Urteilskopf

96 I 667

101. Auszug aus dem Urteil vom 4. Dezember 1970 i.S. X. gegen Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich.
Regeste (de):
Wehrsteuer vom Einkommen aus Erwerbstätigkeit (Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB).

Solches Einkommen können auch Gewinne bilden, die beim Verkauf von Liegenschaften erzielt werden. Unterscheidung zwischen Erwerbstätigkeit und Verwaltung des privaten Vermögens.

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

Peuvent aussi constituer un tel revenu, les gains réalisés par la vente d'immeubles. Distinction entre l'activité à but lucratif et l'administration de la fortune privée.

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

Possono costituire un tale reddito anche gli utili conseguiti nella vendita di immobili. Distinzione tra attività a fine lucrativo e amministrazione della sostanza privata.

Sachverhalt ab Seite 668

A.- Der Beschwerdeführer X., geb. 1908, war früher kantonaler Beamter. Im Jahre 1963 wurde er wegen Invalidität vorzeitig pensioniert. Seit 1952 kaufte er verschiedentlich Liegenschaften. Einige verkaufte er mit oder ohne Gewinn. Die übrigen behielt er; auf einem Grundstück in A. baute er für sich ein Wohnhaus, auf einem anderen, in B. gelegenen ein Ferienhaus. Im Jahre 1954 kaufte er einen 590 m2 messenden Landstreifen in O. für Fr. 1400.– und im Jahre 1963 einen angrenzenden, in der gleichen Gemeinde liegenden Streifen von 555 m2 für Fr. 2400.–. Am 2. Juni 1966 verkaufte er diese beiden Parzellen der Gemeinde O. zum Preise von Fr. 73 300.–, wobei er einen Gewinn von Fr. 68 000.– erzielte.

B.- Für die 14. Wehrsteuerperiode (Berechnungsjahre 1965/66) deklarierte er ein durchschnittliches Einkommen von Fr. 7515.–. Die Veranlagungsbehörde rechnete die Hälfte des Gewinns aus dem Verkauf der Parzellen in O. (Jahresdurchschnitt) hinzu, so dass sich ein steuerbares Einkommen von Fr. 41 500.– ergab. Der Steuerpflichtige bestritt, dass der Liegenschaftsgewinn der Wehrsteuer unterliege. Die Veranlagung wurde indessen bestätigt, zuletzt von der Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich durch Entscheid vom 15. Dezember 1969.
Die Rekurskommission führte aus, der Steuerpflichtige habe seit 1952 10 Grundstücke in verschiedenen Kantonen gekauft und 5 ganz oder teilweise verkauft. Er habe damit eine planmässige, auf Erwerb gerichtete Tätigkeit ausgeübt. Anfänglich habe er ein recht bescheidenes Vermögen besessen. Noch am Ende des Jahres 1960 habe er lediglich einen Aktivenüberschuss von rund Fr. 20 000.– ausgewiesen. Durch die mit geborgtem Geld

durchgeführten Grundstückgeschäfte sei es ihm gelungen, bis Ende 1966 ein Reinvermögen von Fr. 150 600.– zu erwerben. Einzelne Grundstücke hätten sich als Anlageobjekte gar nicht geeignet. Zu ihnen gehörten die Parzellen in O. Der Beschwerdeführer

BGE 96 I 667 S. 669

habe sie in der Absicht des Wiederverkaufs erworben. Er sei auf eine gewinnbringende Verwertung dieses Landes angewiesen gewesen. Es habe keinen Ertrag abgeworfen, mit dem er die zur Finanzierung der Grundstückkäufe eingegangenen Grundpfandschulden von Fr. 267 500.– hätte verzinsen können. Der streitige Gewinn sei somit als Erwerbseinkommen gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB zu besteuern.

C.- Gegen den Entscheid der Rekurskommission erhebt X. Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Begehren, das steuerbare Einkommen sei auf Fr. 7515.– herabzusetzen. Es wird geltend gemacht, bis 1963 seien der Beschwerdeführer und seine Ehefrau beruflich tätig gewesen. Die Ersparnisse beider Ehegatten seien in Grundeigentum angelegt worden. Für den Kauf der verhältnismässig billigen Grundstücke habe der Beschwerdeführer keine fremden Mittel nötig gehabt. Von den 10 Grundstücken, die er erworben habe, seien 6 heute noch ganz oder teilweise in seinem Besitz. Zum grössten Teil handle es sich um unerschlossene oder nicht erschliessbare Parzellen. Verschiedene Grundstücke habe er für den privaten Gebrauch erworben. So habe er in die im Jahre 1954 gekaufte Parzelle in O. eine Bienenzucht verlegt. Weil dieses Grundstück langgezogen und schmal sei, habe er auch einen angrenzenden Landstreifen erwerben wollen, was umständehalber erst im Jahre 1963 möglich geworden sei. Es sei ein reiner Zufall, dass die Gemeinde, welche Land für die Leistung von Realersatz gesucht habe, ihm ein verlockendes Angebot für die beiden Parzellen gemacht habe. In einem Zeitraum von 14 Jahren habe er nur bei 3 Verkäufen einen Gewinn erzielt. Seit der Pensionierung habe er Grundstücke nicht mehr gekauft, sondern nur noch verkauft. Alle Verkäufe habe er im Rahmen der ordentlichen Vermögensverwaltung getätigt. Von einem Liegenschaftenhandel könne nicht gesprochen werden. Der streitige Gewinn falle daher nicht in die Berechnung der Wehrsteuer.

D.- Die kantonalen Behörden und die eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. ... (Abs. 1 = BGE 96 I 657 E. 1).
Der Gewinn, den der Verkauf der Parzellen in O. dem Beschwerdeführer eingebracht hat, ist nicht im Betriebe eines buchführungspflichtigen Unternehmens entstanden, so dass

BGE 96 I 667 S. 670

Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB nicht anwendbar ist. Der Streit geht darum, ob dieser Gewinn Erwerbseinkommen gemäss lit. a daselbst bilde.

2. Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 1952-1966 10 Grundstücke gekauft und 5 ganz oder teilweise wieder verkauft; einige Verkäufe haben ihm Gewinne verschafft. Die kantonalen Behörden und die eidgenössische Steuerverwaltung schliessen daraus, dass er gewerbsmässig Handel mit Liegenschaften getrieben habe. Sie nehmen an, auch der beim Verkauf der Parzellen in O. erzielte Gewinn sei ein Ergebnis dieser Erwerbstätigkeit, weshalb er nach Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB zu versteuern sei.
Indessen ist keine der vorangegangenen Handänderungen bei den früheren Veranlagungen des Beschwerdeführers als gewerbsmässig qualifiziert worden. War das richtig, dann können diese Handänderungen auch nicht als Indiz dafür dienen, dass eine Erwerbstätigkeit vorliegt. Es ist aber auch möglich, dass die bei den früheren Geschäften erzielten Gewinne aus Irrtum nicht besteuert worden sind. Doch steht heute die Besteuerung dieser Gewinne nicht zur Diskussion. Zu beurteilen ist einzig, ob der Gewinn aus dem Verkauf der beiden Grundstücke in O. Erwerbseinkommen darstelle. Dabei kann allerdings ein Rückblick auf die früheren Handänderungen aufschlussreich sein (ASA 33 270). Die Häufung von Grundstückkäufen und -verkäufen kann ein Indiz für gewerbsmässiges Handeln sein, muss es aber nicht. Es kommt vor, dass auch Liegenschaftenhändler gelegentlich ein Grundstück in der Absicht, es zu bewohnen, oder für sonstige private Zwecke erwerben, tatsächlich dafür verwenden und nachher mit Gewinn veräussern. In solchen Fällen kann es gerechtfertigt sein, den Verkauf als einen Akt der Verwaltung des privaten Vermögens zu betrachten, so dass der dabei erzielte Gewinn der Wehrsteuer für Einkommen nicht unterliegt (Urteile Fankhauser vom 23. Oktober 1970 und Graf vom 7. November 1970, nicht veröffentlicht).

3. Hätte der Beschwerdeführer für die Finanzierung der Grundstückkäufe bedeutende fremde Mittel verwendet, so wäre dies nach der Rechtsprechung ein gewichtiges Indiz für ein berufsmässiges Vorgehen (BGE 92 I 122). Er macht jedoch geltend, er habe die Käufe im wesentlichen aus seiner Beamtenbesoldung und aus dem Arbeitsverdienst der Ehefrau, die seit der Verheiratung im Jahre 1942 bis 1963 ebenfalls berufstätig

gewesen sei, finanzieren können. Diese Darstellung ist glaubhaft, zumal die Ehe kinderlos geblieben ist. Vergeblich weisen die Vorinstanz und die eidgenössische Steuerverwaltung darauf hin, dass der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den Käufen auch Fremdkapital in Anspruch genommen hat. Er hat keine anderen als Grundpfandschulden. Der gesamte Schuldbetrag von Fr. 267 500.– verteilt sich auf die drei Grundstücke in A. (Fr. 210 000.–), B. (Fr. 50 000.–) und C. (Fr. 7500.–). Es ist alltäglich, dass beim Kauf von Grundstücken bestehende Hypotheken übernommen und zur Finanzierung von Bauten Hypothekarkredite zuhilfe genommen werden; beides tun nicht nur Leute, die mit Grundstücken Handel treiben. Auf den Liegenschaften in A. und B. hat der Beschwerdeführer Häuser für sich gebaut, die er heute noch besitzt. Diese Grundstücke hat er auf jeden Fall nicht im Rahmen einer Erwerbstätigkeit erworben. Die kleine Hypothek auf seinem Land in C., das immer noch über 2,3 ha umfasst, fällt nicht ins Gewicht. Es ist anzunehmen, dass der Beschwerdeführer die Kaufpreise von Fr. 1400.– und Fr. 2400.– für die beiden Parzellen in O. ohne Inanspruchnahme fremder Mittel hat bezahlen können. Er erklärt, anstatt sein erspartes Geld auf die Sparkasse zu tragen oder in Wertschriften anzulegen, habe er damit Land erworben. Das ist eine mögliche, jedenfalls nicht zum vornherein unglaubhafte oder unvernünftige Art der Anlage. Sie wirft dem Anleger unter Umständen nichts oder nur wenig ab, ist aber nicht nur dem Schwund des Geldwertes und des Wertes vieler Wertpapiere völlig entzogen, sondern gewährt dem Eigentümer noch die Chance eines gewissen Wachstums seiner Vermögenssubstanz, zumal dann, wenn der Boden Bauland ist oder werden kann. Die Parzellen in O., die der Beschwerdeführer in den Jahren 1954 und 1963 gekauft hat, sind in die Bauzone gekommen. Zudem macht der Beschwerdeführer geltend, er habe die zuerst gekaufte Parzelle erworben, um eine Bienenzucht hieher zu verlegen. Dass er das getan hat, ist nicht bestritten. Angesichts dieser Verwendung liegt die Annahme, dass der Kaufein Akt der Vermögensverwaltung war, erst recht nahe. Allerdings ist es wahrscheinlich, dass der Beschwerdeführer schon beim Entschluss zum Ankauf des Landes in O. die Aussicht auf einen Wiederverkauf und einen dabei erzielbaren Gewinn einkalkuliert hat. Er sagt selbst, die zuerst gekaufte Parzelle sei ein langgezogener, schmaler Streifen gewesen, so

dass es für ihn "wichtig" gewesen sei, auch den angrenzenden Streifen zu erhalten; er habe sich mit dem Eigentümer dieses Streifens schon im Jahre 1954 über den Kauf geeinigt, doch sei die Übereignung erst im Jahre 1963 möglich geworden, weil der Verkäufer bis dahin durch einen langfristigen Pachtvertrag gebunden gewesen sei. Diese Darstellung wird durch die Tatsache bestätigt, dass der Beschwerdeführer den Preis von Fr. 2400.– für den hinzugekauften Streifen seit 1954 in Raten abbezahlt hat. Zwar haben die beiden Parzellen zusammen nach dem vorgelegten Situationsplan immer noch einen verhältnismässig schmalen Streifen gebildet, der für sich allein wohl kaum hätte überbaut werden können. Gleichwohl kann angenommen werden, dass der Beschwerdeführer von Anfang an in Aussicht genommen hat, das ganze Land bei günstiger Gelegenheit mit Gewinn weiterzuverkaufen. Diese Gelegenheit stellte sich im Jahre 1966 ein, als die Gemeinde O. Land zu kaufen suchte, um bei Enteignungen, Landumlegungen und dgl. Realersatz bieten zu können. Wenn der Beschwerdeführer die Parzellen in der Absicht, sie mit Gewinn wieder zu verkaufen, erworben hat, so ist dies aber noch kein Grund, den erzielten Gewinn als Ergebnis einer Erwerbstätigkeit zu betrachten. Denn einerseits durfte der Beschwerdeführer damit rechnen, bei einem späteren Verkauf auch eine nachträgliche Verzinsung seiner Gestehungskosten zu erreichen, und anderseits ist die Gewinnabsicht nicht ein Merkmal, durch das sich der berufsmässige Liegenschaftenhandel von der Tätigkeit eines umsichtigen Vermögensverwalters unterscheidet. Wer sein Vermögen in Grund und Boden anlegt, wird in der Tat kaum je unterlassen, Überlegungen über die Möglichkeit einer späteren gewinnbringenden Veräusserung anzustellen (BGE 93 I 288). Dass andere Kennzeichen einer auf Erwerb gerichteten Tätigkeit vorhanden sind, ist jedenfalls hinsichtlich der die Grundstücke in O. betreffenden Geschäfte nicht dargetan. Die günstige Gelegenheit, die dem Beschwerdeführer den streitigen Gewinn verschafft hat, ist ohne sein Zutun eingetreten. Sie hat sich auch erst 12 Jahre nach dem Ankauf der einen Parzelle und nach der Einigung über den Zukauf der anderen ergeben. Nichts deutet darauf hin, dass das Geschäft nur dank besonderen Bemühungen des Beschwerdeführers zustande gekommen ist.

Die Würdigung aller Umstände führt zum Schluss, dass keine genügenden Gründe bestehen, den umstrittenen Gewinn als Einkommen aus Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB zu erfassen.

4. (Infolgedessen wird der in Art. 26 WStB festgesetzte Mindestbetrag des steuerpflichtigen Einkommens nicht erreicht.)