Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.66/2002 /kil

Urteil vom 17. September 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Müller,
Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Uebersax.

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

gegen

A. und B.C._____,
Beschwerdegegner, vertreten durch Fürsprecher
Martin Häuselmann, Schweizerhof-Passage 7, Postfach 7556, 3001 Bern,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern,
Chutzenstrasse 68, 3007 Bern.

Direkte Bundessteuer 1999/2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid
der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
vom 11. Dezember 2001.

Sachverhalt:
A.
A.C._____ arbeitet als Inspektor bei X._____, seine Frau B.C._____ als Lehrerin in der Primarschule Y._____. Nach eigenen Angaben unterhält A.C._____ hobbymässig eine private Weinsammlung. Im Juni 1997 verkaufte er einen Teil des Weinlagers zum Preis von Fr. 838'000.–.

Mit Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 22. Mai 2000 wurden A. und B.C._____ bei der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 1999/2000 abweichend von ihrer Selbstschatzung auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 272'900.– (statt Fr. 60'262.–) veranlagt. Die Abweichung ergab sich vor allem aus dem Umstand, dass die Steuerverwaltung ermessensweise durchschnittlich Fr. 200'000.– (Fr. 400'000.– Gesamterlös) aus dem Teilverkauf des Weinlagers hinzurechnete. Mit Verfügung vom 15./22. Januar 2001 hiess die Steuerverwaltung eine dagegen erhobene Einsprache in einem Nebenpunkt gut, wies sie aber betreffend der Hinzurechnung von durchschnittlich Fr. 200'000.– aus dem Teilverkauf des Weinlagers ab und legte das steuerbare Einkommen auf Fr. 268'100.– fest.

Dagegen erhoben die Ehegatten C._____ Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern mit der Begründung, A.C._____ sammle aus reiner Freude und privatem Hobby Wein. Da der Teilverkauf lediglich auf eine zufällige günstige Gelegenheit zurückgegangen sei, handle es sich beim Ertrag um einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn. Mit Entscheid vom 11. Dezember 2001 hiess die Steuerrekurskommission den Rekurs teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundessteuer neu auf Fr. 72'100.– fest.
B.
Dagegen führt die Steuerverwaltung des Kantons Bern Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht

mit dem Antrag, den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 11. Dezember 2001 betreffend der direkten Bundessteuern aufzuheben und die Einspracheverfügung vom 15./22. Januar 2001 zu bestätigen.

A. und B.C._____ sowie die Steuerrekurskommission des Kantons Bern schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, schliesst sich der Beschwerde der kantonalen Steuerverwaltung an und beantragt ebenfalls die Aufhebung des Rekursentscheides sowie die Bestätigung der Einspracheverfügung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid ist hinsichtlich der direkten Bundessteuer ein auf öffentliches Recht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches Urteil, gegen welches die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig ist (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]). Die Steuerverwaltung des Kantons Bern ist zur Beschwerdeführung befugt (Art. 103 lit. c OG in Verbindung mit Art. 146 letzter Satz DBG). Die Beschwerde ist daher zulässig, soweit sie die direkte Bundessteuer betrifft.
1.2 Gemäss Art. 108 Abs. 2 OG hat die Beschwerdeschrift unter anderem die Begehren und eine Begründung zu enthalten. Die in der Beschwerdeschrift aufgeführte Begründung befasst sich grundsätzlich mit der zu beurteilenden Rechtsfrage und erfüllt insofern die Anforderungen von Art. 108 Abs. 2 OG. Die Beschwerdeführerin nennt in der Beschwerdeschrift freilich nur kantonale Gesetzesbestimmungen, die verletzt sein sollen. Diese sind für die direkte Bundessteuer von vornherein nicht massgeblich, sondern es kommt einzig auf das Recht des Bundes an. Da das Bundesgericht jedoch an die als rechtsgenüglich erkannte Begründung der Begehren der Parteien nicht gebunden ist (Art. 114 Abs. 1 letzter Satz OG), schadet die unzutreffende Bezugnahme auf das kantonale Recht der Beschwerdeführerin nicht.
1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden hat und wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erhoben worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Ob Bundesrecht verletzt worden ist, prüft das Bundesgericht von Amtes wegen und frei.
2.
2.1 Nach 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 gewöhnliche 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). Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn eine Tätigkeit entfaltet wird, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (ASA 69 S. 788, E. 2a). Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Steuerpflichtige nicht nur vereinzelte Vermögensdispositionen trifft, sondern damit einen planmässigen, kombinierten Einsatz von Arbeit und Kapital auf eigenes Risiko zwecks Gewinnerzielung betreibt. Dieser kann auf haupt- oder auf
nebenberuflicher Basis erfolgen. Nicht erforderlich ist, dass der Steuerpflichtige nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt oder die Tätigkeit in einem eigentlichen, organisierten Unternehmen ausübt (BGE 125 II 113 E. 5d und e S. 122 f. und E.6a S. 124; ASA 69 S. 788, E. 2a). Schliesslich sind aufgrund der Generalklauseln von Art. 16 Abs. 1 und Art. 18 Abs. 1 DBG auch Erwerbseinkommen aus selbständiger gelegentlicher Beschäftigung steuerbar, wo trotz Gewinnstrebigkeit die Planmässigkeit fehlt (vgl. BGE 125 II 113 E. 5f S. 123).
2.2 Unter dem Gesichtspunkt des selbständigen gelegentlichen Erwerbseinkommens hat sich die Praxis vor allem mit dem Liegenschaftenhandel einerseits (vgl. etwa BGE 125 II 113) und dem Wertschriftenhandel andererseits (vgl. etwa ASA 69 S. 788) befasst. Nach der Rechtsprechung ist aufgrund der Gesamtheit der Umstände

