Urteilskopf

104 Ib 164

28. Urteil vom 27. Oktober 1978 i.S. A. X. gegen Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich
Regeste (de):
Wehrsteuer vom Einkommen aus Erwerbstätigkeit (Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB).

1. Besteuerung von Gewinnen, die beim Verkauf von Liegenschaften erzielt werden. Jede Tätigkeit, in deren Folge Grundstückgewinne erzielt werden, begründet die Steuerpflicht, sofern sie über die schlichte Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht (E. 1).

2. Erwerbstätigkeit bejaht bei einem Steuerpflichtigen, der eine ererbte Liegenschaft überbaut, in 7 Eigentumswohnungen aufgeteilt und die Wohnungen einzeln verkauft hat (E. 2).

Regeste (fr):
Impôt de défense nationale sur le revenu provenant d'une activité à but lucratif (art. 21 al. 1 let. a AIN).

1. Imposition de gains réalisés par la vente d'immeubles. Toute activité ayant pour conséquence un gain immobilier fait naître l'obligation de payer l'impôt dans la mesure où elle dépasse la simple administration de la fortune (consid. 1).

2. Activité à but lucratif admise dans le cas d'un contribuable qui construit un bâtiment sur un bien-fonds acquis par voie successorale, qui constitue en propriété par étage les sept appartements de ce bâtiment et qui les vend séparément (consid. 2).

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale sul reddito proveniente da un'attività lucrativa (art. 21 cpv. 1 lett. a DIN).

1. Assoggettamento di redditi conseguiti mediante la vendita d'immobili. Qualsiasi attività che dia luogo ad un reddito immobiliare comporta l'obbligo di pagare l'imposta, nella misura in cui tale attività ecceda la mera amministrazione della sostanza (consid. 1).

2. Attività lucrativa ammessa nel caso di un contribuente che costruisce un edificio su un fondo compendio di una successione, che fraziona tale edificio in sette appartamenti oggetto di distinte proprietà per piano e che li vende separatamente (consid. 2).

Sachverhalt ab Seite 165

BGE 104 Ib 164 S. 165

E. X., die Ehefrau des Steuerpflichtigen, erbte seinerzeit aus der Erbschaft ihres Vaters 18,95 a landwirtschaftlich genutztes Land in Z. In der Folge blieb sie über 20 Jahre lang Eigentümerin dieses Landes. Im Rahmen eines privaten Quartierplanungsverfahrens wurde die Parzelle als Bauland erschlossen und in die Wohn- und Gewerbezone für zweigeschossige Bauten aufgenommen. Im Jahre 1972 liessen die Eheleute X. auf dem Grundstück ein 7-Familienhaus mit sieben Eigentumswohnungen (eine zu 5 1/2, vier zu 4 1/2 und zwei zu 2

1/2 Zimmern) errichten. Die zu erstellenden Wohnungen wurden in der Presse zum Kauf angeboten und in der Zeit vom 31. Januar 1973 bis 5. Juli 1973 verkauft. Die Finanzierung der Überbauung erfolgte teilweise mit Krediten der Zürcher Kantonalbank. Dem A. X., Feinmechaniker von Beruf, wurde gemäss Einschätzungsvorschlag der Veranlagungsbehörde für die 18. Wehrsteuerperiode (1975/76) zu seinem übrigen Einkommen ein Unternehmergewinn aus der Veräusserung der 7 Eigentumswohnungen zugerechnet. Vom Gesamtgewinn zogen die Behörden den Gewinnanteil ab, der sich aus der Wertsteigerung des Landes ergab; es verblieb ein durchschnittlicher steuerbarer Gewinn von Fr. 135'385.-. Die kantonale Rekurskommission hielt grundsätzlich daran fest, dass die Eheleute X. bei der Veräusserung der Eigentumswohnungen, wenn auch nur nebenberuflich, erwerbsmässig tätig gewesen seien und

demzufolge der Veräusserungserlös gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB der Steuerpflicht unterliege. A. X. erhebt Verwaltungsgerichtsbeschwerde und beantragt, der Entscheid der Rekurskommission sei aufzuheben und der erzielte Liegenschaftsgewinn von der Wehrsteuer zu befreien. Das Kantonale Steueramt Zürich, die Rekurskommission und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 21 Abs. 1 WStB unterliegt der Wehrsteuer das gesamte Einkommen der natürlichen Personen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen, insbesondere nach lit. a jedes Einkommen aus einer Tätigkeit (Handel, Gewerbe usw.) mit Einschluss der Nebenbezüge. Danach werden alle Einkünfte erfasst, die sich aus irgendeiner auf Erwerb (Verdienst) gerichteten Tätigkeit des Steuerpflichtigen ergeben, gleichgültig, ob diese regelmässig oder wiederkehrend oder nur einmal ausgeübt wird. Auch Gewinne aus der Veräusserung von Vermögensstücken, insbesondere von Liegenschaften, bilden Erwerbseinkommen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB, wenn sie auf einer solchen Tätigkeit beruhen. Nicht unter diese Bestimmung fallen sie dann, wenn sie im Rahmen der Verwaltung eigenen Vermögens oder in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit, ohne eine eigentliche auf Verdienst gerichtete Tätigkeit, erlangt werden (BGE 96 I 655, 663, 667). b) Demnach kann der Gewinn, den ein Steuerpflichtiger bei der Veräusserung einer Liegenschaft erlangt, auch unter den Einkommensbegriff von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB fallen, wenn diese Person nicht gewerbsmässig, d.h. als Liegenschaftshändler, Grundstücke erwirbt und veräussert. Die Besteuerung ist dann gerechtfertigt, wenn der Gewinn auf einer Tätigkeit des Steuerpflichtigen beruht, die nach ihrer Art in ähnlicher Weise auf Gewinn ausgerichtet ist wie das Vorgehen eines Liegenschaftshändlers (vgl. BGE 96 I 658 E. 2; ASA 42 S. 549). In Rechtsschriften und auch in einzelnen Urteilen werden in diesem Zusammenhang die Begriffe "spekulativ" und "gewerbsmässiger Liegenschaftshandel" zum Teil in irreführender Weise so verwendet, als ob die Besteuerung gewissermassen ein

pönales Element enthielte und sich als fiskalische Sanktion gegen Spekulanten und gewerbsmässige Liegen-

schaftshändler richten würde. Diese Betrachtungsweise ist verfehlt und führt begreiflicherweise oft zu empörten Reaktionen der Betroffenen, welche glauben, sich dagegen zur Wehr setzen zu müssen, als gewerbsmässige Liegenschaftshändler oder gar als Spekulanten bezeichnet zu werden. Im Grunde geht es aber in keiner Weise um eine Diskriminierung des Liegenschaftshandels als Erwerbstätigkeit, sondern nur um die zuweilen schwierige Abgrenzung zwischen Grundstückgewinnen, die sich bei einer eigentlichen Erwerbstätigkeit ergeben, und den wehrsteuerfreien Gewinnen im Rahmen der blossen Verwaltung des eigenen Vermögens. Die Gewinne der ersten Art werden wie alle Einkünfte aus Haupt- oder Nebenerwerb besteuert, die Gewinne der zweiten Art geniessen nach dem Willen des Gesetzgebers de lege lata das Privileg der Wehrsteuerfreiheit. Nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck der massgeblichen Bestimmungen des WStB und auch zur Wahrung der Steuergerechtigkeit ist die Wehrsteuerfreiheit der auf Liegenschaften erzielten Kapitalgewinne strikte auf den Bereich der Verwaltung des privaten Vermögens zu beschränken. Die bisherige Rechtsprechung ist dahin zu verdeutlichen, dass jegliche Tätigkeit, in deren Folge Grundstückgewinne gemäss Art. 21 WStB erzielt werden, die Steuerpflicht begründet, sofern sie über die schlichte Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht. Die von der Rechtsprechung und Doktrin genannten Kriterien für das Vorhandensein gewerbsmässigen Liegenschaftshandels können nur als Indizien herbeigezogen werden. Solche Indizien sind auch der enge Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen (BGE 96 I 658 E. 2) sowie ganz allgemein der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Verwendung bedeutender fremder Mittel zur Finanzierung der Grundstückkäufe (BGE 96 I 670 E. 3) und die Häufung von Grundstückkäufen und -verkäufen (ibidem E. 2). Jedes dieser Indizien allein kann, muss aber nicht, auf Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB hindeuten. Entscheidend ist, dass ein Steuerpflichtiger sich bemüht hat, in der Art und Weise eines nebenberuflich selbständig Erwerbstätigen die Entwicklung des Liegenschaftsmarktes zur Gewinnerzielung auszunützen. Ob in einem gegebenen Fall der gewinnbringende Verkauf von Liegenschaften die Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 lit. a

WStB begründet oder nicht, ist immer nach den gesamten Umständen zu beurteilen (vgl. BGE 96 I 670 ff. E. 2 und 3).

2. Der Beschwerdeführer bestreitet, dass sich die erzielten Gewinne aus einer auf Erwerb gerichteten Tätigkeit ergeben hätten. Er habe lediglich das Ziel verfolgt, den durch Erbgang erworbenen Grundbesitz zu vorteilhaften Bedingungen zu veräussern, was sich im Rahmen blosser Vermögensverwaltung halte. a) Der Beschwerdeführer wendet sich insbesondere gegen die seiner Ansicht nach irrige Annahme der Vorinstanz, er habe sich als Generalunternehmer betätigt. Die Vorinstanz habe hier einen allgemein bekannten Begriff falsch verwendet. Dieser Einwand geht fehl. Die Vorinstanz hat keineswegs angenommen, der Beschwerdeführer und seine Ehefrau hätten als Generalunternehmer gehandelt, indem sie mit den Käufern der Eigentumswohnungen Generalunternehmerverträge abgeschlossen und das Wohnhaus bzw. die Eigentumswohnungen im Auftrag der Käufer errichtet hätten. Die Vorinstanz hat lediglich die vom Beschwerdeführer und seiner Ehefrau ausgeübten Verrichtungen mit der praktischen und organisatorischen Tätigkeit eines Generalunternehmers verglichen; der Beschwerdeführer habe sich mit seiner Ehefrau unter Ausnützung seines technischen bzw. kaufmännischen Wissens in der Art eines Generalunternehmers betätigt. Dieser Vergleich erscheint durchaus vernünftig, denn es ist nicht bestritten, dass der Beschwerdeführer und seine Ehefrau aktiv an der Planung beteiligt waren, dass sie die Finanzierung des Bauvorhabens vom Projekt bis zur Veräusserung der Eigentumswohnungen unter Inanspruchnahme fremder Mittel durchführten und dass sie neben dem beigezogenen Architekten selber massgeblich an der Ausführung des Bauprojektes mitarbeiteten; die Eheleute X. schrieben auch die Eigentumswohnungen des gesamten Gebäudes selber aus, setzten sich für deren Verkauf ein, besorgten das sukzessive Inkasso der Verkaufserlöse, rechneten mit den Handwerkern ab, erstellten eine Bauabrechnung und erledigten die erforderlichen Schreibarbeiten. Daraus ist ersichtlich, dass A. und E. X. erheblich dazu beitrugen, ihre Liegenschaft zu einem gewinnträchtigen Verkaufsobjekt auszugestalten. b) Der Beschwerdeführer bringt im weiteren vor,

alle diese Tätigkeiten seien für die normale Durchführung eines Bauvorhabens typisch. Nachdem die landwirtschaftliche Parzelle zu

BGE 104 Ib 164 S. 169

Bauland geworden sei, habe er sich für die allgemein übliche Nutzung einer solchen Liegenschaft, nämlich die Überbauung, entschieden. Auch dieser Einwand dringt nicht durch. Wohl hält sich das Vorgehen des Beschwerdeführers noch innerhalb der bei Überbauungen üblichen Tätigkeiten des Bauherrn. Dies ist allein jedoch nicht entscheidend, denn die Errichtung des Mehrfamilienhauses zum Verkauf von Wohnungen im Eigentum gehörte nicht mehr zur schlichten Verwaltung des ererbten Grundstückes. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau ging weiter. Sie beabsichtigten nicht nur, das ererbte Grundstück gewinnbringend zu veräussern und dabei den sich aus der Einzonung ergebenden Mehrwert zu realisieren. Vielmehr liessen sie, um darüber hinaus einen zusätzlichen Gewinn zu erwirtschaften, auf dem Land den erwähnten Bau errichten. An diesem Projekt wirkten sie mit erheblicher nebenerwerblicher Tätigkeit mit. c) Der Beschwerdeführer macht schliesslich geltend, von gewerbsmässigem Liegenschaftshandel könne keine Rede sein, wo ein Grundstück verkauft werde, das durch Erbschaft zugefallen sei. Zur Bestätigung verweist er in seinen Eingaben auf BGE 96 I 663. Dieser Entscheid schliesst jedoch bei der Veräusserung von Grundstücken, die der Steuerpflichtige im Erbgang erworben hat, die Besteuerung nach Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB nicht grundsätzlich aus; es wird dort festgestellt, dass in solchen Fällen die Annahme in der Regel besonders nahe liege, das der beim Verkauf erzielte Gewinn im Rahmen gewöhnlicher Vermögensverwaltung erlangt worden sei (BGE 96 I 666); das Bundesgericht zieht auch dort weitere Indizien zur Beurteilung herbei; erst nach einer Würdigung der gesamten gegebenen Umstände hat es schliesslich in jenem Fall die Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB verneint. d) Im vorliegenden Fall weisen hingegen alle weiteren Indizien auf eine Tätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB. Am 31. Dezember 1970 wies der Beschwerdeführer gemäss Steuererklärung 1971 ein Wertschriftenvermögen von rund Fr. 6'400.- aus. Die zur Finanzierung des Bauvorhabens notwendigen Mittel von mehr als einer Million Franken konnten deshalb nur durch Kredite bereitgestellt werden. Zwar betrug der einzige Bankkredit der Zürcher Kantonalbank von Fr. 125'959.- nur einen Bruchteil der erforderlichen Summe.

BGE 104 Ib 164 S. 170

Trotzdem war der Beschwerdeführer - wenn auch nur kurzfristig - auf weitere fremde Mittel angewiesen. Diese schöpfte er zum Teil aus Vorauszahlungen der Käufer; andernteils trug auch zur Finanzierung bei, dass die Handwerker und Unternehmer, dem Geschäftsgebrauch entsprechend, nur mit Verzögerung Rechnung stellten. Hätte der Beschwerdeführer seine Wohnungen nicht sofort verkaufen können, so wäre er gezwungen gewesen, bei Dritten, zum Beispiel Banken, um höhere Kredite nachzusuchen. Er verdankt es der guten Lage seines Projektes und dem sich daraus ergebenden Erfolg beim Verkauf der Wohnungen, dass ihm dies erspart blieb. Das fast vollständige Fehlen eigener Mittel zeigt jedoch, mit welchem möglichen Unternehmerrisiko das Vorhaben des Beschwerdeführers behaftet war. Tatsächlich ist die umschriebene Art der Finanzierung für solche Bauvorhaben nicht ungewöhnlich. Das Vorgehen des Beschwerdeführers qualifiziert sich jedoch nicht mehr als schlichte Verwaltung eigenen Vermögens. Der Beschwerdeführer hat das von ihm errichtete Gebäude mit besonderen baulichen Vorkehrungen in Wohneinheiten aufgeteilt und die Wohnungen einzeln als Stockwerkeigentum veräussert. Die mit diesen Vorkehrungen und der Zahl der Veräusserungsgeschäfte verbundenen Bemühungen lassen sich durchaus mit der Parzellierung einer Liegenschaft und dem gezielten Verkauf der einzelnen Parzellen zur Erlangung eines erhöhten Gewinnes vergleichen. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers geht demnach auch in dieser Hinsicht über die Bemühungen zur Verwaltung des eigenen Vermögens hinaus.
Die praktischen Verrichtungen und organisatorischen Massnahmen, die der Beschwerdeführer und seine Frau

bei der Ausführung ihres Bauvorhabens selber übernahmen, und der persönliche Einsatz der Eheleute X. sind oben unter lit. a bereits beschrieben worden. Die Würdigung aller gegebenen Umstände führt zum Schluss, dass der umstrittene Gewinn als Einkommen aus Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB zu erfassen ist. Seine Besteuerung verletzt Bundesrecht nicht.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.