

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 115/2010

Urteil vom 18. Juni 2010
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichter Stadelmann,
nebenamtlicher Bundesrichter Locher,
Gerichtsschreiber Winiger.

Verfahrensbeteiligte
X. _____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Advokat Peter Jossen-Zinsstag,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Wallis.

Gegenstand
Grundstückgewinnsteuer und Verjährung,

Beschwerde gegen das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 23. September 2009.

Sachverhalt:

A.

X. _____ (geb. 1924) erstellte ab 1994 auf der Parzelle Nr. _____ in G. _____/VS die Überbauung "A. _____". Die Stockwerkeinheiten konnten grösstenteils bis 1998 für insgesamt Fr. 4'617'000.– verkauft werden, und die restlichen drei Einheiten übertrug X. _____ Ende 1998 zum Anrechnungswert von Fr. 741'000.– als Vorempfang auf seinen Sohn Y. _____. Die Baukosten beliefen sich insgesamt auf Fr. 4'203'100.–. Der Quadratmeterpreis der Bodenparzelle betrug nach Auffassung von X. _____ im Zeitpunkt der Überbauung Fr. 420.– (2'752 m² x Fr. 420.–; total Fr. 1'155'840.–), womit seines Erachtens weder ein Gewinn noch ein Verlust resultierte.

B.

Bei der Veranlagung der Kantons-, Gemeinde- und direkten Bundessteuern für die Steuerperiode 1999/2000 setzte die zuständige Bezirkssteuerkommission mit Verfügung vom 11. September 2007 das Einkommen aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel auf Fr. 466'900.– fest. Dabei ging sie von einem Quadratmeterpreis der Bodenparzelle von Fr. 250.– (2'752 m² x Fr. 250.–; total Fr. 688'000.–) aus:

Total Verkaufserlös Fr. 5'358'000.–
./. Baukosten Fr. 4'203'100.–
./. Verkehrswert Bodenparzelle Fr. 688'000.–

Gewinn Fr. 466'900.–

=====

Während die dagegen erhobene Einsprache am 10. Juli 2008 abgewiesen wurde, hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis die hiergegen gerichtete Beschwerde am 23. September 2009 teilweise gut und reduzierte den steuerbaren Gewinn auf Fr. 329'300.–. Dabei ging sie von einem Quadratmeterpreis von Fr. 300.– aus und wies die Verjährungseinrede ab.

C.

Mit Eingabe vom 1. Februar 2010 erhebt X. _____ gegen das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 23. September 2009 (versandt am 17. Dezember 2009) Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sowie subsidiäre Verfassungsbeschwerde an das Bundesgericht. Er beantragt, das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 23. September 2009 sei aufzuheben und der Beschwerde aufschiebende Wirkung zu gewähren. Gerügt wird eine Verletzung "der kantonalen und bundesrechtlichen Vorschriften über die Grundstückgewinnsteuer und Verjährung".

D.

Die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

E.

Mit Verfügung vom 15. März 2010 hat der Präsident der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung des Bundesgerichts das Gesuch um aufschiebende Wirkung abgewiesen.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1 Angefochten ist der Entscheid einer kantonalen Steuerrekurskommission in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG fällt. Aufgrund der geänderten Bestimmungen über die Rechtspflege im Kanton Wallis entscheidet die Steuerrekurskommission über Beschwerden in Sachen Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer als letzte kantonale Instanz (Art. 150 Abs. 2 des Steuergesetzes [des Kanton Wallis] vom 10. März 1976 [SGS 642.1, nachfolgend: StG/VS] sowie Art. 8 Abs. 3 des Ausführungsgesetzes vom 24. September 1997 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [SGS 658.1], in der Fassung gemäss Gesetz betreffend die Änderung der Rechtspflegeordnung vom 9. November 2006). Die Verfahrensänderungen finden mit Inkraftsetzung des Gesetzes auf den 1. Juli 2007 auf hängige Verfahren sofort Anwendung (IX. Abschnitt Ziff. 7 des Gesetzes vom 9. November 2006; vgl. Urteil 2A.129/2007 vom 17. März 2008 E. 1.2, in: StE 2009 B 72.19 Nr. 10).

Der angefochtene Entscheid erweist sich demzufolge als letztinstanzlich und unterliegt gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Der Beschwerdeführer ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert, weshalb auf das frist- und formgerecht eingereichte Rechtsmittel grundsätzlich einzutreten ist.

Die Verfassungsbeschwerde ist im Verhältnis zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten subsidiär (Art. 113 BGG). Da hier die Letztere zur Verfügung steht, ist die vom Beschwerdeführer gleichzeitig erhobene Verfassungsbeschwerde nicht zulässig, weshalb darauf nicht eingetreten werden kann.

1.2 Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine

Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen. Das Bundesgericht legt sodann seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG).

1.3 Gemäss Art. 42 Abs. 1 BGG hat die Rechtsschrift die Begehren und deren Begründung zu enthalten; im Rahmen der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt (Art. 42 Abs. 2 BGG). Das Bundesgericht prüft die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Die vorliegende Beschwerdeschrift genügt diesen Anforderungen nur teilweise; soweit dies nicht der Fall ist, kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.

1.4 Die Beschwerde ist nur im Rahmen des Streitgegenstands zulässig. Dieser wird durch den Gegenstand des angefochtenen Entscheids und durch die Parteibegehren bestimmt, wobei der angefochtene Entscheid den möglichen Streitgegenstand begrenzt (BGE 133 II 181 E. 3.3 S. 189). Streitgegenstand ist vorliegend die Erfassung des vom Beschwerdeführer in der Bemessungsperiode 1997 und 1998 erzielten Gewinns aus Liegenschaftshandel mit der Einkommenssteuer. Dies setzt voraus, dass der Beschwerdeführer diesen Gewinn im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit (im Sinne von Art. 14 Abs. 2 StG/VS resp. Art. 18 Abs. 2 DBG) erzielt hat. Ob diese rechtliche Qualifikation zutreffend war, bildet eine der Voraussetzungen zur Besteuerung des Gewinns im Rahmen der umstrittenen Veranlagungen und gehört in diesem Sinne zum Streitgegenstand. Da die Vorinstanz die Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler von sich aus prüfte, erweist sich der Einwand grundsätzlich als zulässig, auch wenn der Beschwerdeführer ihn neu vorbringt. Allerdings bewegen sich die Vorbringen des Beschwerdeführers gegen eine Qualifikation seiner Tätigkeit als selbständige Erwerbstätigkeit am unteren Rand der minimalen Anforderungen an die Begründungspflicht und sind jedenfalls nicht geeignet, die ausführlichen Erwägungen der Vorinstanz zu diesem Punkt (E. 3 des angefochtenen Entscheids) in Zweifel zu ziehen. Insbesondere trifft nicht zu, dass der Beschwerdeführer "nur wenige Wohneinheiten verkauft" habe. Vielmehr hat er eine Überbauung mit zehn Stockwerkeinheiten und zudienenden Bauten erstellen lassen und alle Einheiten veräussert. Das Fehlen von spekulativen Absichten ändert nichts daran, dass hier grundsätzlich von einer selbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen ist.

II. Direkte Bundessteuer

2.

2.1 Der Beschwerdeführer rügt, die Veranlagungsverjährung nach Art. 120 DBG sei eingetreten. Die Stockwerkeinheiten seien in den Jahren 1994 und 1995 verkauft worden, weshalb das Recht zur Veranlagung nach Art. 120 Abs. 4 DBG absolut verjährt sei.

Gemäss Art. 120 Abs. 1 DBG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (relative Verjährungsfrist). Nach Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG beginnt die Verjährung neu zu laufen mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebracht wird. Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, ist 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt (absolute Verjährungsfrist, Art. 120 Abs. 4 DBG).

2.2 Dem Beschwerdeführer ist zwar grundsätzlich zuzustimmen, wenn er für die Verjährungsfrage auf den Zeitpunkt des Verkaufs der Stockwerkeinheiten abstellen will. Einkünfte aus der Veräusserung von Liegenschaften gelten in dem Zeitpunkt als zugeflossen, in welchem der Kaufvertrag durch öffentliche Beurkundung rechtsgültig abgeschlossen wurde und seine Erfüllung nicht unsicher erscheint (vgl. Urteil 2A.56/1991 vom 1. November 1991 E. 3, in: ASA 61 S. 666). Allerdings ist der Beschwerdeführer selber stets von einer Gewinnrealisierung per Ende 1998 (Zeitpunkt der Gesamtbauabrechnung) ausgegangen und hat die vereinfachte Erfassung durch die Steuerbehörde nie beanstandet.

2.3 Selbst wenn zu Gunsten des Beschwerdeführers auf den Verkaufszeitpunkt und nicht auf die Gesamtbauabrechnung abgestellt wird, liegen jedoch Unterbrechungshandlungen im Sinne von Art. 120 Abs. 3 lit. a

DBG vor, welche bewirken, dass die Verjährungsfrist von fünf Jahren wieder neu zu laufen beginnt. In diesem Fall betreffen Verkäufe, die im Jahre 1994 getätigt wurden, die Steuerperiode 1995/96, womit die relative Veranlagungsverjährung Ende 2001 eingetreten wäre; für Verkäufe im Jahre 1995, welche die Steuerperiode 1997/98 betreffen, wäre die relative Veranlagungsverjährung Ende 2003 eingetreten.

2.3.1 Mit Schreiben vom 16. Juli 1998 hat die kantonale Steuerverwaltung den Beschwerdeführer unmissverständlich auf die Besteuerung der fraglichen Liegenschaftsgewinne aufmerksam gemacht, womit die Veranlagungsverjährung ein erstes Mal unterbrochen worden ist. Weiter findet sich in den Akten eine Einladung vom 28. Juli 1999 an den Vertreter des Beschwerdeführers zu einer Sitzung am 10. August 1999, bei der es ebenfalls um die Besteuerung des Gewinns aus der Überbauung "A. _____" ging; damit ist die Verjährung ein weiteres Mal unterbrochen worden. Schliesslich forderte die Steuerverwaltung den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 18. November 2003 auf, die Verkehrswertschätzung für die Parzelle Nr. _____ nachzureichen. Dieses Schreiben stellt - wie bereits die Vorinstanz richtig erkannt hat - ebenfalls eine auf Feststellung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung dar.

2.3.2 Damit begann die fünfjährige Verjährungsfrist dreimal, nämlich am 16. Juli 1998, am 28. Juli 1999 und am 18. November 2003 jeweils neu zu laufen: Daraus erhellt ohne Weiteres, dass die Eröffnung der Veranlagungsverfügung am 11. September 2007 innerhalb der relativen Verjährungsfrist erfolgt ist. Seit Erhebung der Einsprache am 11. Oktober 2007 ruht die Verjährungsfrist gestützt auf Art. 120 Abs. 2 DBG. Da die absolute Verjährung nach Art 120 Abs. 4 DBG ebenfalls noch nicht eingetreten ist, kann die Verjährungseinrede deshalb nicht gehört werden.

3.

Zu prüfen bleibt somit noch die Frage des massgebenden Quadratmeterpreises für die Bodenparzelle. Der Beschwerdeführer bringt vor, dass beim Verkauf der Stockwerkeinheiten mit einem Quadratmeterpreis von Fr. 420.- gerechnet worden sei. Diesen Preis liess er vor der Vorinstanz von diversen Stockwerkeigentümern schriftlich bestätigen. Dabei verkennt er aber, dass für die Gewinnermittlung nicht die Preise beim Verkauf der Stockwerkeinheiten massgebend sind, sondern diejenigen beim (erbrechtlichen) Erwerb bzw. bei der Einbringung ins Geschäftsvermögen (vgl. Urteil 2A.156/2002 vom 2. September 2002 E. 3.3 mit Hinweisen, in: StR 58/2003 S. 129). Der Beginn der Händlertätigkeit des Beschwerdeführers ist nach den unbestritten gebliebenen Feststellungen der Vorinstanz im Jahre 1995 anzusetzen. Damals belief sich der höchste registrierte Quadratmeterpreis für ähnlich gelegene Parzellen auf Fr. 310.-, währenddem auch Preise unter Fr. 300.- bezahlt worden sind. Der Schluss der Vorinstanz, auf einen Quadratmeterpreis von Fr. 300.- pro 1995 für die Gewinnberechnung abzustellen, ist damit nicht zu beanstanden. Den zuständigen Behörden steht im Übrigen ein gewisser Spielraum für die zahlenmässige Auswertung von Vergleichszahlen zu; so lange sich ihre Schätzung im Rahmen des so gegebenen Spielraums hält, was hier der Fall ist, kann das Bundesgericht nicht korrigierend eingreifen (vgl. Urteil 2C 441/2008 vom 30. Januar 2009 E. 2.3 mit Hinweis).

4.

Damit erweist sich Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

III. Kantons- und Gemeindesteuern

5.

5.1 Art. 14 StG/VS (betreffend steuerbare Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit) und Art. 129 StG/VS (betreffend Veranlagungsverjährung) entsprechen im Wesentlichen Art. 18 und 120 DBG. Daraus folgt, dass das zur direkten Bundessteuer Ausgeführte gleichermassen für die kantonalen Steuern massgebend ist. Somit ergibt sich für die Kantons- und Gemeindesteuern dasselbe Ergebnis wie bei der direkten Bundessteuer.

5.2 Damit erweist sich die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern ebenfalls als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

IV. Kosten und Entschädigung

6.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerde-

fürer aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Auf die subsidiäre Verfassungsbeschwerde wird nicht eingetreten.

2.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Kantons- und Gemeindesteuer wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'500.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung des Kantons Wallis, der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 18. Juni 2010

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Das präsidierende Mitglied: Der Gerichtsschreiber:

Merkli Winiger