrund verschiedener Indizien insgesamt aus einer auf Erwerb gerichteten Tätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 1 DBG:
Zu diesem Ergebnis kommt sie einmal in Anbetracht der Anzahl Liegenschaftstransaktionen im Jahr 1998 (sieben, wovon zwei Erbvorbezüge an die Söhne). Sodann habe ein Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers bestanden. Er sei schon in früheren Jahren verschiedentlich an Überbauungen beteiligt gewesen, womit er sich mit den örtlichen Gegebenheiten von A._____ vertraut gemacht und Kontakte zu Architekten und anderen Baufachleuten geknüpft habe. Damit sei die Nähe zum Baugewerbe erwiesen. Weiter habe der Beschwerdeführer im Rahmen einer einfachen Gesellschaft mit einem Architekten zusammengewirkt und die Erstellung des Mehrfamilienhauses in B._____ in hohem Grad fremdfinanziert.
Im Sinn einer Gesamtbetrachtung habe deshalb der Beschwerdeführer im massgebenden Verkaufszeitpunkt eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit ausgeübt, und die erzielten Gewinne seien nach Art. 18 Abs. 1 DBG steuerbar. Dabei handle es sich ohne weiteres um ausserordentliche Einkünfte, die gemäss Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG (in der Fassung vom 9. Oktober 1998, in Kraft seit 1. Januar 1999) einer Sonderbesteuerung unterliegen.
2.3 Diese Schlussfolgerungen der Rekurskommission sind nicht zu beanstanden. Einzelne der festgestellten Indizien genügten bereits für sich allein betrachtet, um den von ihr gezogenen Schluss zu rechtfertigen (BGE 125 II 113 E. 3c S. 118). Im Urteil 2A.512/2001 vom 12. September 2002 (publ. in: NStP 56/2002 S. 109) hat das Bundesgericht ebenfalls - trotz ursprünglich fehlender Verkaufsabsicht - eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit angenommen, obwohl vom neu erstellten Mehrfamilienhaus mit sieben Stockwerkeinheiten bloss fünf Ein-

heiten in einem Jahr veräussert und zwei weitere später auf Rechnung künftiger Erbschaft an Nachkommen abgetreten worden waren. Während es in diesem Fall keine weiteren Indizien gab, kommen beim Beschwerdeführer seine Nähe zum Baugewerbe sowie seine vertiefte Kenntnis des Liegenschaftsmarktes hinzu. Dasselbe gilt für das Zusammenwirken mit einem Architekten im Rahmen einer einfachen Gesellschaft und für den hohen Fremdfinanzierungsgrad. Von der Vorinstanz nur am Rand gewürdigt wurde sodann der Umstand, dass der Beschwerdeführer sowohl in A._____ wie auch in B._____ wesentlich zur Wertsteigerung der Liegenschaften beitrug, indem er sich um die Einzonung bzw. das Einholen der Baubewilligung (A._____)
und mit der Überbauung sowie der Schaffung von Stockwerkeigentum (B._____) befasste. All dies sprengt klarerweise den Rahmen der schlichten Verwaltung des eigenen Vermögens (Peter Locher, Kommentar DBG, Therwil/Basel 2001, N. 38 zu Art. 18 DBG mit Hinweisen auf die Judikatur). Daran ändert nichts, dass der Beschwerdeführer die Liegenschaften in A._____ ursprünglich für den Eigenbedarf ("Generationenhaus") bzw. zum Aufbau einer Altersvorsorge erworben hatte (Urteile 2A.512/2003 vom 2. April 2004 E. 2.3; 2P.119/2001 vom 10. Oktober 2001 E. 5a). Ebenso wenig schliesst ein äusserer Druck, einzelne Liegenschaften verkaufen zu müssen, eine Gewinnabsicht und damit das Vorliegen einer auf Erwerb gerichteten Tätigkeit aus (Urteil 2A.221/1999 vom 14. März 2000, publ. in: BStPra XV [2000/2001]S. 188, E. 3b mit Hinweisen). Dem subjektiven Element - selbst demjenigen, einen Gewinn erzielen zu wollen - wird im Übrigen nur eine untergeordnete Bedeutung beigemessen: Es ist in der Regel nur dann entscheidend, wenn eine Betrachtung der objektiven Elemente Zweifel an der Natur der vorgenommenen Grundstückgeschäfte entstehen lässt (Danielle Yersin, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, ASA 59 S. 137-171,
insbesondere 147 f.), was hier nicht der Fall ist.
2.4 Diese Gewinne sind sodann als ausserordentliche Einkünfte im Sinn von Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG aufzufassen und unterliegen einer Sonderbesteuerung (vgl. dazu Urteil 2A.37/2004 vom 25. März 2004 E. 2.4). Diese Rechtsprechung stimmt im Übrigen mit der Praxis überein, die das Bundesgericht beim Liegenschaftshandel für Gewinne in der Bemessungslücke im Zusammenhang mit einer Zwischenveranlagung bzw. der Aufgabe der Steuerpflicht verfolgt und dort ebenfalls sämtliche Gewinne als ausserordentlich qualifiziert (Urteil 2A.237/2003 bzw. 2P.130/2003 vom 28. Mai 2004 E. 2 mit weiteren Hinweisen).
3.
Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften unterliegen der Einkommensbesteuerung nach Art. 18 Abs. 1 DBG nur insoweit, als sie nach Aufnahme der Erwerbstätigkeit und damit nach der Mutation der Liegenschaften zu Geschäftsvermögen eingetreten sind (Urteile 2A.512/2003 vom 2. April 2004 E. 3.3.2; 2A.512/2001 vom 12. September 2002, publ. in: NStP 56/2002 S. 109, E. 2; 2A.156/2002 vom 2. September 2002, publ. in: StR 58/2003 S. 129, E. 3.3; 2A.535/2000 vom 26. März 2001, publ. in: NStP 55/2001 S. 17, E. 2, je unter Hinweis auf BGE 96 I 655 E. 4 S. 661 ff.). Nachdem die Rekurskommission den Erwerb der Parzellen in A._____ als ursprünglich private Investition qualifiziert, ist fraglich, ab wann diese Parzellen zu Geschäftsvermögen geworden sind. Weil diese Frage aufgrund der vorhandenen Akten nicht schlüssig beurteilt werden konnte, wies sie die Sache zu Recht an den Steuerkommissär zur Ergänzung des Sachverhalts und zu neuer Entscheidung zurück. Auch dieses Vorgehen ist sachgerecht.
4.
4.1 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demzufolge als unbegründet und ist abzuweisen.
4.2 Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern unter Solidarhaft aufzuerlegen (Art. 153 und 153a in Verbindung mit Art. 156 Abs. 1 und 7 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zu entrichten (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich und der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 9. Dezember 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: