



**2C\_298/2019**

**Urteil vom 18. August 2020**

**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Donzallaz  
nebenamtlicher Bundesrichter M. Berger,  
Gerichtsschreiber Klopfenstein

Verfahrensbeteiligte

1. A. \_\_\_\_\_,  
2. A.A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
beide vertreten durch Rechtsanwalt Daniel Bellwald,

*gegen*

Steuerverwaltung des Kantons Wallis,  
Bahnhofstrasse 35, Postfach 351, 1951 Sitten

Gegenstand

Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Wallis sowie direkte Bundessteuer,  
Steuerperioden 2007-2012,

Beschwerde gegen das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis  
vom 8. November 2018 (2015/5)

**Sachverhalt:**

**A.**

Am 6. September 2004 erwarben die Brüder B. \_\_\_\_\_ und A. \_\_\_\_\_ mittels Erbvorbezug eine unüberbaute Parzelle in U. \_\_\_\_\_. Noch im gleichen Jahr ersuchten die beiden Brüder um eine Baubewilligung für die Errichtung des Mehrfamilienhauses C. \_\_\_\_\_ auf dem Grundstück. In der Folge errichteten sie das Mehrfamilienhaus mit neun Wohnungen auf der Parzelle, wobei sie bereits während des Baus des Hauses im Jahr 2007 zwei Wohnungen und 2008 eine dritte Wohnung veräusserten. Das Gebäude wurde 2009 fertiggestellt. Von den übrigen sechs Wohnungen behielten die beiden Brüder zwei 5½-Zimmerwohnungen für sich zum Selbstbewohnen zurück. Die übrigen vier Wohnungen werden vermietet. 2010 erwarb A. \_\_\_\_\_ überdies das Restaurant D. \_\_\_\_\_, welches er seither vermietet.

Am 2. März 2010 erliess die Steuerverwaltung des Kantons Wallis Grundstückgewinnsteuerveranlagungen, in denen sie davon ausging, das gesamte Grundstück sei vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen von B. \_\_\_\_\_ und A. \_\_\_\_\_ überführt worden (Steuertatbestand gemäss Art. 45 Abs. 2 lit. b des Steuergesetzes des Kantons Wallis vom 10. März 1976 [StG/VS; SGS 642.1]: "Als Veräusserung gelten auch: die Überführung von Grundstücken oder Anteilen an solchen vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen"). Nachdem B. \_\_\_\_\_ und A. \_\_\_\_\_ gegen diese Grundstückgewinnsteuerveranlagungen Einsprache erhoben hatten, erwuchsen sie nicht in Rechtskraft.

Im Zuge der Vornahme der Einkommenssteuerveranlagungen für die Steuerjahre 2007 bis 2012 stellte sich die Steuerverwaltung auf den Standpunkt, eine Überführung ins Geschäftsvermögen habe nur hinsichtlich der drei veräusserten und der vier vermieteten Wohnungen stattgefunden. Hinsichtlich der beiden Wohnungen, welche die beiden Brüder mit ihren Familien selbst bewohnen, habe keine Überführung ins Geschäftsvermögen stattgefunden. In den Veranlagungen der beiden Brüder für die Kantons- und Gemeindesteuer 2007-2012 sowie für die direkte Bundessteuer 2007-2012 vom 9. September 2014 wurden dementsprechend die Gewinne aus dem Verkauf von drei Wohnungen in den Jahren 2007 und 2008 (anteilmässig) als Kapitalgewinne aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erfasst; ausserdem wurde der Gewinn aus der Vermietung der vier Wohnungen als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit ermittelt. In der Veranlagung der Eheleute A. \_\_\_\_\_ und A.A. \_\_\_\_\_ wurden ausserdem die Einnahmen aus der Vermietung des Restaurants D. \_\_\_\_\_ als Einkünfte aus selbstständigem Erwerb behandelt und die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen von A. \_\_\_\_\_ zugeteilt.

#### **B.**

Eine Einsprache der Eheleute A. \_\_\_\_\_ und A.A. \_\_\_\_\_ gegen die sie betreffenden Veranlagungsverfügungen für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2007-2012 wies die Kantonale Steuerverwaltung am 16. Dezember 2014 ab. Gegen den Einspracheentscheid gelangten die Eheleute A. \_\_\_\_\_ und A.A. \_\_\_\_\_ an die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis. Diese wies ihren Rekurs und ihre Beschwerde, soweit hier erheblich, am 8. November 2018 ab.

#### **C.**

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 25. März 2019 beantragen die Eheleute A. \_\_\_\_\_ und A.A. \_\_\_\_\_, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und die Sache zu neuer Veranlagung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis, die Kantonale Steuerverwaltung und die eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Der Instruktionsrichter des Bundesgerichts hat die Akten des Grundstückgewinnsteuerverfahrens beigezogen.

### **Erwägungen:**

#### *I. Prozessuales*

##### **1.**

**1.1.** Die Vorinstanz hat betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Wallis und die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2007 bis 2012 ein einziges Urteil gefällt. Dies ist bei - wie vorliegend (vgl. nachstehende E. 7) - inhaltlich übereinstimmender Regelung der zu beurteilenden Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten Recht zulässig. Die Beschwerdeführer haben zulässigerweise nur eine einzige Beschwerdeschrift eingereicht. Das Beschwerdeverfahren kann auch vom Bundesgericht in einem einzigen Urteil entschieden werden (**BGE 142 II 293** E. 1.2 S. 296; **135 II 260** E. 1.3.1 S. 262; Urteil 2C\_1/2020 vom 4. März 2020 E. 1.2).

**1.2.** Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Endentscheid über die direkte Bundessteuer sowie die kantonalen Steuern. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht grundsätzlich offen. Die Beschwerdeführer sind gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert. Auf ihr frist- und formgerecht eingereichtes Rechtsmittel ist einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

**1.3.** Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 138 I 274** E. 1.6 S. 280 mit Hinweis). Die Verletzung kantonalen und interkantonalen Rechts sowie der Grundrechte untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 139 I 229** E. 2.2 S. 232; **134 II 244** E. 2.2 S. 246; **133 II 249** E. 1.4.2 S. 254).

**1.4.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 145 V 215** E. 1.2 S. 217). Diese Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden (**BGE 145 II 282** E. 6.5 S. 296), wenn sie offensichtlich unrichtig, unvollständig oder in Verletzung wesentlicher Verfahrensrechte ermittelt wurden und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 145 V 215** E. 1.2 S. 217). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (**BGE 144 V 111** E. 3 S. 112). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (**BGE 144 V 50** E. 4.1 S. 52 f.). Wird die Beschwerde diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim Sachverhalt, wie er von der Vorinstanz festgestellt wurde (**BGE 140 III 16** E. 1.3.1 S. 18).

## *II. Direkte Bundessteuer*

### **2.**

Der Streit dreht sich um die Zuordnung von sieben (von insgesamt neun) Wohnungen in dem vom Beschwerdeführer gemeinsam mit seinem Bruder erstellten Haus C. \_\_\_\_\_ in U. \_\_\_\_\_. Während die Beschwerdeführer (ebenso wie der Bruder des Beschwerdeführers mit seiner Ehefrau) eine der neun Wohnungen bewohnen, wurden noch während des Baus des Gebäudes drei Wohnungen veräussert und vier Wohnungen werden seither vermietet. Die Kantonale Steuerverwaltung ordnete diese sieben Wohnungen dem Geschäftsvermögen beider Brüder zu, während sie die beiden übrigen (selbst bewohnten) Wohnungen als Privatvermögen qualifizierte. Die Beschwerdeführer bestreiten diese steuerrechtliche Zuordnung der sieben Wohnungen; sie sind der Auffassung, auch diese sieben Wohnungen (bzw. der Eigentumsanteil des Beschwerdeführers daran) gehörten ihrem Privatvermögen an.

Da sich im Hinblick auf die steuerrechtliche Einordnung der veräusserten einerseits sowie andererseits der auch heute noch vom Beschwerdeführer und dessen Bruder gehaltenen nicht selbst bewohnten Wohnungen nicht die gleichen Fragen stellen, rechtfertigt es sich, die steuerrechtliche Zuordnung der veräusserten und der vermieteten Wohnungen zum Privat- oder Geschäftsvermögen getrennt zu behandeln.

### **3.**

**3.1.** Während die Vorinstanz mit Bezug auf die drei noch während des Baus des Hauses C.\_\_\_\_\_ veräusserten Stockwerkeigentumseinheiten (2007 Verkauf von zwei Wohnungen [302/1000] zu insgesamt Fr. 3'592'380.--; 2008 Verkauf einer Wohnung [114/1000] zu Fr. 1'505'000.--) Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit als Liegenschaftenhändler angenommen hat, sind die Beschwerdeführer der Auffassung, mit Bezug auf die Überbauung der mittels Erbvorbezugs erworbenen Parzelle und die Veräusserung von drei Wohnungen in den Jahren 2007 und 2008 liege kein Liegenschaftenhandel vor.

**3.2.** Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit unterliegen der Einkommenssteuer (Art. 18 Abs. 1 DBG). Für eine selbstständige Erwerbstätigkeit kennzeichnend ist die Tätigkeit einer natürlichen Person, mit der diese auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten. Die Prüfung ist von Fall zu Fall aufgrund einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände vorzunehmen. Die einzelnen Gesichtspunkte dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (vgl. zum Ganzen u.a.: **BGE 138 II 251** E. 2.4.2 S. 256 ff.; **125 II 113** E. 5b S. 120 f.; je m.w.H.; Urteile 2C\_890/2018 vom 18. September 2019 E. 5.1).

**3.3.** Steuerbarer gewerbmässiger Liegenschaftenhandel im Sinne einer selbstständigen Erwerbstätigkeit liegt gemäss bundesgerichtlicher Praxis dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung vornimmt. Erforderlich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet ist (**BGE 125 II 113** E. 6a S. 124; **122 II 446** E. 3b S. 449 f.; Urteil 2C\_966/2016 vom 25. Juli 2017 E. 3.3; 2C\_1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 3.3.1). Als Indizien kommen in Betracht: Die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die kurze Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte, die Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände oder die Realisierung der Gewinne im Rahmen einer Personengesellschaft (vgl. Urteil 2C\_551/2018 vom 11. Juni 2019, E. 2.1.3 m.w.H.). Keine selbstständige Erwerbstätigkeit bzw. kein gewerbmässiger Immobilienhandel liegt vor, wenn lediglich das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere etwa durch die Vermietung eigener Liegenschaften. Daran ändert nichts, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (Urteil 2C\_890/2018 vom 18. September 2019 E. 5.4.; 2C\_966/2016 vom 25. Juli 2017 E. 3.4; 2C\_1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 2.4, in: StE 2015 B 23.1 Nr. 82; 2C\_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 2.5, in: StE 2012 B 23.2 Nr. 40; m.w.H.).

**3.4.** Gemäss den für das Bundesgericht verbindlichen tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) erwarben der Beschwerdeführer und sein Bruder die fragliche Parzelle mit Erbvorbezugsvertrag vom 6. September 2004, liessen nach ihrer eigenen Darstellung noch im gleichen Jahr ein Bauprojekt ausarbeiten und leiteten das Baubewilligungsverfahren ein. In der Folge veräusserten sie noch während der Erstellung des Gebäudes (Fertigstellung im Jahr 2009) am 30. Mai 2007 zwei Wohnungen für insgesamt Fr. 3'592'380.-- und am 28. Januar 2008 eine weitere Stockwerkeigentumseinheit für Fr. 1'505'000.--. Bei dieser Vorgehensweise kann entgegen der Darstellung der Beschwerdeführer nicht mehr von der Wahrnehmung einer sich zufällig bietenden Gelegenheit ausgegangen werden. Vielmehr ist aufgrund der geschilderten Vorgehensweise

ohne weiteres ersichtlich, dass die beiden Brüder die Parzelle nicht wegen einer sich bietenden Gelegenheit erwarben, sondern von Anfang (d.h. vom Erwerb der Parzelle 2004) an planten, diese zu überbauen und aus dem (teilweisen) Verkauf des Neubaus einen Gewinn zu erzielen. Ein solch planmässiges, sich über mehrere Jahre erstreckendes Vorgehen überschreitet den Rahmen der blossen privaten Vermögensverwaltung. Bei der infrage stehenden Liegenschaft handelte es sich nicht etwa um ein durch Erbvorbezug erworbenes überbautes Grundstück, bei dem sich herausstellte, dass es (wirtschaftlich) nicht optimal nutzbar war und sich deshalb Abbruch und Neuüberbauung aufdrängten (vgl. dagegen das Urteil 2C\_1048/2013 vom 13. Juni 2013, wo es um ein überbautes Grundstück ging, bei dem sich der Eigentümer erst nachdem Unterhaltsarbeiten nicht zur gewünschten Aufwertung des Objekts geführt hatten, zum Abbruch und Neubau entschloss), sondern um eine unüberbaute Parzelle, welche die beiden Brüder, wie sich allein schon aus dem zeitlichen Ablauf ergibt, im Hinblick auf deren Überbauung und den Verkauf zumindest eines Teils der erstellten Wohnungen durch Erbvorbezug erwarben. Im Urteil 2C\_1276/2012 vom 24. Oktober 2013 (in: RDAF 2014 II S. 68, StR 69/2014) erwog das Bundesgericht zwar, der Erwerb einer Liegenschaft und die Begründung von Stockwerkeigentum im Hinblick auf den gewinnbringenden Verkauf lasse nicht zwingend auf eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit schliessen (vgl. Urteil 2C\_1276/2012 vom 24. Oktober 2013 E. 4.3.1; angesichts der Kaufpreise und deren Finanzierung nahm das Bundesgericht auch in diesem Fall Liegenschaftshandel an). Ebenso liegt normalerweise private Vermögensverwaltung vor, wenn der Eigentümer seine Liegenschaft mit Wohn- oder Geschäftsbauten überbaut, um aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen, und zwar auch dann, wenn zur Werterhöhung und Erleichterung des Verkaufs Stockwerkeigentumseinheiten begründet werden (Urteil 2C\_1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 2.4 m.H.). Ein solcher Fall liegt hier aber nicht vor. Hier erwarben die beiden Brüder vielmehr die fragliche Liegenschaft im Hinblick auf deren Überbauung und bezogen dabei angesichts des gesamten Finanzbedarfs für dieses Vorhaben (Baukosten von rund Fr. 7 Mio.) offensichtlich von vornherein nicht nur die Möglichkeit des Verkaufs eines Teils der zu erstellenden Wohnungen mit in ihre Überlegungen ein, sondern die entsprechenden Verkäufe waren angesichts ihres Volumens (Verkaufspreis von total mehr als 5 Millionen Franken) eine wesentliche Voraussetzung für die Realisierung ihres Projekts. Dass die beiden Brüder sich dabei faktisch zu einer einfachen Gesellschaft zusammenschlossen, um auf diese Weise gemeinsam Planung und Ausführung des Neubauprojekts überwachen und den Verkauf koordinieren zu können, spricht ebenfalls für ein die blossen Vermögensverwaltung überschreitendes Vorgehen (vgl. ebenso Urteil 2C\_907/2010 vom 16. Mai 2011 E. 3.2). Es spielt daher auch keine Rolle, dass der Fremdfinanzierungsgrad des Bauvorhabens, wie die Beschwerdeführer geltend machen, nur relativ gering gewesen sei. Dies muss zumal auch deshalb gelten, weil der erhebliche Mittelzufluss aus dem Verkauf der drei Wohnungen noch während der Erstellung des neuen Gebäudes (rund 5 Millionen Franken) in die Finanzierungsüberlegungen miteinbezogen werden muss (vgl. dazu auch das Urteil 2C\_27/2015 vom 10. September 2015 E. 3.2). Der Gewinn aus dem Verkauf der drei Wohnungen ermöglichte darüber hinaus das Zurückbehalten der von den beiden Brüdern mit ihren Familien bewohnten Wohnungen und der übrigen vier Wohnungen zum Zweck der Vermietung (Urteil 2C\_907/2010 vom 16. Mai 2011 E. 3.2). Dass der Beschwerdeführer, wie mit der Beschwerde geltend gemacht wird, als gelernter Koch, der heute als Hotelier tätig ist, keinen direkten beruflichen Bezug zum Liegenschaftshandel bzw. zur Baubranche hat, spielt angesichts der dargelegten Umstände keine Rolle, zumal der von den Beschwerdeführern als Beleg für die Bedeutung der "Branchenfremdheit" in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung angeführte Entscheid sich mit der hier zu beurteilenden Konstellation nicht vergleichen lässt (vgl. Sachverhalt des Urteils 2C\_819/2011 vom 20. April 2012: als Sekretärin tätige Tochter eines Bauunternehmers, welche zu 5 % an dem von diesem beherrschten Bauunternehmen beteiligt ist, von ihrem Vater auf Anrechnung an die Erbschaft eine Parzelle erhält, welche sie - nach Vereinigung mit einem der Gesellschaft gehörigen Grundstück und Vornahme von Abparzellierungen - veräussert).

Die nach der bundesgerichtlichen Praxis gebotene Betrachtung des gesamten Erscheinungsbilds ergibt damit, dass mit Bezug auf die Überbauung der als Erbvorbezug

erworbenen Parzelle und den Verkauf der drei Wohnungen eine selbstständige Erwerbstätigkeit der beiden Brüder vorliegt.

#### 4.

**4.1.** Zu prüfen ist weiter, ob sich auch die Zuordnung der vier nicht veräusserten Wohnungen, die vermietet werden, zum Geschäftsvermögen als bundesrechtskonform erweist. Es besteht kein Rechtsschutzinteresse an der Feststellung, ob es um Privat- oder Geschäftsvermögen geht, wenn damit nicht konkrete steuerliche Folgen verbunden sind. Solche werden vorliegend zwar nicht geltend gemacht, aber der angefochtene Entscheid wie auch die Aktenlage sind derart, dass sich solche konkreten Folgen nicht ausschliessen lassen (z.B. Pauschalabzug für Unterhaltskosten).

Während die Vorinstanz auch mit Bezug auf die vier vermieteten Wohnungen davon ausgegangen ist, dass diese Bestandteil des der Tätigkeit des Beschwerdeführers und seines Bruders als Liegenschaftenhändler zuzurechnenden Geschäftsvermögens bildeten, machen die Beschwerdeführer geltend, diese vier Wohnungen, die an Dauermieter bzw. als Ferienwohnungen vermietet würden (Beschwerdeschrift, S. 5 Ziff. 9), seien ihrem Privatvermögen zuzurechnen.

**4.2.** Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zur Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung zur Liegenschaftenhändlerstätigkeit durchgehend daran festgehalten, dass die blosser Vermietung eigener Liegenschaften keine selbstständige Erwerbstätigkeit darstellt, und zwar auch dann nicht, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird, und kaufmännische Bücher geführt werden (Urteil 2C\_890/2018 vom 18. September 2019 E. 5.4 m.H.). Dies muss auch hier gelten. Allein aus dem Umstand, dass der Verkauf von drei Wohnungen noch während des Baus des Mehrfamilienhauses C.\_\_\_\_\_ als Liegenschaftenshandel einzustufen ist, ergibt sich noch nicht, dass auch die Vermietung der übrigen nicht selbst bewohnten, sondern vermieteten Wohnungen als selbstständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist und dementsprechend die Wohnungen dem Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers und seines Bruders zuzuordnen sind. Damit ist indessen hier, wo es um einen Hotelier geht, welcher im gleichen Ort, in dem die infrage stehenden vier Wohnungen im Rahmen der Errichtung des Mehrfamilienhauses C.\_\_\_\_\_ erstellt wurden, ein Hotel führt, noch nicht darüber entschieden, ob die Vermietung der Wohnungen nicht doch seiner Tätigkeit als Hotelier zuzurechnen ist und dementsprechend die Wohnungen seinem Geschäftsvermögen zuzurechnen sind. Werden die Wohnungen an Dauervermieter vermietet und ist auf längere Sicht kein Verkauf geplant, dürften die Wohnungen nicht dem Geschäftsvermögen zuzurechnen sein. Vermietet der Beschwerdeführer hingegen die Wohnungen nicht an Dauervermieter, sondern an Feriengäste, so erscheint eine Qualifizierung als Geschäftsvermögen nicht ausgeschlossen. Zumindest dann, wenn die Wohnungen im Rahmen der Tätigkeit des Beschwerdeführers als selbstständiger Hotelier vermietet werden (Vermarktung und Abrechnung der Mietentgelte für Wohnungen über den Hotelbetrieb; allenfalls auch Angebot weiterer Hotelleistungen an Mieter der Wohnungen, d.h. weitgehende Gleichbehandlung von Mietern und anderen Hotelgästen), wäre die Vermietung wohl - als Annexbetrieb des vom Beschwerdeführer geführten Hotels - dessen selbstständiger Erwerbstätigkeit zuzurechnen und dementsprechend wären die Wohnungen seinem Geschäftsvermögen zuzurechnen.

**4.3.** Wie es sich damit verhält, ist dem angefochtenen Entscheid nicht zu entnehmen. Die Vorinstanzen haben, obwohl dies angesichts der Hoteliereigenschaft des Beschwerdeführers und des Umstands, dass gemäss Angabe der Beschwerdeführer, zumindest ein Teil der Wohnungen werde als Ferienwohnungen vermietet (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5 Ziff. 9, so auch schon in der Beschwerde an die Vorinstanz, S. 3 Ziff. 9), nahegelegen hätte, bisher keine entsprechenden Abklärungen getroffen. Auch aus den dem Bundesgericht vorliegenden kantonalen Akten ergeben sich keine Hinweise darauf, wie die Vermietung der Wohnungen organisiert ist. Unter diesen Umständen fällt eine Ergänzung des Sachverhalts von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) ausser Betracht, zumal diese die Ausnahme bleiben und vor allem bei untergeordneter Unvollständigkeit erfolgen soll (**BGE 143 II 243** E. 2.4 E. S.

249; Urteil 2C\_162/2017, 2C\_163/2017 vom 24. August 2017 E. 3.2.2). Der angefochtene Entscheid ist daher in Bezug auf die direkte Bundessteuer aufzuheben und die Sache ist zur Ergänzung des Sachverhalts mit Bezug auf die vermieteten Wohnungen und zur rechtlichen Begründung an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 112 Abs. 1 lit. b und Abs. 3 BGG; Urteil 2C\_162/2017, 2C\_163/2017 vom 24. August 2017 E. 3.2.2 m.H.).

## 5.

Zu prüfen bleibt, ob auch das Restaurant D. \_\_\_\_\_ dem Geschäftsvermögen zuzuordnen und dementsprechend die Einnahmen aus der Vermietung des Restaurants als Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sind.

**5.1.** Die Vorinstanz hat dazu festgestellt, nachdem der Beschwerdeführer 2010 das Restaurant erworben habe, sei es von den Steuerbehörden dem Geschäftsvermögen zugewiesen worden. Die hauptberufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers als Hotelier und der zusätzliche Erwerb des Bergrestaurants stünden in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang. Die Beschwerdeführer hätten dabei von ihrem beruflichen Fachwissen profitieren können und hätten ein Synergiepotential geschaffen. Dementsprechend seien die Mieteinnahmen als selbstständiges Erwerbseinkommen zu taxieren. Die Beschwerdeführer machen dagegen geltend, sie hätten das Restaurant 2010 als reines Investitionsobjekt gekauft. Damit hätten sie eine sich zufällig ergebende Gelegenheit ergriffen. Sie hätten das Restaurant aber nicht selbst führen wollen und hätten es seit dem Kauf an Dritte verpachtet. Entsprechend sei Privatvermögen anzunehmen (Beschwerdeschrift, S. 14).

**5.2.** Es ist zwar nicht auszuschliessen, dass die Beschwerdeführer das Bergrestaurant ganz oder zum Teil aus dem Erlös aus dem gemeinsam mit dem Bruder des Beschwerdeführers vorgenommenen Verkauf der drei Wohnungen des Hauses C. \_\_\_\_\_ finanzierten. Das allein lässt indessen nicht schon den Schluss zu, auch das Bergrestaurant sei ihrem Geschäftsvermögen zuzurechnen. Auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer als gelernter Koch und wegen seiner Tätigkeit als Hotelier über spezifisches, für die Führung eines Restaurants relevantes Fachwissen verfügen dürfte, genügt für sich allein genommen nicht, das von den Beschwerdeführern 2010 erworbene und in der Folge vermietete Restaurant deren Geschäftsvermögen zuzuordnen. Eine andere Beurteilung ergäbe sich höchstens dann, wenn betriebliche Verbindungen zwischen der Vermietung des Restaurants und dem vom Beschwerdeführer betriebenen Hotel bestünden (gemeinsamer Einkauf für Hotel und Restaurant, Abnahmeverpflichtungen des Mieters des Restaurants gegenüber dem Hotel, Einsatz des gleichen Personals im Hotel und im Restaurant oder ähnliches.). Dass das vermietete Restaurant in irgendeiner Weise mit dem Betrieb des Hotels verbunden wäre, d.h. sich konkrete Synergien zwischen Hotelbetrieb und dem vermieteten Restaurant ergäben, ist indessen weder dem angefochtenen Entscheid noch den Akten (anders als hinsichtlich der Wohnungen im Haus C. \_\_\_\_\_, für welche die Beschwerdeführer selbst eine Vermietung als Ferienwohnungen angegeben haben) zu entnehmen. Unter diesen Umständen fällt eine Qualifizierung der Einnahmen aus der Vermietung des Restaurants als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit sowie der Liegenschaft als Geschäftsvermögen ausser Betracht.

## 6.

Zusammenfassend ist die Beschwerde mit Bezug auf die direkte Bundessteuer teilweise gutzuheissen: Hinsichtlich der Qualifikation der drei veräusserten Wohnungen im Haus C. \_\_\_\_\_ als Geschäftsvermögen erweist sich die Beschwerde als unbegründet, hingegen ist sie mit Blick auf das Bergrestaurant D. \_\_\_\_\_, welches als Privatvermögen zu qualifizieren ist, begründet. Mit Bezug auf die Qualifikation der vermieteten Wohnungen im Haus C. \_\_\_\_\_ hat die Vorinstanz den Sachverhalt unvollständig festgestellt. Der angefochtene Entscheid ist daher aufzuheben und die Sache ist zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen, welche anschliessend aufgrund der zusätzlichen Sachverhaltsfeststellung neu zu entscheiden hat.

7.

Art. 8 Abs. 1 StHG regelt abschliessend und inhaltlich weitgehend übereinstimmend mit dem DBG den Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit. Die massgebliche Bestimmung im kantonalen Steuerrecht (Art. 14 Abs. 1 und 2 StG/VS) stimmt denn auch inhaltlich mit der Regelung von Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG überein. Hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern ergibt sich damit das gleiche Ergebnis wie mit Bezug auf die direkte Bundessteuer. Zur Begründung kann auf die Erwägungen betreffend die direkte Bundessteuer verwiesen werden.

#### *IV. Kosten und Entschädigung*

8.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu 4/5 den Beschwerdeführern aufzuerlegen, wobei die solidarische Haftung anzuordnen ist (Art. 66 Abs. 5 BGG), und zu 1/5 dem Kanton Wallis. Der Kanton Wallis hat den Beschwerdeführern für das bundesgerichtliche Verfahren eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'000.-- zu bezahlen (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG).

#### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

1.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird teilweise gutgeheissen. Das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 8. November 2018 wird aufgehoben. Die Sache wird zur neuen Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Wallis wird teilweise gutgeheissen. Das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 8. November 2018 wird aufgehoben. Die Sache wird zur neuen Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.

Die Gerichtskosten für das bundesgerichtliche Verfahren von Fr. 5'000.-- werden zu 4/5 unter solidarischer Haftbarkeit den Beschwerdeführern und zu 1/5 dem Kanton Wallis auferlegt.

4.

Der Kanton Wallis hat den Beschwerdeführern für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 1'000.-- zu bezahlen.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 18. August 2020

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Klopfenstein