

BGE 125 II 113

Bundesgericht (BGE), 1999-01-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_125_II_113

FR: ATF 125 II 113

IT: DTF 125 II 113

Regeste

Regeste 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 Art. 18 LIFD; revenu provenant d'une activité lucrative indépendante; imposition des bénéfiques 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 bénéfiques 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 bénéfiques réalisés lors d'aliénations ultérieures demeurent imposables comme revenu d'une activité lucrative indépendante (consid. 6).

Regesto 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).

Erwägungen

E. 2

Die Vorinstanz geht in ihrem Entscheid davon aus, die unter dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer entwickelte Praxis zur Besteuerung des gewerbmässigen Liegenschaftenhandels (nach Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt) könne unter dem neuen Recht nicht unbeschadet 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 BGE 125 II 113 S. 117 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 kantonalen Doktrin und Praxis.

E. 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 BGE 125 II 113 S. 118 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 Liegenschaften Erwerbseinkommen und ist die damit verbundene Tätigkeit nach Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt als Liegenschaftshandel 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 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; BGE 112 Ib 79 E. 2a S. 81; vgl. auch BGE 122 II 446 E. 3 BGE 125 II 113 S. 119 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).

E. 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, BGE 125 II 113 S. 120 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.

E. 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, BGE 125 II 113 S. 121 N. 33 zu § 14 S. 318; ERNST HÖHN, Interkantonaies 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 BGE 125 II 113 S. 122 Erweiterung gegenüber dem bisherigen Recht vorgenommen hat, indem er die Kapitalgewinnsteuernpflicht (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.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.