des Einzelfalles zu beurteilen, ob einfache Vermögensverwaltung oder selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt. Als Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit können etwa die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Geschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäftes mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, 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 anderen, im Einzelfall jedoch unter Umständen auch bereits allein zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausreichen (BGE 125 II 113 E. 3c S. 118 f. und E. 6a S. 124; ASA 69 S. 788, E. 2a; Urteil des Bundesgerichts 2A.234/2001 vom 15. Februar 2002, E. 3.2).
2.3 Im vorliegenden Fall geht es weder um Liegenschaften- noch um Wertschriftenhandel, sondern um den Verkauf des Teils eines Weinlagers. Auch ein solches kann sich als Wertanlage eignen, und der Handel damit kann zu einem - unter Umständen lukrativen - Nebenerwerb führen. Die Kriterien der zum Liegenschaften- und Wertschriftenhandel entwickelten Rechtsprechung können sinngemäss auch auf den Verkauf eines Weinlagers angewendet werden. Zu berücksichtigen sind freilich die damit verbundenen Besonderheiten.

Eine solche Besonderheit liegt etwa darin, dass bei Anlagen in Wertpapieren oder in Liegenschaften mit Ausnahme von Bauland nicht nur mit dem Wiederverkauf, sondern auch mit Annuitätsgewinnen (Zinsen, Dividenden, Mietzinsen usw.) ein Erlös erzielt werden kann, während bei Sammlungen in der Regel lediglich ein Wiederverkauf zu einem allfälligen Gewinn führt. Eine Sammlung dient sodann eher langfristigen Zwecken und ist mit einem gewissen persönlichen Aufwand verbunden. Dass ein Erlös versteuert werden muss, wenn die Sammlung auf Gewinn angelegt ist, rechtfertigt sich - im Vergleich zu den Wertpapieren oder Liegenschaften ausser Bauland - grundsätzlich um so mehr, als keine jährlichen Erlöse versteuert werden. Freilich sind dabei gewinnstrebige Tätigkeiten von solchen abzugrenzen, die der reinen Liebhaberei zugerechnet werden müssen und als blosses Hobby ohne Gewinnabsicht ausgeübt werden (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N 22 ff. zu Art. 18). Bei einem allfälligen Verkauf der Sammlung ist jedoch nur dann von einem steuerfreien privaten Kapitalgewinn auszugehen, wenn die Sammlung nachvollziehbar ohne Gewinnstrebigkeit aufgebaut worden ist und verkauft wird; dies kann etwa zutreffen, wenn Erben fehlen,
die bereit wären, sie weiter zu führen, oder wenn dafür keine geeigneten Bedingungen (zum Beispiel Räumlichkeiten) mehr bestehen. Entscheidend für die Beurteilung der Steuerpflicht ist auch in solchen Fällen eine Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalles.
2.4 Im angefochtenen Entscheid wird den Richtlinien der Steuerverwaltung des Kantons Bern zum Wertschriftenhandel eine erhebliche Bedeutung zugemessen. Diese konnten - wenigstens für die Zeit vor dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) am 1. Januar 2001 - wohl für die Anwendung des kantonalen Steuerrechts Beachtung finden, sind aber für die direkte Bundessteuer unverbindlich. Hinzu kommt, dass sich die Richtlinien zur Besteuerung des Wertschriftenhandels für die Beurteilung des vorliegenden Falles nicht uneingeschränkt eignen. So erweist sich namentlich das für den Wertschriftenhandel entwickelte Kriterium als untauglich, ob mehr oder weniger als 100 Transaktionen pro Jahr vorgenommen wurden, um auf Gewerbsmässigkeit zu schliessen. Bei einer langfristig angelegten Sammlung ist in der Regel von vornherein nicht mit vielen Transaktionen zu rechnen. In diesem Punkt gleicht der vorliegende Fall eher dem Liegenschaftenhandel, wo unter Umständen schon ein einziger oder wenige Verkäufe zu selbständigem Erwerbseinkommen führen können.

Die Vorinstanz hat sodann in wesentlichem Masse darauf abgestellt, dass die Beschwerdegegner über keine gewerbliche Infrastruktur verfügen und nach aussen nicht als Weinsammler bzw. -händler auftreten würden. Dies ist aber für die Annahme der Steuerpflicht auch nicht erforderlich. Im Übrigen erscheinen die Feststellungen der Vorinstanz dürftig, und es fragt sich, ob sie die wesentlichen Tatsachen zureichend ermittelt hat. Die Akten erweisen sich indessen als vollständig genug. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es nicht nur den Behörden obliegt, die steuerbegründenden Tatsachen zu belegen, sondern aufgrund seiner Mitwirkungspflicht (vgl. Art. 126 DBG) auch Sache des Steuerpflichtigen ist, Umstände vorzutragen und nachzuweisen, die gegen die Besteuerung sprechen, wenn er namhafte Einkünfte erzielt hat, aber die Steuerpflicht bestreitet. Damit erweist sich der Sachverhalt als in genügendem Masse erhoben.
3.

3.1 Die Beschwerdegegner vertreten den Standpunkt, das Weinlager ab 1967 zum Eigenverbrauch angelegt und als reine Liebhaberei gepflegt zu haben. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, die diese Behauptung für die Anfangsphase zu widerlegen vermöchten. Dem entspricht, dass ein erster Teilverkauf des Weinlagers im Jahre 1989 für den Preis von Fr. 570'000.– nicht als steuerbarer Nebenerwerb veranlagt worden war. Immerhin fällt schon dazu auf, dass es um einen Handel mit einem erstaunlich hohen Wert ging, wenn berücksichtigt wird, dass die Beschwerdegegner 1998 ein Reineinkommen von Fr. 90'000.– und in der vorliegend massgeblichen Veranlagungsperiode 1999/2000 abgesehen vom Weinverkauf ein solches von Fr. 72'100.– erzielten. Die Beschwerdegegner haben in der Folge ihren Weinbestand erneut aufgestockt und 1997 den zweiten, hier fraglichen Grossverkauf getätigt.
3.2 Die Beschwerdegegner haben ihre Weinsammlung selber finanziert, dafür also nicht Fremdkapital aufgenommen. Zur hauptberuflichen Tätigkeit der Beschwerdegegner besteht kein Zusammenhang, diese haben für den Weinverkauf keine Personengesellschaft gegründet, und sie verfügen auch nicht über ein eigentliches Verkaufslokal. Diese Kriterien sprechen demnach gegen ein steuerbares Erwerbseinkommen. Dem sind allerdings die übrigen Gesichtspunkte gegenüber zu stellen.

Bei Wein handelt es sich herkömmlicherweise um ein Konsumgut, das sich aber bei entsprechender Behandlung auch als Kapitalanlage eignen kann. Wein muss zur Erreichung einer bestimmten Qualität naturgemäss reifen und daher eine gewisse Zeit gelagert werden. Das rechtfertigt zwar eine bestimmte Grösse eines Weinlagers für den Eigenkonsum, wobei der Wert des Weines bis zu seiner optimalen Reifung zunimmt. Das Lager muss aber in vernünftiger Weise umgesetzt werden können. Nach einer gewissen Dauer verliert der Wein nicht nur an Geniessbarkeit, sondern auch wieder an Wert. Die Beschwerdegegner verfügten - jedenfalls 1989 nach rund 20-jähriger Erfahrung - über die erforderlichen Fachkenntnisse zur qualitätssichernden Lagerung ihres Weines. Zwar haben sie nicht häufig mit Wein gehandelt. Doch kommt dem nicht dieselbe Bedeutung wie bei Wertschriften zu. Ein Weinlager eignet sich durchaus als langfristige Wertanlage; die Wahrscheinlichkeit einer regelmässig zunehmenden Wertsteigerung ist jedenfalls bis zur Höchstreife, welche bei entsprechenden Fachkenntnissen ermittelt und überprüft werden kann, hoch. Ohne dass dies bereits spekulativ zu sein braucht, bleibt eine Weinsammlung dennoch entgegen der Auffassung der Beschwerdegegner mit einem
gewissen Risiko an Wertverlust verbunden.
3.3 Der hier fragliche Verkauf fand 1997 statt und umfasste rund 5'000 Flaschen zu einem Preis von Fr. 838'000.–. Diese Grössenordnung sprengt den Umfang einer Weinsammlung zum Eigenverbrauch, auch einer solchen aus Liebhaberei, für die Beschwerdegegner. Bei der Ergänzung ihrer Weinsammlung musste ihnen bewusst gewesen sein, dass die hohen Lagermengen nur wieder durch Verkauf reduziert werden könnten. Eine Umsetzung allein durch Konsum erscheint zwar rein theoretisch möglich, müsste aber derartige Ausmasse annehmen, dass von Genuss aus Liebhaberei nicht mehr die Rede sein könnte. Aus dem ersten Verkauf von 1989 musste den Beschwerdegegnern sodann bekannt gewesen sein, dass der Verkauf von Wein durchaus lukrativ sein kann. Wie dargelegt, schliesst der einmalige Verkaufsvorgang angesichts der Beschaffenheit der Ware ein systematisches Vorgehen mit Gewinnabsicht nicht aus. Das Vorgehen entspricht vielmehr demjenigen eines langfristig planenden Händlers, der auf einen kurzfristigen Gewinn nicht angewiesen ist: Nach dem erstmaligen Teilverkauf haben die Beschwerdegegner viele neue Einzeleinkäufe getätigt und nach einer gewissen Frist einen Grossteil der Ware erneut als Sammlung verkauft; dass diese Tätigkeit auf der Grundlage eines
grösseren Lagers von teilweise zum Eigenverbrauch bestimmten Weinen beruhte, spricht nicht zwingend gegen ein planmässiges Vorgehen im Hinblick auf einen Handel mit einem anderen Teil des Lagers. Zu berücksichtigen ist auch, dass der Verkauf bei einem Weinfestival stattfand, einem Anlass, bei welchem die Chancen gut standen, einen interessierten Käufer zu finden. Dass es sich dabei um einen zufälligen Gelegenheitsverkauf gehandelt hat, wie die Beschwerdegegner geltend machen, ist unglaubwürdig. Zunächst steht dies im Widerspruch zur Vorgeschichte. Sodann ist zwar unklar, ob die Ware vor Ort vorhanden war oder nicht; war sie aber dort, so handelt es sich um ein klares Indiz für einen geplanten Verkauf; war sie nicht dort, so ist es nicht nachvollziehbar, dass ein Käufer rund 5'000 Flaschen Wein zum Preis von Fr. 838'000.– erwirbt, ohne die Ware begutachtet haben zu können, nachdem die Beschwerdegegner in ihrer Vernehmlassung an das Bundesgericht selber darlegen, die verkauften Flaschen hätten sich "aus mehreren hundert verschiedenen Weinen resp. Jahrgängen" zusammen gesetzt.
3.4 Eine Würdigung aller Umstände ergibt demnach, dass die Beschwerdegegner ihr Weinlager wenigstens zum Teil planmässig im Hinblick auf einen späteren gewinnstrebigen Verkauf angelegt haben. Die mit dem

Teilverkauf im Jahre 1997 erzielten Einkünfte haben somit als steuerbares Einkommen aus Nebenerwerb zu gelten.

Die Beschwerdegegner machen nicht geltend und legen nicht dar, die ermessensweise Festlegung eines Einkommensbetrages von durchschnittlich Fr. 200'000.–, wie sie die Steuerverwaltung verfügt hatte, sei rein rechnerisch verfehlt. Sie haben dies auch nicht vor der Vorinstanz geltend gemacht. Es besteht damit kein Anlass, von dieser Veranlagung aus Ermessen abzuweichen oder die Sache zu neuer Prüfung in diesem Punkte an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich als begründet und ist gutzuheissen. Der angefochtene Entscheid muss aufgehoben werden, soweit er die direkte Bundessteuer betrifft, und die Einspracheverfügung der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 15./22. Januar 2001 ist insoweit zu bestätigen.

Bei diesem Verfahrensausgang werden die Beschwerdegegner unter Solidarhaft kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG). Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern wird über die Kosten und Entschädigungen des kantonalen Verfahrens neu zu entscheiden haben.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11. Dezember 2001 wird hinsichtlich der direkten Bundessteuer (Ziff. 2-4 des Entscheiddispositivs) aufgehoben, und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 15./22. Januar 2001 wird hinsichtlich der direkten Bundessteuer bestätigt.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird den Beschwerdegegnern unter Solidarhaft auferlegt.

3.

Die Akten gehen an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern zu neuem Entscheid über die Kosten und Entschädigungen des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission.

4.

Dieses Urteil wird den Parteien und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 17. September 2002

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: