Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.747/2004/leb

Urteil vom 9. Mai 2005
II. Öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,

Bundesrichter Betschart, Müller,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
Steuerverwaltung des Kantons Schwyz, 6431 Schwyz, Beschwerdeführerin,

gegen

A. und B.C._____,
Beschwerdegegner, vertreten durch
Wirtschafts-Treuhand Auctor Schwyz AG,
Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, Kammer II, Kollegiumstrasse 28, Postfach 2266, 6431 Schwyz.

Gegenstand
Veranlagungsverfügung 1998 (Sondersteuer auf Liquidationsgewinn),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz, Kammer II, vom 18. November 2004.

Sachverhalt:

A.
Die Kantonale Steuerverwaltung Schwyz veranlagte das Ehepaar A. und B.C._____ mit Verfügung vom 29. Juli 1998 für die Periode 1997/98 bezüglich direkter Bundessteuer (und kantonaler Steuern); dabei behandelte sie die Liegenschaft KTN ****, die das Ehepaar als Wohn- bzw. Geschäftshaus für ihren Spenglerei- und Sanitärbetrieb nutzte, gemäss Steuererklärung als Privatvermögen. Diesen Betrieb übereignete A.C._____ am 15. Dezember 1998 per Ende Jahr seinen beiden Söhnen; er blieb indes vorderhand Eigentümer der Liegenschaft KTN ****, wovon er die Geschäftsräumlichkeiten an die Söhne vermietete.

Mit Veranlagungsverfügung 1998 (Versand: 23. April 2001) forderte die Steuerverwaltung vom Ehepaar C._____ betreffend die direkte Bundessteuer eine Sondersteuer für einen Liquidationsgewinn von Fr. 484'700.– (gerundet) auf dem Grundstück KTN ****; dieses qualifizierte sie als ins Privatvermögen überführtes (ehemaliges) Geschäftsvermögen, was die Steuer auslöse. Eine gegen diese Verfügung erhobene Einsprache wies die Kantonale Steuerkommission Schwyz/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz am 4. März 2004 ab.

B.
Gegen diesen Entscheid gelangte das Ehepaar C._____ an das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, das die Beschwerde am 18. November 2004 guthiess und den angefochtenen Entscheid sowie die Veranla-

gungsverfügung 1998 vom 23. April 2001 aufhob. Eine Liquidationsgewinnsteuer falle deshalb nicht an, weil die fragliche Liegenschaft bereits vor der Geschäftsaufgabe als Privatvermögen gegolten habe, womit keine zu besteuernde Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen vorliege.

C.
Am 16. Dezember 2004 hat die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht. Sie beantragt, den angefochtenen Entscheid, soweit die direkte Bundessteuer betreffend, aufzuheben und die Veranlagungsverfügung 1998 vom 23. April 2001 bzw. den Entscheid der Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 4. März 2004 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 484'700.– "wieder herzustellen".
Das Ehepaar C._____ (Beschwerdegegner) und das Verwaltungsgericht verlangen, die Beschwerde abzuweisen (und auf eine Besteuerung zu verzichten). Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, den Entscheid der Vorinstanz aufzuheben und denjenigen der Steuerkommission zu bestätigen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde richtet sich gegen den letztinstanzlichen kantonalen Entscheid des Verwaltungsgerichts, soweit er die direkte Bundessteuer betrifft (vgl. Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 621.11]). Die kantonale Steuerverwaltung ist legitimiert, Beschwerde zu führen (Art. 103 lit. c OG in Verbindung mit Art. 146 Satz 2 DBG und § 1 und 5 Ziff. 9 der Schwyzer Vollzugsverordnung vom 20. Dezember 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2 Das Bundesgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich einer Überschreitung oder eines Missbrauchs des Ermessens, sowie auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 OG). An diesen ist es gebunden, wenn ihn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).

1.3 Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 OG). Hebt es das angefochtene Urteil auf, entscheidet es selbst in der Sache oder weist diese zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück (Art. 114 Abs. 2 OG).

2.
Das Verwaltungsgericht geht davon aus, die fragliche Liegenschaft der Beschwerdegegner sei in der Veranlagungsverfügung 1997/98 - im Unterschied zu früheren Steuerperioden - als Privatvermögen qualifiziert und dabei sei keine Steuer auf einer allfälligen Privatentnahme erhoben worden; diese Verfügung sei rechtskräftig. Habe die Liegenschaft aber als Privatvermögen zu gelten, könne auf den Zeitpunkt der Geschäftsaufgabe insoweit keine Liquidationsgewinnsteuer erhoben werden.

3.
3.1 Gemäss Art. 47 Abs. 1 DBG unterliegen 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, 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 Geschäfts- ins Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG; Pra 2003 Nr. 47 S. 221, 2A.5/2002, E. 2.3 mit Hinweisen; vgl. auch Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, E. 2.1).

3.2 Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die be-

treffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden. Die Erwägungen, worauf die Festsetzungen beruhen, haben nur die Bedeutung von Motiven; diese nehmen an der materiellen Rechtskraft der Entscheidung für sich allein grundsätzlich nicht teil. Rechtskräftig wird deshalb nur die Taxation als solche, nicht die rechtlichen Qualifikationen einzelner Posten, die dazu geführt hat (vgl. StE 2001 B 96.11 Nr. 6, 2A.192/2000, E. 1b/bb mit Hinweisen; ASA 69 S. 793 E. 2b/aa).

4.
4.1 Im vorliegenden Fall haben die Beschwerdegegner ihre Liegenschaft in der Steuerdeklaration 1997/98 zwar nicht mehr als Geschäftsliegenschaft bezeichnet und darauf auch keine Abschreibungen geltend gemacht. An der Veranlagung änderte dies jedoch nichts. Die Veranlagungsbehörde hat sich denn auch zur Qualifizierung der Liegenschaft nicht (ausdrücklich) geäussert; jedenfalls hat sie nicht negativ zur Frage Stellung genommen, ob mit der Umqualifizierung ein steuerbarer Gewinn aus Privatentnahme entstanden sei. Dies verneinen die Beschwerdegegner und weisen darauf hin, dass im Zusammenhang mit der Umstellung auf die so genannte Präponderanzmethode die Umqualifizierung steuerneutral habe vorgenommen werden können.
4.2
4.2.1 Für Vermögenswerte, die sowohl geschäftlich als auch privat genutzt werden, ist auf die Präponderanzmethode abzustellen. Danach gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG). Entsprechend werden gemischt genutzte Liegenschaften in ihrer Gesamtheit - nach der überwiegenden Nutzung - entweder dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen zugewiesen (vgl. StR 54/1999 S. 669, 2A.511/1997, E. 2b; Urteile 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, E. 2.4; 2A.542/2000 vom 18. Oktober 2001, E. 2a; 2A.252/2000 vom 7. November 2000, E. 3a/bb, je mit Hinweisen).

Im Übrigen hat das Bundesgericht stets darauf hingewiesen, dass die Aufnahme in die Buchhaltung allein die Zuteilung eines Vermögensobjekts zum Geschäftsvermögen nicht zu bewirken vermag (Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, E. 2.3 mit Hinweisen).
4.2.2 Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich zu dieser Ausscheidungsfrage mit einer grundsätzlich einzelfallgerechten Lösung geäussert (vgl. Ziff. 2.1 des Merkblatts zum Kreisschreiben Nr. 2 vom 12. November 1992 betreffend Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG, in ASA 61 S. 507 ff.; StR 54/1999 S. 669, 2A.511/1997, E. 2c und d; Urteil 2A.542/2000 vom 18. Oktober 2001, E. 2a und b): Danach werden für die Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäfts- oder Privatvermögen alle auf den geschäftlich genutzten Liegenschaftsteil entfallenden Erträge ins Verhältnis zum gesamten Liegenschaftsertrag gesetzt. Dieser umfasse die auf die gesamte Liegenschaft entfallenden Einkünfte gemäss Art. 21 DBG unter Einbezug des zum Marktwert berechneten Eigenmietwerts für den geschäftlich genutzten Teil. Betrage der Anteil der geschäftlichen Nutzung mehr als 50 %, liege eine vorwiegend geschäftliche Nutzung vor.
4.3
4.3.1 Wird demnach eine Liegenschaft effektiv überwiegend geschäftlich genutzt, ist sie als Geschäftsvermögen zu betrachten, wie immer der Steuerpflichtige sie auch deklariert. Die Veranlagung 1997/98 hinderte die Behörde entgegen der Ansicht der Beschwerdegegner und des Verwaltungsgerichts daher nicht, die Liegenschaft als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Dass die Beschwerdegegner der Meinung waren, sie könnten mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer steuerneutral eine Privatentnahme vornehmen, ändert nichts daran, dass insoweit kein rechtskräftiger Entscheid vorlag, der die Veranlagungsbehörde auch für spätere Steuerperioden binden würde.
4.3.2 Zudem ist eine solche steuerneutrale Privatentnahme nur möglich, wenn die Liegenschaft vorwiegend privat genutzt und damit der geschäftlich genutzte Teil wegen der Präponderanzmethode systembedingt zu Privatvermögen wird (vgl. Ziff. 2.3 des Merkblatts). Gerade diese Frage ist aber hier streitig. Dass sich die Behörde in der Veranlagungsverfügung 1997/98 (stillschweigend) auch dazu geäussert hätte, kann entgegen der Vorinstanz nicht gesagt werden.

5.
5.1 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demnach als begründet, weshalb der angefochtene Entscheid aufzuheben ist. Weiter fragt sich, ob die Liegenschaft nach der Präponderanzmethode zum Geschäfts-

vermögen gehörte, was Voraussetzung für einen steuerbaren Liquidationsgewinn darstellt.
5.2
5.2.1 Die Beschwerdegegner hatten im kantonalen Verfahren geltend gemacht, zur Liegenschaft gehörten auch privat genutzte Garagen und Einstellplätze für Pferdewagen, welche die Steuerverwaltung zu Unrecht dem Geschäftsteil zugeordnet habe. Würden diese dem Privatvermögen zugewiesen, entfielen mehr als 50 % des Ertrags auf den privat genutzten Teil. Die Beschwerdegegner berufen sich dabei auf ein Schätzungsprotokoll, dessen Tragweite indes nicht eindeutig ist. Die Vorinstanz hat dazu keine Stellung genommen; es ist nicht Sache des Bundesgerichts, diese vorab tatsächlichen Verhältnisse in erster Instanz zu würdigen, weshalb die Angelegenheit zur Neubeurteilung an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen ist (Art. 114 Abs. 2 OG; vgl. dagegen BGE 125 II 326 E. 2d S. 330).
5.2.2 Die Eidgenössische Steuerverwaltung weist ihrerseits darauf hin, die Beschwerdegegner hätten die Werkstatt den Söhnen zur Weiterführung des Betriebs ab 1. Januar 1999 für eine jährliche Miete von Fr. 36'000.– überlassen; dies übersteige den als Eigenmietwert der privat genutzten Wohnung deklarierten Betrag von Fr. 8'000.– bei weitem. Auch darauf wird die Vorinstanz einzugehen haben; dabei wird zu berücksichtigen sein, dass es bei der Anwendung der Präponderanzmethode nicht ohne weiteres angeht, einem Eigenmietwert, der seit Jahren unverändert geblieben ist und offensichtlich nicht dem Marktwert entspricht, einen effektiv erzielten Mietzins gegenüberzustellen (vgl. dazu Urteil 2A.542/2000 vom 18. Oktober 2001, E. 2d in initio und 2e in fine).

6.
6.1 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist demnach gutzuheissen und der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 18. November 2004 betreffend die direkte Bundessteuer aufzuheben. Die Sache ist zu neuer Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Diese wird auch über die Kosten und Entschädigungen des kantonalen Verfahrens neu zu entscheiden haben.

6.2 Bei diesem Verfahrensausgang haben die Beschwerdegegner die Kosten des Verfahrens vor dem Bundesgericht zu tragen (Art. 156 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Parteientschädigungen sind nicht auszurichten (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 18. November 2004 betreffend die direkte Bundessteuer aufgehoben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird den Beschwerdegegnern unter Solidarhaft auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, Kammer II, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 9. Mai 2005

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: