Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.512/2001 /bmt

Urteil vom 12. September 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Müller, Merkli,
Gerichtsschreiber Fux.

Erbengemeinschaft von Herrn A._____ und Frau B._____, bestehend aus:
1. C._____,
2. D._____,
3. E._____,
4. F._____,
Beschwerdeführer, alle vertreten durch Fürsprecher Roger Lerf, Bahnhofstrasse 15, Postfach 55, 3125 Toffen,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Münstergasse 3,
3011 Bern,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern, Chutzenstrasse 68, 3007 Bern.

Direkte Bundessteuer 1993/94 und 1995/96,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. Oktober 2001.

Sachverhalt:
A.
A._____ erwarb im Jahr 1958 das unbebaute Grundstück Grundbuchblatt-Nr. 5915 in der Gemeinde Wengen; der Kaufpreis betrug rund Fr. 20'000.–. Am 19. Juli 1990 stellte er ein Baubewilligungsgesuch für den Neubau eines Mehrfamilienhauses auf dieser Parzelle. In der Folge wurde das Grundstück in Stockwerkeigentum ausgestaltet und überbaut. Von den sieben Stockwerkeinheiten (Gbbl. Nrn. 5915-1 bis 5915-7) wurden fünf Einheiten im Jahr 1992 veräussert und zwei im Jahr 1994 auf Rechnung künftiger Erbschaft an Nachkommen abgetreten.

In der Steuererklärung 1993/94 (Bemessungsjahre 1991/92) deklarierte das Ehepaar A._____-B._____ bei der direkten Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 24'076.–, in der Steuererklärung von 1995/96 (Bemessungsjahre 1993/94) ein solches von Fr. 45'606.–. Demgegenüber setzte die Steuerverwaltung des Kantons Bern mit Einspracheverfügungen vom 22. Januar 2001 das steuerpflichtige Einkommen 1993/94 auf Fr. 230'000.–, jenes für die Steuerperiode 1995/96 auf Fr. 106'400.– fest. Die Differenzen zur Selbstdeklaration beruhen im Wesentlichen darauf, dass die Veranlagungsbehörde jeweils den Veräusserungserlös der erwähnten Stockwerkeinheiten als steuerbares Einkommen aus Liegenschaftenhandel erfasste.
B.
Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern wies am 16. Oktober 2001 die Beschwerden der Erbengemeinschaft A._____-B._____ gegen die Einspracheentscheide ab. Sie erwog, die Steuerverwaltung habe für den massgebenden Verkehrswert des Grundstücks im Zeitpunkt des Beginns der Handelstätigkeit im Jahr 1990 (Einreichung des Baugesuchs) zu Recht einen Quadratmeterpreis von Fr. 400.– herangezogen und nicht auf den unrealistischen Preis von Fr. 1'372.88 oder Fr. 1'681.42 gemäss Parteigutachten abgestellt.

C.
Die Erben des A._____ haben am 26. November 2001 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Sie beantragen, den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 16. Oktober 2001 aufzuheben; bei der Festsetzung der direkten Bundessteuer der Jahre 1993/94 und 1995/96 sei das von ihnen eingereichte Verkehrswertgutachten angemessen zu berücksichtigen. Mit Eingabe vom 27. November 2001 wurden die Begehren dahingehend präzisiert, dass auch der Entscheid der Steuerverwaltung als erste Instanz aufzuheben und die Steuer neu zu veranlagen sei.

Die Steuerrekurskommission und die Steuerverwaltung des Kantons Bern beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Den gleichen Antrag stellt die Eidgenössische Steuerverwaltung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Die Miterbin B._____ ist nach Einreichung der Beschwerde verstorben. Die im Ingress genannten Mitglieder der Erbengemeinschaft des A._____ und der B._____ führen gemäss Mitteilung ihres Rechtsvertreters vom 27. Mai 2002 das Verfahren weiter.
2.
Nach ständiger Praxis bilden Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften Erwerbseinkommen und ist die damit verbundene Tätigkeit sowohl nach Art. 21 Abs. 1 lit. a des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; hier noch anwendbar auf die Steuern der Jahre 1993/94) als auch nach Art. 18 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) als Liegenschaftenhandel zu qualifizieren, wenn sie über die schlichte Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht und der Gewinn nicht nur in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit, ohne eigentliche auf Verdienst gerichtete Tätigkeit, erlangt wird, sondern die Tätigkeit in ihrer Gesamtheit auf Erwerb (Verdienst) gerichtet ist (im Einzelnen: BGE 125 II 113 ff. mit Hinweisen).

Die Beschwerdeführer anerkennen, dass die Gewinne aus dem Verkauf der Stockwerkeinheiten der direkten Bundessteuer unterliegen. Ebenso ist unbestritten, dass für die Berechnung der Anlagekosten der Verkehrswert des Grundstücks im Jahr 1990 massgebend ist, als die auf Erwerb gerichtete Tätigkeit aufgenommen wurde. Umstritten ist einzig (noch) die Höhe des Landwertes der unüberbauten Parzelle.
3.
3.1 Die Veranlagungsbehörde ging für die Berechnung des steuerbaren Veräusserungserlöses von einem Verkehrswert der Landparzelle von Fr. 300.– pro m2 aus. Auf Einsprache hin gab sie den Steuerpflichtigen aber zunächst Gelegenheit, durch die Gültschatzungskommission ein Verkehrswertgutachten über den Landmarktwert der Parzelle 5915 per 1. Januar 1990 erstellen zu lassen. Das Gutachten vom 27. Dezember 2000 ergab - nach der Methode der Rückwärtsrechnung aus Verkaufspreisen und Bauaufwendungen - einen Quadratmeterpreis von Fr. 1'372.88 beziehungsweise - nach der Lageklassenmethode - einen solchen von Fr. 1'681.42. Die Veranlagungsbehörde beurteilte diese Werte indessen als unrealistisch und legte schliesslich den Marktwert der Landparzelle in Anlehnung an ein im selben Zeitraum (1. Juni 1990) gehandeltes Grundstück (Nr. 7849) in gleicher Lage auf Fr. 400.– pro Quadratmeter fest. Im vorinstanzlichen Verfahren führte sie zudem aus, Abklärungen beim Bauamt Lauterbrunnen und beim Grundbuchamt Interlaken hätten ergeben, dass in Wengen zu den ällerbesten ZeitenḦöchstpreise bis zu Fr. 500/m2 bezahlt worden seien. Die Vorinstanz schloss sich der Beurteilung der Veranlagungsbehörde an und schützte deren Gewinnberechnung.
3.2 Beim umstrittenen Verkehrswert handelt es sich um einen hypothetischen Wert, der durch Schätzung ermittelt werden muss. Der Schätzer hat die tatsächlichen Verhältnisse des konkreten Falls zu berücksichtigen und ist, um den gesuchten Wert annäherungsweise bestimmen zu können, auf Vergleichswerte und Erfahrungszahlen angewiesen. In diesem Sinn werden die durch Schätzungen vorgenommenen Sachverhaltsfeststellungen daher gelegentlich als eine Art Ermessensbetätigung aufgefasst. Die Verwaltungsgerichte prüfen sie in der Regel, gleich wie Ermessensentscheide, nur mit Zurückhaltung, auch wenn das Gesetz dies nicht verlangt. Das Bundesgericht prüft jeweils - im Rahmen von Art. 105 OG -, ob die möglichen und zumutbaren Abklärungen getroffen worden sind und ob die Schätzung den Beurteilungsfaktoren in vernünftiger Weise Rechnung trägt (ASA 50 S. 305 E. 3a mit Hinweisen; vgl. auch Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 279 f.).

3.3 Das Vorgehen der Steuerbehörden im vorliegenden Fall hält einer solchen bundesgerichtlichen Prüfung stand. Die Veranlagungsbehörde hat für ihre Schätzung (Fr. 400/m2) auf tatsächlich erzielte Vergleichspreise abgestellt. Wie sie in der Vernehmlassung an das Bundesgericht unwidersprochen ausführt, ergab eine Auswertung der Handänderungen im Zeitraum 1989-1994, dass die höchsten bezahlten Grundstückspreise alle weniger als Fr. 500/m2 betrugen. Die Vergleichsmethode (statistische Methode) wird bei der Liegenschaftsschätzung vorrangig angewendet; sie ergibt in der Regel bessere Resultate als die Hilfsmethoden (z.B. Lageklassenmethode, Methode der Rückwärtsrechnung), die normalerweise nur beim Fehlen von genügenden Vergleichspreisen herangezogen werden (so ausdrücklich die bundesgerichtliche Praxis in Enteignungssachen: BGE 122 I 168 E. 3a S. 173 f. mit Hinweisen. Zur Lageklassenmethode insbesondere vgl. BGE 128 II 74 E. 5c/aa S. 80 ff. mit Hinweisen. Zum Begriff und zur Ermittlung des Verkehrswerts siehe auch Art. 6 der vom Bundesrat gestützt auf Art. 31 Abs. 5 BdBSt erlassenen Verordnung vom 31. Juli 1986 über die Bewertung der Grundstücke bei der direkten Bundessteuer; SR 642.112). Es ist deshalb nicht zu beanstanden, wenn die
Steuerbehörden für ihre Schätzung vorliegend die bekannten Vergleichspreise und nicht die einzig nach den Hilfsmethoden ermittelten Werte des ausseramtlichen Verkehrswertgutachtens herangezogen haben. Dass die Schätzung in sich unrichtig wäre, ist nicht ersichtlich und wird von den Beschwerdeführern auch nicht behauptet.

Was in der Beschwerde im Übrigen gegen den angefochtenen Entscheid vorgebracht wird, ist nicht stichhaltig. Die Steuerverwaltung hat im vorinstanzlichen Verfahren begründet und anhand konkreter Beispiele dargelegt, weshalb die vom Gutachter ermittelten Werte unrealistisch (hoch) seien. Von einer willkürlichen Nichtberücksichtigung oder rechtsmissbräuchlichen Beweiswürdigung kann keine Rede sein. Dass die Beschwerdeführer von der Steuerverwaltung dazu verhalten wurden, ein Verkehrswertgutachten erstellen zu lassen, bedeutet nicht, dass die Behörden an dieses Gutachten gebunden gewesen wären, ohne eine kritische Prüfung vornehmen zu dürfen. Nachdem das Gutachten in der Tat massiv von den tatsächlichen Gegebenheiten des Liegenschaftenhandels in der Gemeinde Wengen abwich, brauchten es die kantonalen Behörden - ohne jede Verletzung von Bundesrecht - nicht zu berücksichtigen.
4.
Die Beschwerde erweist sich nach dem Gesagten als offensichtlich unbegründet und ist deshalb abzuweisen.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die unterliegenden Beschwerdeführer die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 153, 153a und 156 Abs. 1 OG). Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 12. September 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: