Urteilskopf

125 II 113

12. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 8. Januar 1999 i.S. Kantonales Steueramt Zürich gegen K.S und E.S. (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 18 DBG; Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit; Kapitalgewinnbesteuerung; Liegenschaftenhandel.

Als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gelten auch Gewinne aus der Veräusserung von Vermögensgegenständen, insbesondere Liegenschaften, wenn die Veräusserung nicht im Rahmen der gewöhnlichen Verwaltung des eigenen Vermögens erfolgt. Die Kapitalgewinnsteuerpflicht besteht auch, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit nicht in Form einer Unternehmung ausgeübt wird (E. 5; Weiterführung der bisherigen Praxis zu Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt).

Bei der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit verbleiben die nicht privat genutzten Vermögensgegenstände im Geschäftsvermögen. Sie gehen durch den blossen Zeitablauf nicht ins Privatvermögen über; die bei der späteren Veräusserung erzielten Gewinne werden als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert (E. 6).

Regeste (fr):
Art. 18 LIFD; revenu provenant d'une activité lucrative indépendante; imposition des bénéfices en capital immobiliers.

Le revenu d'une activité lucrative indépendante comprend aussi les gains provenant de la vente d'éléments de la fortune, en particulier des immeubles, lorsque l'aliénation n'a pas lieu dans le cadre d'une simple gestion de la fortune privée. Les bénéfices en capital sont imposables même lorsque l'activité lucrative indépendante n'est pas exercée en la forme d'une entreprise (consid. 5; continuation de la jurisprudence rendue sous l'empire de l'art. 21 al. 1 let. a AIFD).

En cas de cessation de l'activité lucrative indépendante, les éléments de fortune qui n'étaient pas utilisés à des fins privées restent dans la fortune commerciale. Ils ne tombent pas dans la fortune privée par le simple écoulement du temps; les bénéfices réalisés lors d'aliénations ultérieures demeurent imposables comme revenu d'une activité lucrative indépendante (consid. 6).

Regesto (it):
Art. 18 LIFD; reddito derivante da un'attività lucrativa indipendente; imposizione dei profitti in capitale; commercio d'immobili.

Fanno parte del reddito derivante da un'attività lucrativa indipendente anche i guadagni conseguiti con la vendita di elementi della sostanza, in particolare immobili, quando l'alienazione non ha luogo nell'ambito della mera amministrazione del patrimonio privato. I profitti in capitale sono imponibili anche se l'attività lucrativa indipendente non è esercitata sotto forma di un'impresa (consid. 5; continuazione della giurisprudenza stabilita sotto l'imperio dell'art. 21 cpv. 1 lett. a DIFD).

In caso di cessazione dell'attività lucrativa indipendente, gli elementi della sostanza che non erano destinati ad uso privato rimangono nella sostanza commerciale. Essi non confluiscono nella sostanza privata per semplice decorrenza del tempo; i benefici conseguiti tramite ulteriori alienazioni sono imponibili quale reddito derivante da un'attività lucrativa indipendente (consid. 6).

Sachverhalt ab Seite 114

BGE 125 II 113 S. 114

A.- K.S., geboren 1925, war früher als Bauunternehmer tätig. Diese Tätigkeit übte er massgeblich bis ins Jahr 1973 aus, reduzierte sie in den folgenden Jahren sukzessive und stellte sie schliesslich vollumfänglich ein. Im Jahre 1981 teilte er dem Gemeindesteueramt mit, er habe seine Tätigkeit als Bauunternehmer definitiv aufgegeben. Im Jahre 1968 kaufte er Land in D. und erstellte darauf in den Jahren 1968/69 durch die eigene Bauunternehmung ein Mehrfamilienhaus, das in der Folge vermietet wurde. Neben diesem Objekt verfügen K.S. und seine Ehefrau E.S. über weitere Liegenschaften, nämlich ein Mehrfamilienhaus in R., ein Wohn- und Geschäftshaus in W. sowie ein Ferienhaus in I. In den Jahren 1974 bis 1982 fanden verschiedene Käufe und Verkäufe von Liegenschaften statt. Im Jahre 1994 verkaufte K.S. das Mehrfamilienhaus in D. zum Preise von Fr. 1'700'000.–. Mit Veranlagungsmitteilung vom 4. Juni 1996 und der am 8. Juli 1996 zugestellten Steuerrechnung veranlagte der Steuerkommissär die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 1995/96 mit einem durchschnittlich steuerbaren Einkommen von Fr. 584'300.–, wobei er den Gewinn aus dem Verkauf des Mehrfamilienhauses in D. im Jahre 1994 gestützt auf Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) mit Fr. 998'305.– (durchschnittlich Fr. 499'152.–) mit einbezog. Die von den Pflichtigen dagegen erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 22. August 1996 abgewiesen.

B.- Gegen den Einspracheentscheid liessen K.S. und E.S. Beschwerde erheben. Die Bundessteuer-Rekurskommission des

BGE 125 II 113 S. 115

Kantons Zürich hiess diese mit Entscheid vom 13. März 1997 (veröffentlicht in StE 1997 B 23.1 Nr. 37) teilweise gut und legte das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 1995/96 auf Fr. 105'400.– fest. Nach Auffassung der Rekurskommission kann die bisherige, auf Art. 21 Abs. 1 lit. a des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; SR 642.11 a.F.) abgestützte Praxis zum «gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel» unter der Herrschaft des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer nicht ohne weiteres übernommen werden. Nach dieser Praxis unterliegen Gewinne aus dem Verkauf von Liegenschaften als Erwerbseinkommen der direkten Bundessteuer, wenn sie auf einer Tätigkeit des Pflichtigen beruhen, welche über die gewöhnliche Verwaltung von Privatvermögen hinausgeht. Die Rekurskommission erwog, steuerbar seien nach Art. 18 Abs. 2 DBG als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nur Kapitalgewinne aus der Veräusserung, Verwertung oder buchmässigen Aufwertung von Geschäftsvermögen. Eine Spaltung der selbständigen Erwerbstätigkeit in eine solche mit und in eine ohne Geschäftsvermögen laufe der Systematik des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer und überdies dem verfassungsrechtlich verankerten Harmonisierungsgebot zuwider. Der Steuerpflichtige habe im Zeitpunkt der Veräusserung der Liegenschaft keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr ausgeübt und könne daher nicht mehr über Geschäftsvermögen verfügen. Da demnach Privatvermögen vorliege, stelle der erzielte Verkaufsgewinn keine nach Art. 18 Abs. 2 DBG steuerbare Einkunft aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar, sondern gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfreier Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Privatvermögen. Entsprechend liess sie die für die Steuerperiode 1995/96 geltend gemachten Geschäftsverluste von durchschnittlich Fr. 20'249.– (Fr. 23'860.– im Jahr 1993 und Fr. 16'638.- im Jahre 1994) nicht zum Abzug zu.

C.- Die Abteilung Direkte Bundessteuer des kantonalen Steueramtes Zürich hat gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission mit Eingabe vom 15. Mai 1997 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben mit dem Antrag, die Beschwerdegegner für die direkte Bundessteuer 1995/96 mit einem steuerbaren Einkommen von durchschnittlich Fr. 604'500.– einzuschätzen.

D.- Die Bundessteuer-Rekurskommission und die Beschwerdegegner K.S. und E.S. schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdegegner beantragen eventualiter, das steuerbare Einkommen im Falle einer Gutheissung der Beschwerde auf Fr. 584'300.– festzusetzen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung stellt den Antrag, die Beschwerde gutzuheissen. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde teilweise gut und bestätigt den Einsprache-Entscheid des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 22. August 1996.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2. Die Vorinstanz geht in ihrem Entscheid davon aus, die unter dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer entwickelte Praxis zur Besteuerung des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels (nach Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt) könne unter dem neuen Recht nicht unbesehen weitergeführt werden. Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer unterscheide systematisch nur noch zwischen Privatvermögen und Geschäftsvermögen. Der frühere Bundesratsbeschluss habe dagegen eine Dreiteilung gekannt, nach der gemäss einer langjährigen Praxis gestützt auf Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt auch Gewinne aus einer die schlichte Vermögensverwaltung übersteigenden Erwerbstätigkeit besteuert worden seien. Nach Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG seien alle Einkünfte aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar, namentlich auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der selbständig Erwerbstätige nehme regelmässig durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teil. Die Verwaltung eigenen Vermögens sei dagegen keine Erwerbstätigkeit, auch dann nicht, wenn das Vermögen gross sei und der Steuerpflichtige zu seiner fortlaufenden Orientierung eine kaufmännische Buchhaltung führe oder führen lasse. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen seien nach Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei. Nach dem Gebot der Steuerharmonisierung (Art. 42quinquies Abs. 1 BV), gemäss dem u.a. auch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer auf die kantonalen Steuergesetze abzustimmen sei, sei auch auf die kantonalen Begriffsbildungen zur selbständigen Erwerbstätigkeit und zur Abgrenzung des Geschäftsvermögens vom Privatvermögen Rücksicht zu nehmen; denn die neue Konzeption, die nur noch zwischen

Privatvermögen (Veräusserungsgewinne steuerfrei, Art. 16 Abs. 3 DBG) und Geschäftsvermögen unterscheide, das die Grundlage einer selbständigen Erwerbstätigkeit bilde (Veräusserungsgewinne steuerbar, Art. 18 Abs. 1

und 2 DBG), entstamme nachweislich kantonaler Doktrin und Praxis.

3. a) Das Gesetz ist in erster Linie aus sich selbst heraus, d.h. nach Wortlaut, systematischer Stellung, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen, aber auch nach der Entstehungsgeschichte auszulegen (vgl. BGE 123 II 9 E. 2 S. 11, 464 E. 3a S. 468; BGE 124 II 241 E. 3 S. 245 f., 265 E. 3a S. 268). Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut; doch kann dieser allein nicht massgebend sein. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (vgl. BGE 124 II 265 E. 3a S. 268, mit Hinweisen). Die allgemeinen, aus Art. 1 ZGB abgeleiteten Auslegungsregeln sind auch für das Steuerrecht massgebend (vgl. ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, 8. Aufl., S. 155 ff.); da der Bund nach Art. 42quinquies Abs. 1 BV die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden anstrebt, sind die üblichen Auslegungselemente im Steuerrecht durch harmonisierungsspezifische Auslegungselemente zu ergänzen (MARKUS REICH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, N. 26 ff. zu Art. 1 StHG [SR 642.14]). b) Unter dem Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer wurden Gewinne aus Liegenschaftenhandel gestützt auf Art. 21 Abs. 1 Ingress, Art. 21 Abs. 1 lit. a, d und f sowie auf Art. 43 Abs. 1 BdBSt besteuert. Nach Art. 21 Abs. 1 Ingress BdBSt war das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen, namentlich aus Erwerbstätigkeit steuerbar, nach Abs. 1 lit. a insbesondere jedes Einkommen aus einer Tätigkeit (namentlich aus Handel, Gewerbe, Industrie, Land- oder Forstwirtschaft, aus freien Berufen sowie Beamtung, Anstellung oder Arbeitsverhältnis und aus der Erfüllung einer Dienstpflicht). Kapital- und Aufwertungsgewinne wurden nur besteuert, wenn sie im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens erzielt wurden (Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt). Nach Art. 43 Abs. 1 wurde bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung neben der Steuer vom übrigen Einkommen

eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt erhoben. In der Praxis zum Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer wurden die Kapitalgewinne wie folgt unterschieden: - einerseits Kapitalgewinne, die im Rahmen schlichter Vermögensverwaltung oder in Ausnützung einer sich zufällig bietenden Gelegenheit erzielt wurden und steuerfrei waren; - anderseits Kapitalgewinne, die aus einer Erwerbstätigkeit resultierten und nach Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt (der nicht verlangt, dass der Steuerpflichtige zur Führung von Büchern verpflichtet ist) besteuert wurden oder die von einem buchführungspflichtigen Unternehmen unabhängig von jeglicher Tätigkeit erzielt wurden und nach Art. 21 Abs. 1 lit. d und f sowie Art. 43 BdBSt besteuert wurden. c) Nach ständiger Praxis bilden Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften Erwerbseinkommen und ist die damit verbundene Tätigkeit nach Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt als Liegenschaftenhandel zu qualifizieren, wenn sie über die schlichte Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht bzw. der Gewinn nicht nur in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit erlangt wird, sondern die Tätigkeit in ihrer Gesamtheit auf Erwerb (Verdienst) gerichtet ist (BGE 112 Ib 79 E. 2a; BGE 122 II 446 E. 3 S. 448 ff.; Pra 1998 234 E. 2c; ASA 61 791 E. 1a; 63 43 E. 3a). Zur Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und (selbständiger) Erwerbstätigkeit haben Lehre und Rechtsprechung verschiedene Kriterien entwickelt. Ob eine Erwerbstätigkeit vorliegt, ist immer nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen (BGE 112 Ib 79 E. 2a S. 81; 122 II 446 E. 3a S. 449). Als Indizien für eine über die blosse Vermögensverwaltung hinausreichende Erwerbstätigkeit fallen bei Liegenschaftsgewinnen etwa die (systematische oder planmässige) Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit von Liegenschaftsgeschäften, der enge Zusammenhang eines Geschäftes mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, spezielle Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Verwendung des erzielten Gewinns bzw. die Wiederanlage in Liegenschaften in Betracht. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, im Einzelfalle jedoch

unter Umständen auch bereits allein zur Annahme einer Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt ausreichen (vgl. BGE 104 Ib 164 E. 1 S. 166; BGE 112 Ib 79 E. 2a S. 81; vgl. auch BGE 122 II 446 E. 3

S. 448 ff.; ASA 58 666 E. 2; 61 666 E. 2 und 791 E. 1a; StE 1991 B 23.1 Nr. 24 E. 3b). So ist eine Erwerbstätigkeit anzunehmen, wenn eine steuerpflichtige Person ein Vermögensobjekt nicht bloss zum Zwecke der privaten Vermögensanlage oder in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit, sondern in der offenkundigen Absicht erwirbt, es möglichst rasch mit Gewinn weiterzuveräussern, oder wenn sie sich bemüht, wie ein haupt- oder nebenberuflich selbständig Erwerbstätiger die Entwicklung eines Marktes zur Gewinnerzielung auszunützen (vgl. BGE 122 II 446 E. 3b S. 450). Nach der Rechtsprechung weist auf eine Erwerbstätigkeit auch hin, dass sich die pflichtige Person für ein bestimmtes Grundstücksgeschäft in einer einfachen Gesellschaft (Baukonsortium) mit einer Person verbindet, die sich in Ausübung ihres Berufes beteiligt und die Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung im Einvernehmen mit ihr besorgt. In einem solchen Fall muss sich die pflichtige Person, die zur Erreichung des gemeinsamen Erwerbszwecks nur mit einer Einlage beigetragen hat, die vom geschäftsführenden Fachmann für Rechnung aller Teilhaber unternommenen Bemühungen wie eine eigene Erwerbstätigkeit anrechnen lassen (vgl. BGE 96 I 655 E. 2 S. 658 f.; BGE 122 II 446 E. 3b S. 450; Pra 1998 234 E. 2c).

4. a) Der Gesetzgeber hat in Art. 16 Abs. 1 DBG «alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte» für steuerbar erklärt. Er hat damit - wie bereits in Art. 21 Abs. 1 Ingress BdBSt, der ebenfalls das «gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmenquellen» als steuerbar qualifizierte - den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung aufgestellt. Der Auffassung von HÖHN/WALDBURGER (a.a.O., S. 308 f.), wonach das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer keine Generalklausel kenne, kann nicht gefolgt werden. Steuerfrei sind nach Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen. Damit wird im Gesetz ausdrücklich festgehalten, was schon unter dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer Gültigkeit hatte. Die hauptsächlichen steuerbaren Einkünfte sind in den Art. 17 bis 23 DBG näher umschrieben; insbesondere werden - im Gegensatz zum Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer - die unselbständige Erwerbstätigkeit und die selbständige Erwerbstätigkeit in den Art. 17 und 18 DBG definiert. Art. 18 Abs. 1 DBG bestimmt, dass alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb,

aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar sind. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit gehören nach Art. 18 Abs. 2 DBG auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. b) Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG), das am 1. Januar 1993 in Kraft getreten ist und seine volle Wirkung für alle Kantone ab dem 1. Januar 2001 entfalten wird (vgl. Art. 72 StHG), regelt die einkommenssteuerpflichtigen Einkünfte in den Art. 7 und 8. Wie das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer geht auch das Steuerharmonisierungsgesetz davon aus, dass alle wiederkehrenden Einkünfte, insbesondere solche aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, der Einkommenssteuer unterliegen (Art. 7 Abs. 1 StHG). Die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit werden in Art. 8 Abs. 1 und 2 StHG im Grundsatz gleich geregelt wie im Bundesgesetz über

die direkte Bundessteuer, wobei die Kantone in Bezug auf Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens nach Art. 12 Abs. 4 StHG ein anderes System vorsehen können, indem sie diese der Grundstückgewinnsteuer unterstellen.

5. a) Der Wortlaut von Art. 18 Abs. 1 DBG ist insofern klar, als er alle Einkünfte, die aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- oder Forstwirtschaftsbetrieb sowie aus einem freien Beruf stammen, als steuerbar bezeichnet. Daneben wird aber auch «jede andere selbständige Erwerbstätigkeit» der Einkommenssteuer unterworfen. Weder im Gesetz noch in einer Verordnung wird näher festgelegt, was als selbständige Erwerbstätigkeit gilt oder unter welchen Voraussetzungen Liegenschaftsgewinne steuerbar sind. b) Der Terminus «selbständige Erwerbstätigkeit» ist ein steuerrechtlicher Begriff, der in der Praxis aufgrund der vielfältigen Sachverhalte, die damit abgedeckt werden, nicht klar definiert ist. Allgemein wird darunter jede Tätigkeit verstanden, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (vgl. BGE 121 I 259 E. 3c S. 263; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 5. Aufl. 1995, S. 158; FRANCIS CAGIANUT/ERNST HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl. 1993, § 1 N. 17 ff. und 34 ff.; ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, 8. Aufl. 1997,

N. 33 zu § 14 S. 318; ERNST HÖHN, Interkantonales Steuerrecht, 3. Aufl. 1993, N. 5 ff. zu § 13 S. 194 f.; MARKUS REICH, a.a.O., N. 13 zu Art. 8 StHG). Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (vgl. BGE 112 Ib 79 E. 2a S. 81; 122 II 446 E. 3a S. 449); die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (vgl. REICH, a.a.O., N. 13 ff. zu Art. 8 StHG). Auch wenn der Begriff im Normalfall die oben genannten Elemente umfasst, so bedeutet dies nicht, dass eine Tätigkeit, bei der einzelne dieser Elemente fehlen, automatisch nicht mehr selbständig ist. So kann es z.B. bei liberalen oder künstlerischen Berufen gänzlich am Einsatz von Kapital fehlen. Selbst der stille Teilhaber in einer einfachen Gesellschaft, die über einen gewerblichen oder geschäftlichen Betrieb verfügt, gilt als selbständig erwerbend. Das Bundesgericht hat im Übrigen erkannt, dass eine selbständige Erwerbstätigkeit (nach Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt) im Einzelfall auch vorliegen kann, wenn der Betreffende nicht nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt bzw. dass eine nebenberufliche, selbständige Erwerbstätigkeit auch gegeben sein kann, wenn kein selbständiger Marktauftritt vorliegt und wenn kein Unternehmen, Gewerbe oder Geschäft betrieben wird (BGE 122 II 446 E. 5 S. 453). Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG ist umfassender als jener der Unternehmung, des Geschäftes, Betriebes oder Gewerbes, die eine organisierte Einheit von Arbeit und Kapital erfordern (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 158; vgl. auch ROBERT PATRY, Grundlagen des Handelsrechts, in: Schweizerisches Privatrecht, Band VIII/1, S. 72 ff. und 87 f.). Das zeigt sich darin, dass Art. 18 Abs. 1 DBG nebst den Einkünften aus einem Betrieb (aus Handel, Industrie, Gewerbe, Land- oder Forstwirtschaft) und freien Berufen auch alle Einkünfte «aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit» für steuerbar erklärt. c) Aus der Entstehungsgeschichte des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer ergibt sich nicht, dass der Gesetzgeber die Besteuerung der Einkünfte aus Erwerbstätigkeit (namentlich aus Liegenschaften- oder Wertpapierhandel) im Vergleich zum früheren Recht einschränken wollte. Der Botschaft (BBl 1983 III S. 162) ist vielmehr zu entnehmen, dass der Gesetzgeber bewusst eine

Erweiterung gegenüber dem bisherigen Recht vorgenommen hat, indem er die Kapitalgewinnsteuerpflicht (mit Art. 18 Abs. 2 DBG) auf den gesamten Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit, d.h. auf alle Gegenstände des Geschäftsvermögens, ausgedehnt hat, während dem sie nach bisherigem Recht (Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt) auf buchführungspflichtige Unternehmen beschränkt war (vgl. auch BERNHARD ZWAHLEN, in: ERNST HÖHN/PETER ATHANAS, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, S. 57). Die Eidgenössischen Räte haben sich mit der Besteuerung des Einkommens aus Erwerbstätigkeit und Kapitalgewinnen nicht im Detail auseinander gesetzt. d) Der Gesetzgeber nimmt somit an, dass auch Gewinne aus einer Tätigkeit, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgeht, steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellen und auch die für diese Tätigkeit verwendeten Vermögenswerte Geschäftsvermögen bilden, selbst wenn keine in einem eigentlichen Unternehmen organisierte Tätigkeit vorliegt. Steuerfrei sind somit nach Art. 16 Abs. 3 DBG jene Kapitalgewinne auf Privatvermögen, die im Rahmen der gewöhnlichen Vermögensverwaltung, d.h. ohne besondere, auf Erwerb gerichtete Aktivität des Pflichtigen, oder aufgrund einer sich zufällig bietenden Gelegenheit entstehen. Aus diesen Gründen kann - entgegen der Auffassung der Vorinstanz (vgl. namentlich E. 2b) - nicht angenommen werden, dass unter dem neuen Recht Gewinne, die aus einer Tätigkeit stammen, welche die schlichte Vermögensverwaltung zwar übersteigt, jedoch noch nicht ein eigentliches Gewerbe oder Unternehmen darstellt, steuerfrei sind. e) In der Lehre - auf die sich die Vorinstanz stützt - wird teilweise die Meinung vertreten, dass die bisherige Praxis, die eine Dreiteilung der Kapitalgewinne vorgenommen habe, nicht mehr weitergeführt werden könne. So ist MARKUS REICH (Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in: Problèmes actuels de droit fiscal, Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, 1995, S. 117 ff., sowie im Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, a.a.O., N. 9 ff. zu Art. 8 StHG) der Auffassung, da es neben der (explizit steuerfreien) Privatvermögenssphäre lediglich die Sphäre des Geschäftsvermögens gebe, das Grundlage der selbständigen Erwerbstätigkeit bilde, genüge für eine Besteuerung neuerdings nicht mehr, dass die Gewinne bloss im Rahmen einer Tätigkeit angefallen seien, die über die schlichte Vermögensverwaltung hinausgehe; vielmehr sei jeweils

überzeugend zu begründen, weshalb im Einzelfall selbständige Erwerbstätigkeit vorliege. Eine allzu starke Einengung der Sphäre der privaten Vermögensverwaltung sei inskünftig nicht mehr möglich. Auch BLUMENSTEIN/LOCHER (a.a.O., S. 158) sind der Auffassung, dass der bisherigen Praxis des Bundesgerichts zu Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt teilweise der Boden entzogen sein dürfte. Und FRANCIS CAGIANUT fordert (in: HÖHN/ATHANAS, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, S. 51), dass die bundesgerichtliche Praxis überdacht werde und bei der Abgrenzung zwischen Steuerpflicht und Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen die Regeln über die Unterscheidung von Privat- und Geschäftsvermögen vermehrt beachtet werden sollten. Mit der in der Rechtsprechung teilweise verwendeten Formulierung «Gewinne aus einer die schlichte Vermögensverwaltung übersteigenden Erwerbstätigkeit» ist nicht eine besondere Art von Erwerbstätigkeit gemeint. Diese Formulierung umschreibt lediglich ein Kriterium, das es erlauben soll, die selbständige Erwerbstätigkeit im Bereich des Immobilien- und Wertschriftenhandels von der Verwaltung des Privatvermögens abzugrenzen. Da von einem weiten Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen ist (oben lit. b - d), erlaubt es Art. 18 DBG, eine Tätigkeit, welche die schlichte Verwaltung von Privatvermögen übersteigt, als eine Form der selbständigen Erwerbstätigkeit aufzufassen. Die von der Vorinstanz vertretene restriktive Auslegung des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit ist abzulehnen. Die Steuerfreiheit von privaten Kapitalgewinnen (Art. 16 Abs. 3 DBG) beschränkt sich demnach wie bisher auf die schlichte Verwaltung privaten Vermögens. Somit ist die bisherige Praxis beizubehalten, wonach Veräusserungsgewinne steuerbar sind, wenn sie in einer über die schlichte Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit erzielt werden, auch wenn keine in einem eigentlichen Unternehmen organisierte Aktivität vorliegt (vgl. DANIELLE YERSIN, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, in: ASA 67 S. 105 ff.; ZWAH-

LEN, a.a.O., S. 57). f) Wenn mit der Vorinstanz davon ausgegangen würde, dass die zur Diskussion stehenden Aktivitäten nicht als selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 DBG zu qualifizieren wären, stellte sich die Frage, ob nicht eine Besteuerung im Rahmen der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG in Betracht gezogen werden müsste. Die Besteuerung nach dieser Bestimmung hätte für den Steuerpflichtigen indessen gegebenenfalls den Nachteil, dass ihm

die in den Art. 27-31 DBG für Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit vorgesehenen Abzüge von Abschreibungen, Rückstellungen und Verlusten verwehrt würden.

6. a) Nach der Praxis des Bundesgerichts - die wie gesehen grundsätzlich beizubehalten ist - liegt steuerbarer Liegenschaftenhandel vor, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn er dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut, d.h. wenn er eine Tätigkeit entfaltet, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Eine solche Tätigkeit qualifiziert sich als selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG und führt zur Kapitalgewinnbesteuerung, wenn der veräusserte Vermögensgegenstand zum Geschäftsvermögen gehört hat, d.h. wenn er für die selbständige Erwerbstätigkeit verwendet wurde. Dabei ist es unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Ob Gewinne aus der Veräusserung von Vermögenswerten im vorerwähnten Sinne der Besteuerung nach Art. 18 DBG unterliegen, ist im Einzelfalle stets nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Als Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit können bei Liegenschaftsgewinnen wie bisher etwa die (systematische bzw. planmässige) Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, 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 (vgl. oben E. 3c). b) Der Beschwerdegegner war als Bauunternehmer tätig, reduzierte diese Tätigkeit ab 1973 sukzessive und stellte sie 1982 schliesslich vollumfänglich ein. Ausserdem war er in der Zeit von 1967 bis 1982 auf dem Liegenschaftenmarkt in einer den Rahmen blosser Vermögensverwaltung sprengenden Art und Weise tätig. In diesem Zeitraum kaufte er verschiedentlich Land, überbaute es und verkaufte die Liegenschaften später mit Gewinn. Der Umfang und die Art und Weise der aktiven Kaufs- und Verkaufstätigkeit sowie der Zusammenhang dieser Aktivität mit seiner damals betriebenen Bauunternehmung führen zweifelsfrei zum Schluss, dass der Beschwerdegegner in dieser Zeit als Liegenschaftenhändler selbständig erwerbstätig war. In dieser Zeit (1968/69) erwarb und überbaute er auch die fragliche Liegenschaft in D. mit einem Mehrfamilienhaus,

wobei er die Baumeister- und Zimmereiarbeiten von seiner eigenen Bauunternehmung ausführen liess. Die Eigenmittel beliefen sich dabei auf lediglich 5 bzw. 10 Prozent der Anlagekosten, der Rest wurde fremdfinanziert. Die für den Bau beanspruchte Hypothek machte bei Anlagekosten von Fr. 598'000.– vorerst einen Betrag von Fr. 567'000.– aus und wurde im Jahre 1984 auf Fr. 600'000.– erhöht. Unter diesen Umständen ist der Schluss verwehrt, der Beschwerdegegner habe die fragliche Liegenschaft bloss zur privaten Kapitalanlage erworben. Vielmehr muss angenommen werden, dass er die Liegenschaft gekauft hat, um seiner Bauunternehmung Arbeit zu verschaffen und das Grundstück eventuell gewinnbringend zu veräussern. Aus dem engen Zusammenhang der Liegenschaft mit der Tätigkeit des Pflichtigen als Bauunternehmer und Liegenschaftenhändler ist zu

schliessen, dass die Liegenschaft im Geschäftsvermögen des Beschwerdegegners stand. Der Gewinn aus deren Veräusserung stellt daher einen nach Art. 18 Abs. 2 DBG steuerbaren Kapitalgewinn dar, und zwar unabhängig davon, ob sie zum geschäftlichen Anlage- oder Umlaufvermögen gehört hat (vgl. ASA 61 791 E. 6). Dass die Liegenschaften der privaten Vorsorge des Beschwerdegegners dienten, macht sie noch nicht zu Privatvermögen bzw. den auf Geschäftsvermögen erzielten Gewinn nicht zu einem steuerfreien privaten Kapitalgewinn. Die Altersvorsorge kann auch mit Mitteln des Geschäftsvermögens sichergestellt werden. Die Tatsache, dass der Vermögensertrag der Vorsorge des Pflichtigen bzw. der Verkaufserlös für eine Schenkung zur Mittelbeschaffung für Wohneigentum an die Söhne des Beschwerdegegners dienen sollte, schliesst daher nicht aus, dass die stillen Reserven bei der Veräusserung besteuert werden.
c) Zu prüfen bleibt, ob der Umstand, dass der Beschwerdegegner seit 1982 keine Tätigkeit als Bauunternehmer oder Liegenschaftenhändler mehr ausgeübt hat, sondern sich auf die Verwaltung bzw. Vermietung der noch in seinem Eigentum befindlichen Liegenschaften (ein Wohnhaus, ein Ferienhaus und zwei Mehrfamilienhäuser) beschränkt hat, der Besteuerung des Gewinns aus dem Verkauf der Liegenschaft in D. im Jahre 1994 entgegensteht. aa) Wenn ein Steuerpflichtiger seine selbständige Erwerbstätigkeit aufgibt und dies den Steuerbehörden mitteilt, tritt grundsätzlich die Kapitalgewinnbesteuerung wegen Privatentnahme ein, wenn der Pflichtige nicht ausdrücklich erklärt, Aktiven des Geschäftsvermögens im Rahmen der Geschäftsliquidation noch verkaufen zu

wollen (so genannte verzögerte Liquidation) oder den Betrieb nur vorübergehend - etwa bis zum geplanten Verkauf des Geschäfts an Dritte oder bis zur Übertragung auf einen Erben - verpachten zu wollen. Für eine Besteuerung des bei einem späteren Verkauf erzielten Gewinns besteht dagegen grundsätzlich kein Raum (BGE 112 Ib 79 E. 4b S. 86 f.). Das Bundesgericht hat diesen Grundsatz in einem Fall aufgestellt, in dem ein Bauunternehmer ein von seiner Unternehmung erstelltes Einfamilienhaus, das zu seinem Geschäftsvermögen gehörte, bis zum Verkauf selber bewohnte. Es erkannte, die Steuerbehörden hätten die stillen Reserven auf der Wohnliegenschaft im Zeitpunkt der Geschäftsaufgabe steuerlich erfassen müssen, d.h. nachdem der Pflichtige von ihnen die Vornahme einer Zwischenveranlagung wegen Geschäftsaufgabe verlangt hatte, und nicht erst beim späteren Verkauf; somit müsse nicht jeder, der einmal als (selbständig erwerbender) Liegenschaftenhändler tätig gewesen sei, bis zu seinem Tod als Liegenschaftenhändler gelten (BGE a.a.O. E. 2a S. 81, mit Hinweisen). In jenem Fall war die fragliche Liegenschaft sichtbar und eindeutig einem privaten Zweck gewidmet worden. Der Steuerpflichtige hatte damit den Steuerbehörden gegenüber den eindeutigen Willen geäussert, die privat genutzte Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zu entziehen (vgl. auch den Entscheid des Bundesgerichts vom 13. Juli 1994, in: StR 49/1994 575 E. 5b). Aus diesen Gründen konnte von den Steuerbehörden erwartet werden, dass sie im Zeitpunkt der Widmung, spätestens aber im Zeitpunkt der Aufgabe der Unternehmung die Überführung der Liegenschaft ins Privatvermögen verlangt hätten.
bb) Ein solcher Fall liegt hier indessen nicht vor. Die fragliche Liegenschaft wurde vom Beschwerdegegner zu geschäftlichen Zwecken erworben und anschliessend von seiner eigenen Bauunternehmung mit einem Mehrfamilienhaus überbaut. Dieses hat er nicht privat genutzt, sondern vermietet. Zwar teilte der Beschwerdegegner dem Gemeindesteueramt 1981 mit, er habe seine Tätigkeit als Bauunternehmer definitiv aufgegeben. Er behielt jedoch die geschäftlichen Liegenschaften weiterhin in seinem Eigentum, führte auch nach 1981 eine Liegenschaftenbuchhaltung weiter und hat auch den Abzug von Geschäftsverlusten geltend gemacht. Ob er seine Erwerbstätigkeit im Immobiliensektor weiterführen würde oder nicht, liess sich damals noch nicht beurteilen. Wenn ein Steuerpflichtiger über die stillen Reserven auf seinen zum Geschäftsvermögen gehörenden Liegenschaften mit den Steuerbehörden

bei der Geschäftsaufgabe - wie im vorliegenden Fall - nicht abrechnet, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Liegenschaften im Geschäftsvermögen verbleiben; durch den blossen Zeitablauf kann die fragliche Liegenschaft nicht in das Privatvermögen übergehen (vgl. ASA 57 271 E. 3b S. 276). Würde angenommen, dass bei der Einstellung einer Geschäftstätigkeit jeweils auch der Liegenschaftenhandel aufgegeben wird, hätte dies zur Folge, dass sogleich sämtliche Liegenschaften ins Privatvermögen überführt würden. Das würde für den Steuerpflichtigen sofort zu einer häufig sehr erheblichen Steuerbelastung führen, obwohl er über den Gewinn noch nicht verfügen kann, und ihn möglicherweise zwingen, zur Bezahlung der Steuern einen Teil der Liegenschaften zu verkaufen. Auch würde sich die Frage stellen, wie die Gewinne zu behandeln sind, wenn der Pflichtige mit den ins Privatvermögen überführten Liegenschaften zu einem späteren Zeitpunkt neue Geschäfte tätigt. cc) Eine lange Besitzesdauer oder der Umstand, dass seit längerer Zeit keine Grundstückgeschäfte getätigt worden sind, stehen für sich allein betrachtet der Annahme einer selbständigen, auf Erwerb gerichteten Tätigkeit nicht entgegen. Gerade im Liegenschaftenhandel kommt es häufig vor, dass ein Steuerpflichtiger Grundstücke aus ganz verschiedenen Gründen über Jahre hinaus behält, bis er sie mit Gewinn verkauft, sei es zum Beispiel, weil er von Anfang an mit einem gewinnbringenden Verkauf erst in einer ferneren Zukunft rechnet, sei es, weil er die Grundstücke vorerst überbauen will oder weil eine geplante Überbauung auf unvorhergesehene Hindernisse stösst. Ein derart verzögerter Verkauf hängt trotzdem nach wie vor mit der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen zusammen (vgl. ASA 47 209 E. 1b S. 211). Dies gilt auch dann, wenn er die zu geschäftlichen Zwecken erworbene Liegenschaft zur Kapitalanlage über längere Zeit weiter behält. Dass der Pflichtige beim Verkauf keine besondere Tätigkeit mehr zu entfalten braucht, spielt an sich keine Rolle, da er in einem solchen Fall die Hauptarbeit, die auf ein gewinnbringendes Vorgehen schliessen lässt, früher geleistet hat. Würde eine selbständige Erwerbstätigkeit nach Ablauf einer bestimmten Frist - d.h. als Folge des blossen Zeitablaufs - in einen Akt der schlichten Verwaltung privaten Vermögens umqualifiziert, wäre der Ungleichbehandlung Tür und Tor geöffnet. Steuerpflichtige, die mit der Veräusserung ihres Geschäftsvermögens genügend lange zuwarten können, würden in ungerechtfertigter Weise besser gestellt als

solche, welche die Liegenschaft in kurzer Zeit veräussern, obwohl der Gewinn in beiden Fällen auf die selbständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen zurückzuführen ist. Ausserdem liesse sich nur schwer beurteilen, welche Frist als angemessen zu gelten hätte (vgl. nicht veröffentlichtes Urteil vom 30. Januar 1996 i.S. J.D. E. 3d). d) Somit ist anzunehmen, dass die Liegenschaft, die nie ins Privatvermögen überführt wurde, weiterhin Geschäftsvermögen darstellte und der Gewinn aus deren Veräusserung im Jahre 1994 Folge der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen war.

7. Ist beim Beschwerdegegner eine selbständige Erwerbstätigkeit anzunehmen, sind die in den Bemessungsjahren erlittenen Verluste von Fr. 23'860.- (1993) und Fr. 16'638.– (1994), im Durchschnitt Fr. 20'249.–, zum Abzug zuzulassen (Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG).