Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.5/2002/leb

Urteil vom 3. Juli 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin,
Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Uebersax.

X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch OBT Treuhand AG, Rorschacher Strasse 63, 9003 St. Gallen,

gegen

Kantonale Steuerverwaltung Appenzell Innerrhoden, Marktgasse 2, 9050 Appenzell,
Kantonsgericht Appenzell I.Rh., Abteilung Verwaltungsgericht, Unteres Ziel 20, 9050 Appenzell.

Liquidationsgewinn 1998 (Veranlagung Direkte Bundessteuer),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts Appenzell I.Rh., Abteilung Verwaltungsgericht, vom
20. November 2001.

Sachverhalt:
A.
X._____ war selbständig erwerbender Landwirt, welcher seit dem Jahre 1976 einen Landwirtschaftsbetrieb mit ca. 3 ha Wiesland und 2 ha Wald bewirtschaftete. Die Haupterwerbsquelle bestand im Betrieb einer Schweinemast mit rund 500 Tieren. Daneben führte er eine Milchannahmestelle. Land und Wald wurden an Dritte verpachtet. Anfangs 1998 gab er seine selbständige Erwerbstätigkeit auf und verkaufte die Liegenschaft, d.h. die Schweinescheune, eine Remise sowie den Milchsammelraum, mit Ausnahme des Wohnhauses.

Mit Verfügung vom 2. Februar 1998 veranlagte die Kantonale Steuerverwaltung (Verwaltung für die Direkte Bundessteuer) X._____ mit einem steuerbaren Liquidationsgewinn von CHF 277'100.–, was zu einer Steuerbelastung von CHF 26'325.– führte. Gegen diese Veranlagung erhob X._____ am 1. März 2001 Einsprache. Diese richtete sich gegen die Aufrechnung eines Veräusserungsgewinns von CHF 34'947.– sowie gegen die Aufrechnung eines Gewinnes von CHF 102'000.– für die Überführung der im Eigentum des Einsprechers verbleibenden Liegenschaft ins Privatvermögen. Die Einsprache wurde mit Entscheid vom 10. April 2001 vollumfänglich abgewiesen.
B.
Gegen diesen Einspracheentscheid führte X._____ am 8. Mai 2001 Beschwerde beim Kantonsgericht (Abteilung Verwaltungsgericht) Appenzell I.Rh und beantragte die Aufhebung des Einspracheentscheides und die Veranlagung des Liquidationsgewinns bei der Direkten Bundessteuer mit CHF 178'600.–. Am 20. November 2001 wies das Kantonsgericht die Beschwerde ab.
C.
Mit Eingabe vom 4. Januar 2002 erhob die OBT AG im Namen von X._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht. Damit wird beantragt, den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Appenzell I.Rh vom 20. November 2001 aufzuheben und den Beschwerdeführer für das Jahr 1998 bei der Direkten Bundessteuer mit einem Liquidationsgewinn von CHF 178'600.– zu veranlagen; eventuell sei die strittige Liquida-

tionsgewinnsteuerveranlagung an die Steuerverwaltung des Kantons Appenzell I.Rh zu weiteren Abklärungen zurückzuweisen.

Das Kantonsgericht beantragt Abweisung der Beschwerde, während die Steuerverwaltung des Kantons Appenzell I.Rh Abweisung der Beschwerde beantragt, soweit auf diese einzutreten sei. Demgegenüber beantragt die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, teilweise Gutheissung der Beschwerde und Herabsetzung des Liquidationsgewinns um CHF 35'000.–.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Beim angefochtenen Entscheid des Kantonsgerichts Appenzell I.Rh (Abteilung Verwaltungsgericht) handelt es sich, soweit er sich auf die direkte Bundessteuer bezieht, um einen auf das Steuerrecht des Bundes gestützten, letztinstanzlichen kantonalen Entscheid, gegen den die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig ist (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. b OG; Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Direkte Bundessteuer, DBG; SR 642.11). Der Beschwerdeführer ist durch den angefochtenen Entscheid beschwert und zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 103 lit. a OG). Auf die rechtzeitig eingereichte (Art. 106 OG; Art. 146 DBG) und den Formerfordernissen (Art. 108 OG) genügende Beschwerde ist demnach einzutreten.
1.2 Der Beschwerdeführer kann im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts rügen (Art. 104 lit. a und lit. b OG). Die Feststellung des Sachverhalts bindet allerdings das Bundesgericht, wenn eine richterliche Behörde als Vorinstanz den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG). An die Parteibegehren und deren Begründung ist das Bundesgericht in der vorliegenden Abgabestreitigkeit ebenso wenig gebunden (Art. 114 Abs. 1 zweiter Satz OG) wie an die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Es prüft vielmehr von Amtes wegen und frei, ob Bundesrecht verletzt worden ist; es kann die Beschwerde auch aus andern als den im Verfahren vorgebrachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 117 Ib 114 E. 4a S. 117, mit Hinweis).
2.
2.1 Der Beschwerdeführer macht unter anderem geltend, dass die Sachverhaltsfeststellung im Zusammenhang mit der Ermittlung des steuerbaren Gewinns bei der Überführung des Wohnhauses ins Privatvermögen unter Verletzung von wesentlichen Verfahrensvorschriften, insbesondere unter Verletzung des rechtlichen Gehörs, zustande gekommen sei. Zudem sei der Sachverhalt willkürlich festgelegt worden.
2.2 Der in Art. 29 Abs. 2 BV verankerte Grundsatz des Anspruchs auf rechtliches Gehör umfasst insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheides zu äussern, Akteneinsicht zu nehmen, erhebliche Beweise beizubringen, Beweisanträge zu erheblichen Tatsachen zu stellen und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (BGE 127 I 54 E. 2b S. 56, mit Hinweis). Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selber grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides (vgl. etwa BGE 121 I 230 E. 2a S. 232; 119 Ia 136 E. 2b S.138). Die Beurteilung der Frage, ob das rechtliche Gehör verletzt worden ist, kann indessen dann offen bleiben, wenn der Entscheid der Vorinstanz schon aus anderen Gründen aufzuheben und an diese zurückzuweisen ist.
2.3 Unbestritten ist, dass gemäss Art. 47 Abs. 1 DBG bei Beendigung der Steuerpflicht oder bei einer Zwischenveranlagung die nicht oder nicht für eine volle Steuerperiode als Einkommen besteuerten Kapitalgewinne nach Art. 18 Abs. 2 DBG einer vollen Jahressteuer für die Steuerjahre unterliegen, in denen sie zugeflossen sind. Als Kapitalgewinne gelten Gewinne aus der Veräusserung, Verwertung oder buchmässigen Aufwertung von Geschäftsvermögen. Diesen gleichgestellt ist die Überführung von Liegenschaften aus dem Geschäftsvermögen ins Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG; Marco Duss/Daniel Schär, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000, Art. 47 DBG, N 12, S. 536; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 18, N 106, S. 388). Für die Gewinnberechnung ist auf den Verkehrswert im Zeitpunkt der Privatentnahme abzustellen. Als massgeblicher Verkehrswert gilt der Erlös, der am Stichtag bei einem Verkauf an einen unabhängigen Dritten

hätte erzielt werden können (Urteil des Bundesgerichts vom 19. März 1981 in ASA 50 S. 303 E. 2a). Dabei handelt es sich zum Teil um eine Ermessensfrage (Urteil des Bundesgerichts vom 12.
November 1976 in ASA 46 S. 116 E. 3b).
2.4 Die Kantonale Steuerverwaltung ist bei der Ermittlung des massgebenden Veräusserungserlöses aufgrund der Neuschatzung von einem Verkehrswert/Marktwert für das Wohnhaus Kat. Nr. 68 B von CHF 323'000.– ausgegangen und hat davon den massgeblichen Buchwert gemäss Schlussbilanz per 31. Dezember 1998 von CHF 221'000.– in Abzug gebracht. Dies führte zu einem steuerbaren Gewinn von CHF 102'000.–. Der von der Kantonalen Steuerverwaltung als Verkehrswert bzw. Marktwert bezeichnete Wert entspricht dem Zeitwert gemäss Schätzungsprotokoll für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke, wie er von der Kantonalen Schätzungskommission festgelegt wurde. Dieser mit CHF 323'000.– ermittelte Wert setzt sich aus dem Zeitwert für das Wohnhaus von CHF 222'000.– , für die Scheune West von CHF 7'000.– und für die Scheune Ost (Schweinestall) von CHF 94'000.– zusammen.

Die Kantonale Schätzungskommission kommt aufgrund ihrer amtlichen Verkehrswertschatzung auf einen Wert von CHF 226'000.–. Dieser Verkehrswert entspricht dem Durchschnittswert von Realwert (bestehend aus dem Zeitwert zuzüglich Baunebenkosten und dem Landwert) und dem doppelt gewichteten Ertragswert von CHF 155'000.– (= 2 x Ertragswert, d.h. CHF 310'000.– + Realwert von CHF 368'000.– : 3 = CHF 226'000.–). Die dabei angewandte Bewertungsmethode, welche eine Verkehrswertermittlung unter Berücksichtigung des Real- und Ertragswertes darstellt, entspricht anerkannter Bewertungspraxis, wie sie von der Schweizerischen Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten (SVKG) vorgenommen wird (vgl. Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten/ Schweizerische Schätzungsexperten-Kammer/Schweizerischer Verband der Immobilien-Treuhänder, Schätzerhandbuch, Bewertung von Immobilien, Stand 2000, Ziff. 5.5, S. 62 f.).

Die Vorinstanz geht in ihrem Urteil davon aus, dass der von der kantonalen Güterschatzungskommission ermittelte amtliche Verkehrswert bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken dem Steuerwert entspreche. Dieser sei aber nicht mit dem Marktwert identisch, der gemäss Auskunft der kantonalen Schätzungskommission am besten am Realwert, welcher sich auf CHF 368'000.– belaufe, bemessen werde. Weiter hält die Vorinstanz fest, dass die Steuerverwaltung bei der Berechnung des Übernahmepreises von einem Zuschlag von 50 % zum amtlichen Verkehrswert ausgegangen sei, was zu einem Wert von CHF 339'000.– geführt habe. Mit dem Abstellen auf den Zeitwert von CHF 323'000.– sei bei der Berechnung des Übernahmepreises der Betrag zu Gunsten des Beschwerdeführers reduziert worden. Auf die eingereichte Schatzung, welche durch einen privaten Gutachter erstellt wurde, ist die Vorinstanz nicht eingetreten.
2.5 Fest steht, dass im vorliegenden Fall kein Vergleichspreis verfügbar ist, mit dem, wie zum Beispiel bei der Veräusserung von Eigentumswohnungen, der Verkehrswert aufgrund eines Drittvergleichs hätte bestimmt werden können. Demnach hat die Ermittlung des Verkehrswertes anhand von anerkannten Schätzungsmethoden zu erfolgen. Für die Bemessung des Verkehrswertes wird bei Liegenschaften in der Regel auf den nach diesen Verfahren ermittelten amtlichen Schätzungswert abgestellt, sofern nicht nachgewiesen ist, dass dieser Wert wesentlich von den tatsächlichen Gegebenheiten abweicht (Weidmann/ Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, Muri bei Bern 1995, S. 85). Dies kann etwa bei einer länger zurückliegenden Schatzung der Fall sein, oder wenn seit dem Schatzungszeitpunkt wesentliche Veränderungen eingetreten sind. Im vorliegenden Fall liegt eine amtliche Schatzung der kantonalen Schätzungskommission vom 24. August 1999 vor, die von einem Verkehrswert von CHF 226'000.– ausgeht und demnach als aktuell bezeichnet werden kann. Dieser Wert wurde nach anerkannten Schätzungsmethoden unter Berücksichtigung des Real- und Ertragswertes ermittelt. Weshalb der von der kantonalen Schätzungskommission ermittelte
Verkehrswert mit einem Zuschlag von 50 % zu versehen ist, wie die Kantonale Steuerverwaltung im Einspracheverfahren entschied, wird weder von ihr noch von der Vorinstanz begründet.

Zwar trifft es zu, wie die Vorinstanz unter Berufung auf die einschlägige Literatur feststellt, dass der Steuerpflichtige keinen Anspruch darauf hat, dass der Entnahmewert stets nach dem amtlichen Verkehrswert bestimmt wird. Wird dieser aber in Abweichung davon festgelegt, so braucht es dafür stichhaltige, für den Pflichtigen nachvollziehbare Begründungen. Die schlichte Feststellung der Schätzungskommission, im vorliegenden Fall entspreche der Realwert dem Verkehrswert am besten bzw. mit dem Abstellen auf den Zeitwert sei der Betrag

gar zu Gunsten des Pflichtigen reduziert worden, genügt dafür nicht. Es hätte insbesondere dargelegt werden müssen, weshalb im konkreten Fall, bei dem ausschliesslich auf den Real- bzw. Zeitwert abgestellt worden war, der Ertragswert nicht berücksichtigt wurde.
Sodann ist im Wert, welcher von der Kantonalen Schätzungskommission ermittelt wurde, nicht berücksichtigt, dass die Schweinehaltung nicht mehr erlaubt ist, was entsprechende Abbruch- und Entsorgungsaufwendungen mit sich bringt. Solche Minderwerte sind, wie die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht vorträgt, in Rechnung zu stellen, was zu einem Abzug von einem bisher noch nicht genau bestimmten Betrag führt, der vom Beschwerdeführer auf CHF 35'000.– veranschlagt wird.
2.6 Demnach ist davon auszugehen, dass die von der Kantonalen Steuerverwaltung für die Bemessung des Liquidationsgewinns angewandte Schatzung an einem offensichtlichen Mangel leidet, weshalb die Sache zur Neufestlegung des massgebenden Schatzungswertes an die Vorinstanz zurückzuweisen ist (Art. 114 Abs. 2 OG). Diese wird insbesondere zu prüfen haben, ob und mit welcher Begründung sich der Aufwertungsfaktor von 50 % auf dem Verkehrswert, welcher von der kantonalen Schätzungskommission mit Fr. 226'000.– ermittelt wurde, im vorliegenden Fall rechtfertigen lässt; gegebenenfalls wird zu begründen sein, weshalb der Ertragswert nicht in die Bewertung mit einzubeziehen ist. Schliesslich werden auch die Minderwerte zu berechnen und zu berücksichtigen sein, die sich dadurch ergeben, dass die Schweinehaltung nicht mehr erlaubt ist.
2.7 Ist die Sache schon wegen der offensichtlich falschen Festlegung des massgebenden Verkehrs- und Liquidationsgewinns an die Vorinstanz zurückzuweisen, kann offen bleiben, ob Verfahrensrechte des Beschwerdeführers und dabei insbesondere sein Anspruch auf rechtliches Gehörs verletzt worden sind.
3.
3.1 Der Beschwerdeführer bestreitet im Weiteren die Besteuerung des Liquidationsgewinns durch Auflösung von stillen Reserven, welcher durch die Veranlagungsbehörde mit CHF 20'500.– ermittelt wurde.
3.2 Der Besteuerung nach Art. 47 Abs. 1 DBG bei Beendigung der Steuerpflicht unterliegt jegliche Art der Realisierung von stillen Reserven (Art. 18 Abs. 2 Sätze 1 und 2 DBG; Locher, a.a.O., Art. 18 DBG, N 77, S. 376). Wie die Vorinstanz zu Recht feststellt, kann die buchmässige Realisierung von stillen Reserven auch verdeckt erfolgen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann in solchen Fällen der Nachweis für die Auflösung von stillen Reserven auch aufgrund von Indizien erbracht werden, wobei dies durch Schätzungen, zum Beispiel durch Vergleich des Bruttogewinns verschiedener Rechnungsjahre, geschehen kann (Urteil des Bundesgerichts vom 5. Dezember 1969 in ASA 39 S. 198). An den Nachweis der Auflösung von stillen Reserven sind in diesem Falle "nicht zu strenge Anforderungen" zu stellen (Duss/Schär, a.a.O., Art. 47, N 20, S. 538).
3.3 Im vorliegenden Fall ermittelte die Veranlagungsbehörde für den Zeitraum von 1993 - 1996 eine durchschnittliche Bruttogewinnmarge von 9,57 %. Die in der Bemessungslücke erzielte Marge beläuft sich demgegenüber auf 12,98 %. Dies stellt eine erhebliche Abweichung und ein massgebendes Indiz für die Auflösung von stillen Reserven dar. Auffallend ist dabei vor allem die Abweichung im Jahre 1998, in welchem die Erwerbstätigkeit aufgegeben wurde. Der Vergleich mit dem Vorjahr fällt mit 17,2 % besonders krass aus. Was der Beschwerdeführer als Erklärung dafür vorbringt, trifft offensichtlich nicht zu. So hat sich namentlich die Marktsituation für den Schweineverkauf in den Jahren 1997/98 nicht verbessert, wie der Beschwerdeführer behauptet. Die Preissituation hat sich vielmehr verschlechtert, wie aus den massgeblichen Erhebungen des Schweizerischen Bauernverbandes ersichtlich ist (Schweizerischer Bauernverband, Brugg, Statistische Erhebungen und Schätzungen 1999, S. 136).
3.4 Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die Vorinstanzen bereits aufgrund des vorliegenden Bruttogewinnvergleichs auf eine verdeckte Auflösung von stillen Reserven schliessen konnten, ohne damit den Sachverhalt offensichtlich falsch festzustellen. Damit verletzt die Besteuerung eines mit CHF 20'500.– errechneten Liquidationsgewinns Bundesrecht nicht, weshalb die Beschwerde in diesem Punkte abzuweisen ist.
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist demnach mit Bezug auf die Bemessung des Überführungswertes der Liegenschaft ins Privatvermögen teilweise gutzuheissen und an die Vorinstanz zur Neuberechnung und Neubeurteilung der Bewertung zurückzuweisen. Im Übrigen ist sie abzuweisen. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens hälftig dem Kanton Appenzell I.Rh und dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 3 OG)

Die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens (vgl. Art. 157 OG) sind dem Beschwerdeführer zur Hälfte aufzuerlegen. Über eine allfällige Prozessentschädigung für das vorinstanzliche Verfahren hat die Vorinstanz gegebenenfalls zu entscheiden.

Der Kanton Appenzell I.Rh hat den durch einen Steuervertreter vertretenen Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren ausserdem angemessen zu entschädigen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird teilweise gutgeheissen, der Entscheid des Kantonsgerichts Appenzell I.Rh. vom 20. November 2001, soweit er die Frage der Festlegung des Verkehrswertes für die ins Privatvermögen überführten Liegenschaften betrifft, hinsichtlich der direkten Bundessteuer aufgehoben, und die Sache in diesem Punkte zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen; im Übrigen wird die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abgewiesen.
2.
Die Kosten des Verfahrens vor dem Kantonsgericht Appenzell I.Rh. von Fr. 2'000.– werden dem Beschwerdeführer zur Hälfte, d.h. mit Fr. 1'000.–, auferlegt.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– ist durch den Beschwerdeführer und den Kanton Appenzell I.Rh. je zur Hälfte mit Fr. 1'500.– zu tragen.
4.
Der Kanton Appenzell Innerrhoden hat dem Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'500.– zu bezahlen.
5.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Innerrhoden und dem Kantonsgericht Appenzell I.Rh., Abteilung Verwaltungsgericht, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 3. Juli 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: