

Jürg Altorfer

## Alter Wein in neuen Schläuchen?

### Der erste Bundesgerichtsentscheid zum gewerbmässigen Liegenschaftenhändler unter dem neuen Bundessteuerrecht

Die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich musste 1997 als erste Gerichtsinstanz einen Liegenschaftenhändlerfall nach DBG beurteilen (StE 1997 DBG 23.1 Nr. 37). Erwartungsgemäss wurde der Fall an das Bundesgericht weitergezogen. Während dem die Rekurskommission zum Schluss kam, dass die unter dem BdBSt entwickelte Rechtsprechung unter dem DBG nicht weitergeführt werden könne, hält das Bundesgericht in seinem am 8. Januar 1999 ergangenen Urteil an seiner alten Praxis fest. Dieser wegweisende Fall wird im folgenden auszugsweise wiedergegeben. Die Erwägungen der Rekurskommission werden denjenigen des Bundesgerichtes gegenübergestellt. Letztere werden am Schluss kritisch beleuchtet.

#### 1. Sachverhalt

A. Der 1925 geborene Pflichtige kaufte 1968 Land in D. und liess darauf in den Jahren 1968/69 durch die eigene Bauunternehmung ein Mehrfamilienhaus erstellen. Landkauf und Bau finanzierte er grösstenteils mit fremden Mitteln. Neben diesem Objekt besitzen er und seine Ehefrau (nachfolgend die Pflichtigen) ein weiteres, 1964 erstelltes Mehrfamilienhaus in R., ein Wohn- und Geschäftshaus in W. sowie ein Ferienhaus in E. Diese Liegenschaften wurden als Privatvermögen mittels Hilfsblatt C deklariert, in der Bilanz und Erfolgsrechnung der Bauunternehmung dagegen nicht aufgeführt. Die Liegenschaftsabrechnung war jeweils dem Abschluss der Bauunternehmung beigelegt.

Der Pflichtige war bis 1973 aktiv als Bauunternehmer tätig. Danach wickelte er in den Jahren 1974–1982 noch fünf Liegenschaftsgeschäfte ab. Mit Schreiben vom 2. Dezember 1981 liess er dem Gemeindesteuernamt mit-

teilen, er habe sich nun definitiv als Bauunternehmer zurückgezogen. Die letzten auf den Betrieb einer Bauunternehmung hindeutenden Aktiven wurden denn auch 1981 verkauft. Ab diesem Zeitpunkt wurde die Jahresrechnung der Baufirma zwar weitergeführt, hatte jedoch den Charakter einer fast reinen Liegenschaftsbuchhaltung, ergänzt durch einige wenige Einkünfte und Aufwendungen des Pflichtigen. Für Steuerzwecke wurden die Liegenschaftserträge dementsprechend gesondert im Hilfsblatt C, das Geschäftskapital und die «Ergebnisse aus Geschäftstätigkeit» dagegen im Hilfsblatt A deklariert. Dieses Vorgehen behielt der Pflichtige insbesondere auch nach mitgeteilter Beendigung der Bautätigkeit bei. Die in der Folge in den Steuererklärungen zum Abzug gebrachten Verluste aus Geschäftstätigkeit liess der Steuerkommissär unbeanstandet, obwohl die Abschlüsse regelmässig zeigten, dass keine Tätigkeit mehr stattfand: Zuerst wurden zwar noch geringfügige «verschiedene Einnahmen» in den Abschlüssen aufgeführt, doch ab Geschäftsjahr 1990 enthielt die Erfolgsrechnung nur noch Zinserträge



Jürg Altorfer, Dr. oec. HSG, dipl. Steuerexperte, Treuhandgesellschaft Altorfer Duss & Beilstein, Zürich

und Aufwendungen (Autokosten, Abschreibungen auf Fahrzeugen, Fachliteratur usw.).

1994 verkauften die Pflichtigen das Mehrfamilienhaus in D. mit erheblichem Gewinn, um daraus ihren beiden Söhnen einen Erbvorbezug zukommen lassen zu können.

Der Steuerkommissär erfasste den aus diesem Verkauf erzielten Grundstücksgewinn für die direkte Bundessteuer 1995/96 als Einkommen aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel nach Art. 16 Abs. 1 DBG.

#### 2. Urteil der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 13. März 1997

(...)

2. a) Der direkten Bundessteuer unterliegen gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen hingegen sind gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei. Art. 18 DBG umschreibt die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. In Abs. 1 werden alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus freiem Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit als steuerbar erklärt. Dazu zählen gemäss Abs. 2 auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen sowie die Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen.

Nach Art. 21 Abs. 1 des bis zum 31. Dezember 1994 geltenden alten Rechts (BdBSt) fällt unter anderem das Einkommen «aus Erwerbstätigkeit» in die Steuerberechnung, insbesondere nach lit. a «jedes Einkommen aus einer Tätigkeit (namentlich aus Handel, Gewerbe, Industrie, Land- und Forstwirtschaft, aus freien Berufen, aus Beamtung, Anstellung oder Arbeitsverhältnis und aus der Erfüllung einer Dienstpflicht)». Kapital- und Aufwertungsgewinne werden nach Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt nur besteuert, wenn sie im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens erzielt wurden.

b) Aus Art. 4<sup>quinquies</sup> Abs. 1 BV ergibt sich, dass auch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer u.a. auf die kantonalen Steuergesetze abzustimmen war (Zuppinger/Böckli/Locher/Reich), Steuerharmonisierung, 1984, S. 4). In Erfüllung dieses Harmonisierungsauftrags lehnte sich der Bundesrat bei der Formulierung von Art. 16 und 18 DBG bereits in seiner Botschaft von 1983 (BB1 1983 III, S. 36 ff. und 321 f.) an die in den Kantonen verbreiteten Formulierungen weit mehr als an die Konzeption des BdBSt an (M. 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. 117f.).

Entgegen der Ansicht des Steuerkommissärs und der Eidgenössischen Steuerverwaltung (unter Berufung auf Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, Art. 16 N. 3) kann daher die unter dem BdBSt entwickelte Praxis zur Besteuerung gewerbmässiger Liegenschaftenhändler nicht unbesehen auf das neue Recht übertragen werden. Auch in den Materialien zur Gesetzgebung findet sich nichts, das die Auffassung der Verwaltung stützen würde (Zwahlen, Die praktische Arbeit der Kommission «Steuerharmonisierung» am Beispiel der Fragen zur indirekten Teilliquidation und zur Transponierung, ASA 62, 189 f. auch zum Folgenden); im Gegenteil: Es ergibt sich klar, dass der Ge-

setzgeber private Kapitalgewinne nicht besteuern will. Vor diesem Hintergrund ist eine neue Gesetzesinterpretation erforderlich, denn die unter dem Regime des BdBSt vorgenommene Dreiteilung der Veräusserungsgewinne ist unter dem neuen Recht nicht mehr möglich (J.-A. Reymond, *Distinction entre gain en capital et revenu d'activité*, in: Festschrift Zuppinger, 1989, S. 243; P. Spori, Einkommenssteuerliche Aspekte privater Portfolio-Anlagen, ASA 59, 348 ff.; Reich, a.a.O., S. 118; StE 1990, B 23.1 Nr. 21).

Diese Dreiteilung lautete wie folgt:

- steuerbare Gewinne aus einer eigentlichen gewerbmässigen Tätigkeit,
- steuerbare Gewinne aus einer die schlichte Vermögensverwaltung übersteigenden Erwerbstätigkeit sowie
- steuerfreie Gewinne im Rahmen der schlichten Vermögensverwaltung.

Die daraus unter Geltung des BdBSt abgeleitete grundsätzliche Besteuerung aller Gewinne aus einer die schlichte Vermögensverwaltung übersteigenden Erwerbstätigkeit ist bei Anwendung in dieser einengenden Form somit nicht mehr haltbar (F. Cagianut, Das Objekt der Einkommenssteuer, in: Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, 1993, S. 51.; Blumenstein/Locher, *System des Steuerrechts*, 5. Aufl., 1995, S. 158; Reich, a.a.O., S. 117ff.).

c) Das DBG unterscheidet systematisch klar nur noch zwischen Privatvermögen (Veräusserungsgewinne steuerfrei; Art. 16 Abs. 3) und Geschäftsvermögen, welches die Grundlage einer selbständigen Erwerbstätigkeit bildet (Veräusserungsgewinne steuerbar; Art. 18 Abs. 1 und 2; vgl. dazu Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung: Neuerungen bei der direkten Bundessteuer aufgrund des DBG, ASA 61, 12; Cagianut, a.a.O., S. 51; Reich, a.a.O., S. 132). Die Abgrenzung zwischen selbständiger Erwerbstätigkeit und privater Vermögensverwaltung ist namentlich deshalb bedeutsam, weil sich damit unterschiedliche Rechtslagen für die Gewinnbesteuerung verbinden (BGer, StE 1989, B 23.1 Nr. 17). Weil diese Konzeption dem BdBSt unbekannt war und nach-

weislich aus kantonalen Doktrin und Praxis stammt, gebietet die verfassungskonforme Auslegung des DBG, auf die kantonalen Begriffsbildungen zur selbständigen Erwerbstätigkeit und zur Abgrenzung des Geschäftsvermögens vom Privatvermögen Rücksicht zu nehmen.

(...)

3. b) Der selbständig Erwerbstätige nimmt regelmässig durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in freier bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teil. Die Verwaltung eigenen Vermögens ist dagegen keine Erwerbstätigkeit, auch dann nicht, wenn das Vermögen gross ist und der Steuerpflichtige zu seiner fortlaufenden Orientierung eine kaufmännische Buchhaltung führt oder führen lässt (Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. II, 1963, § 19 lit. b N. 1 ff.; Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Aufl., 1983, § 19 lit. b N. 1-3; Baur/Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 1991, § 22 N. 50 und 64 ff.; Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., 1993, § 1 N. 17 ff. und 34 ff.; Richner/Frei/Weber/Brütsch, a.a.O., § 19 lit. b N. 1 und 5; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das St. Gallische Steuerrecht, 5. Aufl., 1995, S. 45 ff.).

4. a) Zur Beurteilung der Frage, ob der vorliegend streitbetroffene Liegenschaftengewinn als steuerbare Einkunft im Sinne des DBGs zu qualifizieren ist, verweist der Steuerkommissär im wesentlichen auf die frühere Tätigkeit des Pflichtigen als Bauunternehmer, auf die Finanzierung des Mehrfamilienhauses mit überwiegendem Fremdkapital sowie auf die Anzahl der in den Jahren 1974–1982 getätigten Immobilientransaktionen. Diese aus der Rechtsprechung zum BdBSt stammenden Kriterien stellen jedoch nicht die Begriffsmerkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit nach dem neuen Gesetz dar: In seiner Rechtsprechung zum Liegenschaftenshandel unter Anwendung des BdBSt hat das Bundesge-

richt die Gewichtung der massgebenden Kriterien nicht allgemein festgelegt, sondern stets den Einzelfall betrachtet, was zu einer ausgeprägt kasuistischen Praxis führte. Immerhin lässt sich eine klare Tendenz feststellen, die dahin geht, auch im nur gelegentlichen Kauf und Verkauf von Liegenschaften eine Erwerbstätigkeit zu erblicken, sofern der Steuerpflichtige das betreffende Grundstück bereits mit der Absicht der gewinnbringenden Veräusserung erworben hat und so die Entwicklung des Liegenschaftensmarkts in der Art und Weise eines «nebenberuflich Selbständigerwerbenden» ausnützt (StE 1989, B 23.1 Nr. 17). Dadurch hat sich der Begriff des gewerbmässigen Liegenschaftenshandels immer weiter ausgedehnt; er lässt sich nicht mehr mit der Praxis in Übereinstimmung brin-

gen, welche das Bundesgericht in Auslegung anderer Bestimmungen des Bundessteuerrechts zur Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und Geschäftsbereich entwickelt hat (so namentlich von Art. 22 Abs. 1 lit. b BdBSt, welche Vorschrift Abschreibungen und Rückstellungen nur beim Roheinkommen «geschäftlicher Betriebe» vorzunehmen erlaubt). Eine derartige Spaltung in zwei Kategorien selbständiger Erwerbstätigkeit (solche mit und solche ohne Geschäftsvermögen), kann für das neue Bundessteuerrecht nicht übernommen werden, weil sie klarer Gesetzssystematik widerspricht und überdies dem verfassungsrechtlich verankerten Harmonisierungsgebot zuwiderläuft.

(...)

c) Bezüglich der streitbetroffenen Liegenschaft ergibt sich somit folgendes Bild:

Der Pflichtige hat bei der Erstellung des Mehrfamilienhauses im Jahr 1968 (erste Phase) Kapital und Arbeit investiert. Dies hat er mit seiner damals noch betriebenen Bauunternehmung in einer «von ihm gewählten, nicht fremd bestimmten Organisation» getan und das Unternehmerrisiko getragen. In der zweiten, spätestens in der dritten Phase geht der Einsatz von Kapital und Arbeit sowie die gewählte Organisation jedoch nicht mehr über das Mass hinaus, welches auch für die Verwaltung eigenen Vermögens nötig wäre. Dass der Pflichtige mit diesem Projekt einen finanziellen Vorteil zu erlangen hoffte («Gewinnstrebigkeit»),

reicht zur Untermauerung einer selbständigen Erwerbstätigkeit allein nicht aus, dient dieses Merkmal doch hauptsächlich der Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der Liebhaberei bzw. von der Hobbytätigkeit (Reich, a.a.O., S. 126 und 129f.).

Seit 1982, dem Beginn der dritten Phase, hat der Pflichtige nicht mehr sichtbar am Wirtschaftsverkehr im Immobilienbereich teilgenommen. Seine Tätigkeit beschränkte sich vielmehr auf die Vermietung und Verwaltung des sich in seinem Vermögen befindlichen Mehrfamilienhauses. Auch wenn im Liegenschaftsbereich an die Häufigkeit der Transaktionen geringere Anforderungen gestellt werden als z.B. im Bereich der Wertschriften, kann im vorliegenden Fall jedenfalls nicht gesagt werden, der Pflichtige habe in der Zeit ab 1982 planmässig und auf Dauer mit Immobilien gehandelt. Denn er hat während dieser Zeit, d.h. während rund 12 Jahren, keine derartigen Geschäfte mehr getätigt und auch die Motivation für den Verkauf des fraglichen Objekts nicht primär in einer Gewinnrealisierung, sondern in der Mittelbeschaffung für Wohneigentum seiner Söhne gesucht. Ein planmässig handelnder, auf Gewinn spekulierender Immobilienfachmann hätte sich in dieser Zeit, in der die Immobilienpreise bis Ende der 80er Jahre stetig stiegen, kaum gänzlich von neuen Projekten ferngehalten, um ausgerechnet nach Anbruch der auf dem Liegenschaftsmarkt für Verkäufer ungünstigen Phase im Jahr 1994 ohne äusseren Zwang das Objekt zu veräussern.

(...)

5. Nichts anderes ergibt sich aus der Betrachtung der Vermögenszugehörigkeit der Liegenschaft: (...)

b) Die Beschaffenheit der streitigen Liegenschaft sowie der Umstand, dass der Pflichtige in den Jahren 1968/69 einen wesentlichen Teil seines Umsatzes der Baufirma mit der Errichtung des Mehrfamilienhauses erzielt hat, lässt darauf schliessen, dass der Kauf des Grundstücks und dessen Überbauung aus geschäftlichen Motiven erfolgt ist, was für sich betrachtet auf Geschäftsvermögen schliessen lässt. Da-

gegen spricht die buchhalterische und steuerliche Behandlung des Objekts: Die Liegenschaft sowie die darauf lastenden Schulden wurden nicht in die Bilanz der Bauunternehmung aufgenommen und von Anfang an als Privatvermögen mittels Hilfsblatt C bzw. als private Schulden im Schuldenverzeichnis deklariert. Dass ab 1974 der Jahresrechnung der Baufirma separate Liegenschaftsabrechnungen beigefügt wurden, ändert nichts an der klaren Unterscheidung, welche der Pflichtige dadurch getroffen hat. Denn die Ergebnisse der Abrechnungen flossen nicht in die Geschäftsbuchhaltung ein, sondern stellten lediglich die Grundlage für die Steuerdeklaration dar.

Die buchhalterische Behandlung ist indessen nach dem Gesagten bei Liegenschaften für die Vermögenszuordnung nicht primär und allein entscheidend, sondern vorab die technisch-wirtschaftliche Funktion, welche sich ändern kann. Diesbezüglich ergibt sich Folgendes: Nachdem die Bauunternehmung liquidiert worden und keinerlei weitere Bautätigkeit mehr erfolgt war, änderte sich die Nutzung der Liegenschaft. Nicht mehr die Arbeitsbeschaffung für die eigene Unternehmung, sondern der laufende Mietertrag bzw. – beim Verkauf – die Mittelbeschaffung für die beiden Söhne der Pflichtigen standen im Vordergrund. Damit ist im massgeblichen Beurteilungszeitpunkt des Verkaufs nicht nur aufgrund der konsequenten buchmässigen und steuerlichen Behandlung, sondern vor allem auch aufgrund der geänderten Nutzung auf Privatvermögen zu schliessen. Der Übergang in dieses Vermögen hat bei Beendigung der Tätigkeit als Bauunternehmer im Jahr 1982 stattgefunden. Dass in jenem Zeitpunkt mangels der vom Steuerkommissär behaupteten Buchführungspflicht – im Gegensatz zur heutigen Rechtslage gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG – keine steuerliche Abrechnung über die stillen Reserven nach Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt hat erfolgen können, spielt keine Rolle, weil dies eine Folge der damals gültigen Gesetzesregelung war. Sollte entgegen der Ansicht des Steuerkommissärs eine Buchführungspflicht bestanden haben (vgl. die Voraussetzungen der Buchführungspflicht in H. Masshardt, Kommentar zur di-

rekten Bundessteuer, 1985, Art. 21 Abs. 1 lit. d N. 103 ff.), hätte bei Aufgabe des Bauunternehmens, welche den Steuerbehörden 1981 angezeigt worden ist, über die stillen Reserven auf dem Mehrfamilienhaus abgerechnet werden müssen. Ist die diesbezügliche Besteuerung unterlassen worden, könnte sie heute nicht mehr nachgeholt werden (BGE 112 1b 82 Erw. 4b).

(...)

### 3. Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 1999

(...)

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; 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).

(...)

b) Unter dem Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer wurden Gewinne aus Liegenschaftshandel 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 Ar-

beitsverhältnis 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;
- andererseits 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 Liegenschaftenerwerbseinkommen und ist die damit verbundene Tätigkeit nach Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt als Liegenschaftenshandel 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; 122 II 446 E. 3 S. 448 ff.; Pra 1998 234 E. 2c; ASA 61 791 E. Ia; 63 43 E. 3a). Zur Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und (selbständiger) Erwerbstätigkeit haben Lehre und Rechtsprechung verschiedene Kri-

terien 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).

(...)

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 Einnahmequellen» als steuerbar qualifizierte – den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung aufgestellt. Der Auffassung von Höhn/Waldburger (a.a.O., S. 308f.), 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 hauptsächlich 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, SR 642.14), 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. 194f.; 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 13ff. 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 87f.). 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.

**Neuregelung der Gewerbmässigkeit aus dem Stabilisierungsprogramm 98 gekippt**

*Der Bundesrat hat den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 13.3.97 zum Anlass genommen, um im Rahmen des sog. Stabilisierungsprogramms 1998 unter dem Titel «Schliessung ungerechtfertigter Steuerlücken» das DBG in Art. 18 und das StHG in Art. 8 so zu ändern, dass der gewerbmässige Liegenschaften- und Wertpapierhandel wie unter dem alten Recht erfasst werden kann. Der Bundesrat schlug dem Parlament die folgende Formulierung vor:*

*«Als selbständige Erwerbstätigkeit gilt auch die Veräusserung von Vermögenswerten, namentlich von Wertschriften und Liegenschaften, soweit die Veräusserung nicht im Rahmen der blossen Verwaltung eigenen Vermögens erfolgt.»*

*Diese bundesrätliche Absicht hat im Parlament zu einer Kontroverse geführt. Der Nationalrat hat in den entsprechenden Artikeln die Erfordernisse positiv und kumulativ umschrieben und ausschliesslich auf den Wertschriftenhandel bezogen:*

*«Die Veräusserung von Wertschriften ausserhalb einer geschäftlichen Tätigkeit des Veräusserers gilt dann ausnahmsweise als selbständige Erwerbstätigkeit, wenn Veräusserungen, im Vergleich zur üblichen privaten Vermögensverwaltung solcher Vermögenswerte, häufig und nach kurzer Besitzdauer erfolgen und zur Finanzierung dieser Geschäfte erhebliche fremde Mittel eingesetzt werden.»*

*Diese vom Nationalrat als Erstrat getroffene und von ihm in der ersten Differenzbereinigung bestätigte Lösung hat der Bundesrat als klaren Rückschritt gegenüber der bisherigen Praxis bezeichnet und als Schaffung neuer Schlupflöcher angeprangert.*

*Der Ständerat hat im ersten Umgang versucht, mit ebenfalls positiven Kriterien die bisherige, unter dem BdBSt entwickelte Rechtsprechung im Gesetz festzuschreiben. Der Nationalrat ist der Kleinen Kammer indessen nicht gefolgt. In der zweiten Runde hat der Ständerat dann im Einvernehmen mit dem Bundesrat beschlossen, auf eine gesetzliche Regelung der Gewerbmässigkeit im Rahmen des Stabilisierungsprogramms überhaupt zu verzichten.*

*Er stützte sich dabei auf den hier von Dr. Jürg Altorfer kommentierten Bundesgerichtsentscheid 2A.214/1997 vom 8.1.99 bzw. auf einen vom Bundesrat nachgelieferten Bericht. Darin folgerte das Finanzdepartement, dass die unveränderte Anwendbarkeit der bisherigen Praxis auch unter dem neuen Regime des DBG durch das Bundesgericht im besagten Urteil ausdrücklich bestätigt worden sei. Damit entfalle die Notwendigkeit einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung.*

*Mit der Streichung der neuen Bestimmungen aus dem Sanierungsprogramm 1998 hat der Ständerat zum Ausdruck gebracht, dass er klar an der bisherigen Praxis festhalten und jedenfalls keine Ausweitung der steuerbefreiten Tatbestände hinnehmen will. Der Nationalrat hat sich in der letzten Differenzbereinigungsrunde dann diesem Entscheid – etwas widerwillig zwar – unterzogen.*

*Gelernt aus dieser Übung haben Bundesrat und Parlament wohl auch, dass es ein ausserordentlich schwieriges und gewagtes Unterfangen ist, im Rahmen eines unter Zeitdruck zu behandelnden Spar- bzw. Stabilisierungsprogrammes solche komplexe Steuerfragen anzugehen. Änderungen der steuerlichen Gesetzesgrundlagen verdienen eine vertiefte Prüfung im Rahmen des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens, will man ungezielte fiskalische Schnellschüsse mit ungewissem Ausgang vermeiden!*

Kurt Schüle, Ständerat

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 (BB1 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, währenddem 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.

(...)

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 aufzulassen. 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.; Zwahlen, a.a.O., S. 57).

(...)

#### 4. Würdigung

Bereits bei Inkrafttreten des DBG war abzusehen, dass sich die Gerichte mit der Frage auseinandersetzen haben würden, ob die alte Praxis zu Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt unter dem DBG fortgeführt werden könne oder nicht. Der vorliegende Fall ist der Pilotfall.

Die Steuerverwaltungen haben diesbezüglich ihre Verantwortung wahrgenommen. Was uns das Bundesgericht präsentiert hat, ist demonstrierte Missachtung des Gesetzgebers und des höchsten Gerichtes im Lande nicht würdig.

Nachdem die Rekurskommission als zweite Instanz detailliert, konzis und dogmatisch abgestützt zum Schluss gekommen war, dass unter dem neuen Recht die alte Rechtsprechung nicht fortgeführt werden könne, durfte erwartet werden, dass das Bundesgericht sich entweder diesem Urteil anschliesen oder mindestens ebenso fundiert zum gegenteiligen Schluss kommen würde. Wer mit dieser Erwartungshaltung das schriftliche Urteil studiert, sieht sich arg enttäuscht:

Gesetzgeber habe angenommen, dass auch Gewinne aus einer über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgehenden Tätigkeit steuerbare Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellten. Unverständlich ist, wie das Bundesgericht zu diesem Schluss kommt. Der Botschaft sei zu entnehmen, sagt es, dass der Gesetzgeber bewusst eine Erweiterung gegenüber dem bisherigen Recht vorgenommen habe. Dies trifft zwar zu, aber in einem anderen Zusammenhang, nämlich bei der Ausdehnung der Kapitalgewinnsteuerpflicht von den buchführungspflichtigen Unternehmen auf den gesamten Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit. Mit der sich für die Abgrenzung der selbständigen (nebenberuflichen) Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung

legt, dass die bisherige Dreiteilung von Veräusserungsgewinnen unter dem DBG keinen Fortbestand haben könne. Wenn das Bundesgericht statt dessen den Kommentar zur direkten Bundessteuer von Agner, Jung und Steinmann zitiert, ohne zu erwähnen, dass es sich bei den Autoren um Spitzenbeamte der Eidg. Steuerverwaltung handelt, die als Partei diesen Standpunkt vertritt, so ist das so eine Sache. Wenn es sich darüber hinaus – mangels anderer Unterstützung – auf den Fachartikel eines Mitgliedes des Richterkollegiums (Yersin, Danielle, *La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans la domaine immobilier*, in ASA 67, S. 97 ff.) abstützt, der im unmittelbaren Vorfeld zur Urteilseröffnung publiziert wurde (offensichtlich, um überhaupt jemanden zitieren zu können), so ist das noch so eine Sache.

*«Was uns das Bundesgericht präsentiert hat, ist demonstrierte Missachtung des Gesetzgebers und des höchsten Gerichtes im Lande nicht würdig.»*

**Fazit**

- Trotz relativer Kürze ist das Urteil nur schwer zu lesen. Schuld sind vorab ein wenig systematischer Aufbau der Begründung, Stromschnellen im Gedankenfluss und immer wieder keineswegs zwingende Schlussfolgerungen.
- Einem verkürzt wiedergegebenen Sachverhalt folgen langatmige Ausführungen zur (selbständigen) Erwerbstätigkeit, ohne dass ersichtlich wäre, welche Bedeutung diese Ausführungen für die Urteilsfindung haben. Spätestens mit dem Hinweis, dass auch dem DBG die Konzeption der Gesamtreineinkommensbesteuerung zugrundeliege, wird dem Leser klar, wie das Urteil lauten soll. Es erstaunt dann nicht mehr, dass der Fall in nicht überzeugender Weise im Sinne dieser «Gesamtreineinkommensbesteuerungs-These» gelöst wird, frei nach Morgenstern «... dass nicht sein kann, was nicht sein darf».

stellenden Rechtsfrage hat diese Ausdehnung aber nichts zu tun. Zudem stammt die Botschaft vom Bundesrat und nicht vom Gesetzgeber. Die Eidgenössischen Räte haben sich nämlich mit der Problematik überhaupt nicht befasst. Wie das Bundesgericht, welches dies selber feststellt, zum erwähnten «Schluss» kommen kann («Der Gesetzgeber nimmt somit an, ...»), bleibt im Dunkeln.

Die knappen Ausführungen des Bundesgerichts berühren auch den Aspekt der vertikalen Harmonisierung nicht, unter welchem der Gesetzgebungsprozess zu beurteilen ist. Vergeblich sucht der Leser die Auseinandersetzung mit jahrzehntealter kantonaler Gesetzgebung und Rechtsprechung, die dem DBG als Modell diene.

Richtiggehend desavouiert, um nicht zu sagen «ausgespielt», wird fast die gesamte schweizerische Steuerrechtswissenschaft. Fundiert und überzeugend wurde in den letzten Jahren mehrfach und von verschiedenster Seite darge-

- Eine Auseinandersetzung mit dem vorinstanzlichen Urteil findet nicht statt.
- Der Gesetzgebungsprozess wird pro domo uminterpretiert.
- Die herrschende Lehre wird praktisch ohne Begründung übergangen.

Die Eidgenössischen Räte hätten sich die Gesetzgebungsarbeit leichter machen können. Auch ein konzeptionell völlig verändertes Gesetz ändert offenbar nichts, wenn es darum geht, partout eine «Gesamtreineinkommensbesteuerung» zu verwirklichen. Die unsäglichen Ausnahmen, die ein linkischer Gesetzgeber – offensichtlich in Unkenntnis einer über die bundesgerichtliche Rechtsprechung (sprich Gesetzgebung) liebevoll umgesetzten steueramtlichen Praxis – formulierte, sind – wie unangenehm – jetzt vom Bundesgericht wieder zu beseitigen, in der Meinung: Der gute, alte Wein muss uns erhalten bleiben. Das Parlament hat ihn doch bloss aus alten, brüchigen Schläuchen in neue umfüllen wollen (allerdings ohne dies zu bemerken).

Dabei kann es sein Bewenden nicht haben: C'est à refaire!