Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.323/2003 /zga

Urteil vom 30. Januar 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Merz.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Advokat Urs Andenmatten,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Wallis, Bâtiment Planta 577, Postfach 351, 1951 Sitten,
Steuerrekurskommission des Kantons Wallis, Place de la Planta 3, Regierungsgebäude, 1951 Sitten.

Gegenstand
Direkte Bundessteuern 1995/1996,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis
vom 30. April 2003.

Sachverhalt:
A.
X._____ ist Weinbauer und Teilhaber der Kollektivgesellschaft Gebrüder X._____ Sanitärinstallationen. Seine Ehefrau erzielt Einkommen aus Liegenschaften und ist an der A._____ AG beteiligt. Mit am 14. Dezember 1999 abgeschlossenem Einspracheverfahren veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Wallis die Ehegatten X._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer der Steuerjahre 1995/96. Hiergegen gelangte X._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis, welche seine Beschwerde mit Urteil vom 30. April 2003 teilweise guthiess und das steuerbare Einkommen der betreffenden Periode für die direkte Bundessteuer auf Fr. 177'013.– (mit einem Steuersatz von Fr. 103'400.–) und für die Kantons- und Gemeindesteuern auf Fr. 178'573.– reduzierte.
B.
Am 3. Juli 2003 hat X._____ beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht und beantragt, den Entscheid der Steuerrekurskommission aufzuheben, soweit diese sein Rechtsmittel nicht gutgeheissen hatte.
C.
Die Kantonale Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Kantonale Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet. Die Eidgenössische Steuerverwaltung - Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben - beantragt teilweise Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Soweit sich die Eingabe auf die kantonalen Steuern bezieht, ist auf sie schon mangels Erschöpfung des

Rechtswegs nicht einzutreten (vgl. Art. 86 Abs. 1 und Art. 98 lit. g OG, Art. 50 und 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 153bis des Steuergesetzes vom 10. März 1976 des Kantons Wallis). Betreffend die direkte Bundessteuer ist der rechtzeitig angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis hingegen ein kantonal letztinstanzliches Urteil, gegen welches die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig ist (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 Abs. 1 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; siehe auch die Rechtsmittelbelehrung der Steuerrekurskommission). Zwar hat das Bundesgericht in einem neuen, zur Publikation bestimmten Urteil auf das Gebot der vertikalen Steuerharmonisierung und den damit einhergehenden Willen des Bundesgesetzgebers zur Parallelität des Verfahrens bei kantonalen und Bundessteuern hingewiesen: Wenn für die kantonalen Steuern ein zweistufiges Rechtsmittelverfahren im Kanton
vorgesehen ist, muss dies ebenso für die direkte Bundessteuer gelten (BGE 2A.355/2003 vom 19. Dezember 2003; vgl. zudem BGE 128 II 311 E. 6.4 S. 323 f.). Das betrifft indes nicht die hier interessierenden Steuerperioden, da sie noch vor Ablauf der Anpassungsfrist des Art. 72 Abs. 1 StHG am 1. Januar 2001 liegen und das Steuerharmonisierungsrecht auch nicht nach anderen Bestimmungen (vgl. etwa Art. 69 Abs. 7 StHG) bereits früher anzuwenden ist. Auf die Beschwerde ist deshalb hinsichtlich der direkten Bundessteuern einzutreten.
1.2 Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 in fine OG). Es kann daher den Entscheid mit Erwägungen aufrechterhalten, die von denen im angefochtenen Entscheid abweichen, oder eine Beschwerde aus anderen als den darin geltend gemachten Gründen gutheissen (BGE 117 Ib 114 E. 4a S. 117; 129 II 183 E. 3.4 S. 188; 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.).
2.
In die Einschätzung des steuerbaren Einkommens ist eine Abfindung eingeflossen, welche dem Beschwerdeführer von der Gemeinde B._____ bezahlt worden ist. Der Beschwerdeführer hatte bis zum Jahr 2007 eine Rebparzelle gepachtet, auf welcher die Gemeinde B._____ öffentliche Bauten errichten wollte. Im April 1993 hiess das Departement des Innern des Kantons Wallis diesbezüglich ein Expropriationsgesuch gut bzw. wies eine dagegen gerichtete Einsprache des Beschwerdeführers ab. Dieser einigte sich in der Folge mit der Gemeinde, den Pachtvertrag aufzulösen, wofür ihm Letztere Fr. 170'000.– bezahlte. Die kantonalen Steuerbehörden sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung betrachten diese Zahlung als einkommenssteuerpflichtige Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechts im Sinne von Art. 23 lit. d DBG. Der Beschwerdeführer rügt, diese Abfindung hätte nicht der Einkommens-, sondern der Grundstückgewinnsteuer unterstellt werden müssen, wobei ihm dann ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung zu gewähren sei.

Die Grundstückgewinnsteuer wird vom Bund nicht erhoben (vgl. BBl 1983 III 36 Ziff. 144.2). Ob die Abfindung auf kantonaler Ebene der Grundstückgewinnsteuer oder der allgemeinen Einkommenssteuer unterliegt und ob ein Steueraufschub verlangt werden darf (vgl. Art. 12 StHG), ist hier nicht zu behandeln (vgl. E. 1.1). Es fragt sich daher nur, ob die Abfindung im Bund steuerfrei bleibt. Laut Art. 16 Abs. 1 DBG als Generalklausel (BGE 125 II 113 E. 4a S. 119) unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer. Allerdings sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei. Der Beschwerdeführer betätigt sich aber unter anderem als selbständigerwerbender Weinbauer; er hat in diesem Rahmen die gepachtete Parzelle bewirtschaftet und für den Verzicht auf seinen vertraglichen Nutzungsanspruch eine Abfindung erhalten. Es würde sich somit selbst dann nicht um eine Veräusserung von Privatvermögen im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG handeln, wenn die Pacht - wie der Beschwerdeführer behauptet - aufgrund einer "Verdinglichung" als Liegenschaft im Sinne der kantonalen Regelung über die Grundstückgewinnsteuer zu betrachten wäre. Ebenso wenig greift die Befreiung nach Art. 18
Abs. 4 DBG, da kein Grundstück, sondern ein Nutzungsrecht veräussert wurde. Die Zahlung von Fr. 170'000.– unterliegt deshalb aufgrund von Art. 16 Abs. 1 DBG der direkten Bundessteuer. Ein anderer Steuerbefreiungsgrund ist nicht gegeben (vgl. Art. 24 und 30 DBG). Ob die Auflösung des Pachtvertrags als Nichtausübung eines Rechts im Sinne von Art. 23 lit. d DBG zu betrachten ist, kann hierbei offen bleiben. Insoweit ist die Beschwerde unbegründet.
3.
Wie die Eidgenössische Steuerverwaltung richtig bemerkt, ist die Beschwerde aber begründet, soweit die Aufhebung des angefochtenen Entscheids bezüglich des Einkommens aus beweglichem Vermögen und aus Liegen-

schaften (Ziff. 12 und 13 der Steuererklärung) verlangt wird:

Obwohl beim Beschwerdeführer und dessen Ehefrau für die interessierenden Steuerjahre 1995/96 das Regime der Vergangenheitsbemessung gilt (vgl. Art. 43 DBG; die jährliche Besteuerung nach dem Postnumerandosystem ist im Kanton Wallis erst mit Gesetzesänderung vom 13. September 2001 mit Wirkung ab dem Steuerjahr 2003 eingeführt worden), haben die kantonalen Steuerbehörden Mieteinnahmen aus Liegenschaften in Höhe von Fr. 17'280.– veranlagt, die erst im Jahre 1995 erzielt wurden. Sie haben dies damit begründet, dass eine im Jahre 1994 vorgenommene Erbteilung zu einer Zwischenveranlagung führen müsse. Die in Art. 45 DBG genannten Zwischenveranlagungsgründe sind indes abschliessend und zudem einschränkend auszulegen, da Zwischenveranlagungen die Ausnahme bleiben sollen (Urteil 2A.486/2002 vom 31. März 2003, StR 58/2003 S.617, E. 4.1, mit Hinweisen; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 2001, N. 5 zu Art.45 DBG). Zwar bildet der Vermögensanfall von Todes wegen als solcher einen Zwischenveranlagungsgrund (Art. 45 lit. c DBG), auch wenn sich fragen lässt, ob sich daraus immer eine Leistungsfähigkeitsveränderung ergibt (kritisch Peter Locher, a.a.O., N.40 zu Art.45). Es wäre jedoch verfehlt und vom Wortlaut des Art. 45 DBG nicht gedeckt, eine anschliessende Erbteilung als erneuten Grund für eine Zwischenveranlagung heranzuziehen (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, N. 59 zu Art.46 DBG; Ernst Känzig, Wehrsteuer, I. Teil, 2. Aufl. 1982, N. 30 zu Art. 42, S. 800). Somit können die ab 1995 erzielten Mieten nicht für die direkte Bundessteuer der Jahre 1995/96 berücksichtigt werden.

Das gleiche gilt für die Zinsen, die aus einem der A._____ AG gewährten Darlehen seit 1995 eingenommen werden und von den Vorinstanzen mit einem Betrag von Fr. 15'000.– in die streitige Veranlagung eingesetzt worden sind. Es besteht kein Anlass, insoweit eine Gegenwartsbemessung vorzunehmen. Insbesondere ist kein Zwischenveranlagungsgrund gegeben. Hingegen wird die Vorinstanz den Einbezug der zu den Ziffern 13 und 14 der Steuererklärung deklarierten Einkommen der Jahre 1993 und 1994 (aus Wertschriften und aus der Erbengemeinschaft) erwägen müssen.

4.

4.1 Gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG kann der Steuerpflichtige für jedes minderjährige oder in der beruflichen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt er "sorgt", einen Sozialabzug von Fr. 4'300.– vornehmen (ab Steuerperiode 1997/98 Fr. 5'100.– gemäss Art. 4 und 8 der Verordnung vom 4. März 1996 über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer, SR 642.119.2). Die Steuerrekurskommission hat ausgeführt, ein Anspruch auf Kinderabzug bestehe nur, wenn die Eltern mindestens 50 % des Unterhaltsbedarfes decken. In konstanter Praxis sei bisher von einem Unterhaltsbedarf von Fr. 16'000.– pro Jahr ausgegangen worden, so dass der Kinderabzug nicht möglich sei, wenn das Kind ein Einkommen von mehr als Fr. 8'000.– erziele. Selbst wenn von dem - vom Beschwerdeführer angegebenen - höheren jährlichen Bedarf von Fr. 24'000.– ausgegangen werde, decke das deklarierte Einkommen des Sohnes von Fr. 17'790.– mehr als 50 % der Kosten. Der begehrte Sozialabzug könne daher nicht gewährt werden.

4.2 Der Sozialabzug nach Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG für ein mündiges Kind in Ausbildung ist auch dann zulässig, wenn dieses ein eigenes Einkommen erzielt. Wie die Eidgenössische Steuerverwaltung richtig bemerkt, trifft dies sogar zu, wenn der Steuerpflichtige für weniger als 50% der Kosten des Unterhalts und der Ausbildung des Kindes aufkommt (BGE 94 I 231 E. 1 S. 233; Urteil 2A.536/2001 vom 29. Mai 2002, StR 57/2002 S. 634, E. 3.2.1). Voraussetzung ist aber, dass die Eltern für das Kind mindestens Beiträge in Höhe des Sozialabzuges erbringen. Ferner muss das Kind auf den Unterhaltsbeitrag angewiesen sein (erwähntes Urteil 2A.536/2001 in StR 57/2002 S. 634, E.3.2.1; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, a.a.O., N. 1 und 4 zu Art. 35 DBG sowie N. 39 f. und 60 zu Art. 213 DBG; Peter Locher, a.a.O., N. 31 zu Art. 35 DBG; Erich Bosshard/Hans-Rudolf Bosshard/ Werner Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, 2000, S. 157 f.; Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14. Juli 1988, Ziff. II 1c, publ. in ASA 57 S. 429, insbes. S. 431).

4.3 Den Angaben des Beschwerdeführers zufolge hat er seinen studierenden Sohn jährlich mit Fr. 10'000.– unterstützt. Damit überstiegen seine Leistungen den Betrag des Sozialabzugs. Sodann ist nach dem Gesagten - entgegen der Ansicht der kantonalen Behörden - unerheblich, dass der Sohn über die Hälfte seines Unterhaltsbedarfs durch eigenes Einkommen decken konnte. Es fragt sich einzig noch, ob der Sohn auf die Unterhaltsbeiträge der Eltern angewiesen war. Die kantonalen Behörden haben hierzu keine Feststellungen getroffen. Der Beschwerdeführer hat ausgeführt, sein Sohn habe einen jährlichen Bedarf von rund Fr. 24'000.– gehabt.

Die Vorinstanzen haben lediglich erklärt, es sei bisher in konstanter Praxis von einem Unterhaltsbedarf von Fr. 16'000.– ausgegangen worden, wobei sie aber unter anderem nicht dargelegt haben, wie dieser Betrag ermittelt worden ist. Die Steuerrekurskommission hat - angesichts ihrer unzutreffenden Anwendung von Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG - offen gelassen, welcher Unterhaltsbedarf beim Sohn des Beschwerdeführers letztlich anzunehmen ist. Sie wird somit gestützt auf die Angaben des Beschwerdeführers den Unterhaltsbedarf des Sohnes abzuklären haben. Das Bundesgericht hat bereits festgehalten, dass - auf das
Jahr 1999 bezogen - ein jährliches Brutto-Einkommen von Fr. 13'600.– den Unterhaltsbedarf sogar in einer schweizerischen Gegend mit geringen Lebenshaltungskosten nicht zu decken vermöge, weswegen es den Sozialabzug gewährte (erwähntes Urteil 2A.536/2001 in StR 57/2002 S. 634 f., E. 3.2.2).
5.
Nach dem Gesagten ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde, soweit auf sie einzutreten ist, zum Teil begründet und mithin teilweise gutzuheissen. Der angefochtene Entscheid ist insoweit aufzuheben und die Angelegenheit ist zur erneuten Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis zurückzuweisen. Die Steuerrekurskommission wird auch die Verfahrenskosten für das vorinstanzliche Verfahren neu zu verlegen und über die Zusprechung einer Parteientschädigung zu befinden haben. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Verfahrens vor dem Bundesgericht zwischen dem Beschwerdeführer und dem Kanton Wallis hälftig zu teilen (vgl. Art. 156 Abs. 2 und 3 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Zudem schuldet der Kanton Wallis dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung (vgl. Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit auf sie einzutreten ist, das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 30. April 2003 betreffend die direkte Bundessteuer aufgehoben und die Sache zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Steuerrekurskommission zurückgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird je zur Hälfte dem Beschwerdeführer und dem Kanton Wallis auferlegt.
3.
Der Kanton Wallis hat den Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 750.– zu entschädigen.
4.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 30. Januar 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: