

Direkte Bundessteuer

Gewerbmässiger Liegenschaftshandel

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 14. März 2000

Das Drängen der Bank, ein Grundstück zu verkaufen, schliesst eine Gewinnabsicht und damit die Gewerbmässigkeit des Liegenschaftshandels nicht zum vornherein aus.

Tatsachen:

A. Mit Rechnung vom 24. April 1995 wurde X, nicht mehr berufstätiger ehemaliger Direktor eines Unternehmens der Reisebranche, für die direkte Bundessteuer 1991/92 definitiv veranlagt. Dabei wurde ihm für das Bemessungsjahr 1989 ein Einkommen von Fr. 697'206.– aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel aufgerechnet.

Der veranlagte Liegenschaftsgewinn resultierte aus dem Verkauf einer im Jahre 1973 erworbenen Parzelle des Grundstücks «Matte» in Z, Kanton Solothurn, die X mit Vertrag vom 28. August 1989 an die Y Immobilien AG in Basel verkauft hatte.

B. Eine von X gegen diese Einschätzung gerichtete Einsprache wurde von der Steuerverwaltung Basel-Landschaft am 5. Juli 1995 auf Grund von Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt und der dazu ergangenen Praxis abgewiesen. Die Steuerverwaltung wies dabei im Wesentlichen auf die von X zwischen 1970 und 1989 getätigten An- und Verkäufe von Liegenschaften hin, die den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung sprengen würden.

Mit Entscheid vom 23. Oktober 1998 hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft (im Folgenden: Steuerrekurskommission) die Beschwerde von X gut. Sie hielt dafür, X habe die in den Jahren 1988 und 1989 verkauften Parzellen auf Druck der Bank hin veräussert. Dabei sei es darum gegangen, durch die Liquidation des ersparten, in Grundstücken angelegten Vermögens Hypothekarschulden zu verringern und Schuldzinsen zu bezahlen. Es habe sich somit um eine notwendige Liquidation gehandelt, die nicht als Liegenschaftshandel betrachtet werden könne – X sei nämlich weder gezielt vorgegangen noch habe er die günstige Entwicklung auf dem Liegenschaftsmarkt ausgenützt.

C. Hiergegen führt die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft mit Eingabe vom 6. Mai 1999 Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie beantragt, den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 23. Oktober

1998 aufzuheben und den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 5. Juli 1995 zu bestätigen.

Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft und X beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, schliesst auf Gutheissung der Beschwerde und Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheides.

Erwägungen:

1. Mit dem am 1. Januar 1995 in Kraft getretenen Gesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) wird der Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) aufgehoben (Art. 201 DBG). Für die am 1. Januar 1995 noch nicht oder nicht rechtskräftig veranlagten Steuern früherer Jahre gelten indessen die materiellrechtlichen Bestimmungen des (alten) Bundesratsbeschlusses weiter. Demgegenüber gelangen ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich die Verfahrensvorschriften des neuen Rechts zur Anwendung.

Die hier zu beurteilende Beschwerde richtet sich gegen die Veranlagung für die Steuerperiode 1991/92, vorliegend sind daher die materiellen Bestimmungen des (alten) Bundesratsbeschlusses anwendbar.

2. a) Gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend die direkte Bundessteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 146 DBG; Art. 112 BdBSt in Verbindung mit Art. 98 lit. g OG). Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen einen Entscheid über die direkte Bundessteuer legitimiert (Art. 103 lit. c OG, Art. 112 BdBSt und Art. 146 DBG). Auf die rechtzeitig eingereichte und den Formerfordernissen (Art. 108 OG) entsprechende Beschwerde ist einzutreten.

b) 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. 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 OG). Es kann daher den Entscheid mit Erwägungen aufrecht erhalten, 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; 120 Ib 379 E. Ib S. 382; 121 III 274 E. 2c S. 275/276). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn – wie hier – eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder

unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).

3. Der vorliegend zu beurteilende Liegenschaftsverkauf fand unbestrittenermassen nicht im Rahmen einer Veräusserung aus dem Geschäftsvermögen des Beschwerdegegners statt. Zu prüfen ist daher einzig, ob der zur Diskussion stehende Liegenschaftsgewinn nach Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt zu besteuern ist oder ob ein steuerfreier, privater Kapitalgewinn vorliegt.

a) 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; 125 II 113 E. 3c S. 118; 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. 3b S. 449). Als Indizien für eine über die blosser 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; 112 Ib 79 E. 2a S. 81; vgl. auch 125 II 113 E. 3c S. 118; 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 Vermögenobjekt 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 auszunutzen (vgl. BGE 125 II 113 E. 3c S. 119; 122 II 446 E. 3b S. 450).

b) Die Steuerrekurskommission weist in ihren Sachverhaltsfeststellungen einzig darauf hin, dass der Beschwerdegegner das Grundstück in Z auf Drängen der Bank hin an die Y Immobilien AG in Basel veräussert habe. Es sei diesem daher nicht in erster Linie um die Erzielung eines Gewinns gegangen. Daraus schliesst die Rekurskommission auf das Nichtbestehen einer Erwerbstätigkeit. Weitere aktenkun-

dige Handlungen des Beschwerdegegners, die mit Liegenschaftstransaktionen im Zusammenhang stehen, werden weder erwähnt noch überprüft.

Das Bundesgericht hat indessen noch nie erkannt, dass eine Verpflichtung bzw. der Druck ein Grundstück zu verkaufen, eine Gewinnabsicht und somit das Vorliegen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels von vornherein ausschliesse (vgl. etwa ASA 57 458; 48 417; 45 468 und 39 270). Es ist nicht ersichtlich, warum vorliegend von dieser Rechtsprechung abgewichen werden sollte.

Im Übrigen wird dem subjektiven Element – selbst demjenigen, einen Gewinn erzielen zu wollen – in der Regel nur eine untergeordnete Bedeutung beigemessen: Es ist nur dann entscheidend, wenn eine Betrachtung der objektiven Elemente Zweifel an der Natur der vorgenommenen Grundstücksgeschäfte entstehen lässt (*Danielle Yersin*, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in ASA 59 137, insbes. S. 147 f.).

Die Vorinstanz hätte ihrem Entscheid daher nicht allein die in den Jahren 1988 und 1989 vorgenommenen Grundstücksverkäufe zu Grunde legen dürfen; sie hätte sich vielmehr auch mit den übrigen aktenkundigen Liegenschaftstransaktionen des Beschwerdegegners befassen müssen. Sie hat somit den rechtserheblichen Sachverhalt unvollständig festgestellt. Das Bundesgericht ist daher an die Sachverhaltsfeststellung im angefochtenen Entscheid nicht gebunden (Art. 105 Abs. 2 OG).

c) Wie aus der Aufstellung der aktenkundigen Immobiliengeschäfte des Beschwerdegegners hervorgeht, die als Beilage zum Einsprache-Entscheid vom 5. Juli 1995 erstellt wurde, bildet der Verkauf des Grundstücks in Z an die Y Immobilien AG nur den vorläufigen Schlusspunkt einer ganzen Reihe von Liegenschaftstransaktionen. Diese begann im Jahre 1970, mit der Veräusserung von drei Einfamilienhäusern sowie einer Wohnung in A, Kanton Basel-Landschaft, die – wie der Beschwerdegegner ausführt – aus Familienbesitz stammten. Den Erlös, der sich aus diesem Verkauf ergab, reinvestierte der Beschwerdegegner gemäss seinen Angaben im Wesentlichen in mehrere Grundstücke in der «Matte», Z, Kanton Solothurn, die er in den Jahren 1973, 1975 und 1976 erwarb. In derselben Gemeinde besitzt er im Übrigen seit den sechziger Jahren eine weitere, mit den eben erwähnten Grundstücken nicht zusammenhängende Liegenschaft, auf der er in seiner Freizeit eine «Freizeitanlage» betreibt.

Die Grundstücke in der «Matte» wurden zum Teil zu Grossparzellen vereinigt. Der Beschwerdegegner liess davon verschiedene Liegenschaften abparzellieren (vgl. Vereinigung und Parzellierung, Begründung von unselbständigem Eigentum vom 19. Juni 1974 sowie Vereinigung vom 23. April 1970) und überbauen. Dabei traf er auf eigene Kosten Vorkehren zur Erschliessung bzw. war bestrebt, die Erschliessungsmassnahmen der Gemeinde voranzutreiben (vgl. etwa den Kauf einer zusätzlichen Parzelle im Jahre 1976 zur Sicherung des für die Erschliessung notwendigen Landes).

Am 4. Juli 1974 veräusserte der Beschwerdegegner ein erstes in der «Matte» gelegenes Grundstück. Weitere Verkäufe fanden in den Jahren 1980 und 1984 statt: So wurde ein mit einem Einfamilienhaus im Rohbau bebautes Grundstück am 26. März 1980 an einen Dritten verkauft; am 30. November 1984 ging ein Teilstück einer Parzelle einschliesslich eines Wohnhausanteils im Rahmen einer gemischten Schenkung an die Tochter des Beschwerdegegners über. Mit Handänderungen vom 6. Januar 1988 und 21. Dezember 1988 veräusserte der Beschwerdeführer zwei weitere Liegenschaften.

Am 28. August 1989 fand schliesslich der dem vorliegenden Verfahren zu Grunde liegende Verkauf an die Y Immobilien AG statt.

d) Die vorangehend geschilderten Vorkehren des Beschwerdegegners machen deutlich, dass dieser in einer Art und Weise aktiv wertvermehrend tätig geworden ist, welche die schlichte Verwaltung eines privaten Vermögens übersteigt. Dabei ist insbesondere auf die Vereinigung von Grundstücken, die Abspazellierung und Überbauung sowie die umfangreichen Bemühungen um die Erschliessung hinzuweisen (vgl. dazu *Martin Arnold*, Nichts Neues unter der Steuersonne?, in ASA 67 593, insbes. S. 596; *Danielle Yersin*, a.a.O., S. 146, mit Hinweisen). Der aus der Veräusserung einer Parzelle an die Y Immobilien AG, Basel, stammende Gewinn ist daher – unabhängig vom Beweggrund, der zu ihrem Verkauf führte – Ergebnis der auf Erwerb gerichteten Tätigkeit des Beschwerdegegners. Er stellt somit allein schon aus diesem Grund Erwerbseinkommen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt dar. Inwieweit der Beschwerdegegner seine Liegenschaften fremdfinanziert hat, braucht daher nicht mehr geprüft zu werden.

Entgegen der Meinung des Beschwerdegegners steht auch die relativ lange Besitzesdauer 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 (BGE 125 II 113 E. 6c/cc S. 127; vgl. auch *Danielle Yersin*, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, in ASA 67 95, insbes. S. 104).

4. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft ist daher gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 5. Juli 1995 ist zu bestätigen.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat der Beschwerdegegner X die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153 a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 23. Oktober 1998 aufgehoben.
2. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 5. Juli 1995 wird bestätigt.