Urteilskopf

105 Ib 238

38. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 18. Mai 1979 i.S. P. gegen Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Zürich (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Überführung von Grundstücken vom Geschäfts- in das Privatvermögen infolge Erbganges; Zeitpunkt der Realisierung des Kapitalgewinns; Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB.

Bei der Überführung von Grundstücken aus dem Geschäftsvermögen des Erblassers in das Privatvermögen der Erben (Privatentnahme) gilt der Abschluss eines Erbteilungsvertrages, in dem die Grundstücke unter den Erben aufgeteilt werden, als Zeitpunkt der Realisierung des Kapitalgewinns. Der Todestag des Erblassers und das Datum des Grundbucheintrages kommen dafür nicht in Frage (E. 3, 4).

Regeste (fr):
Immeubles transférés de la fortune commerciale dans la fortune privée à la suite d'une succession; moment auquel le bénéfice en capital est réalisé; art. 21 al. 1 lettre d AIN.

Lorsque des immeubles faisant partie de la fortune commerciale d'un défunt sont transférés dans la fortune privée de ses héritiers (prélèvement privé) et que ceux-ci passent une convention de partage qui prévoit la répartition des immeubles en cause, le moment où le bénéfice en capital est réalisé coïncide avec celui ou cet accord est passé. Ni le jour du décès du de cujus, ni la date de l'inscription au Registre foncier ne sont déterminants à cet égard (consid. 3 et 4).

Regesto (it):
Trasferimento di immobili dalla sostanza commerciale alla sostanza privata; momento in cui è realizzato il profitto in capitale; art. 21 cpv. 1 lett. d DIN.

Allorquando immobili facenti parte della sostanza commerciale di un defunto siano trasferiti nella sostanza privata dei suoi eredi (prelevamento privato) e questi concludano un contratto di divisione, che prevede la ripartizione di tali immobili, il momento in cui è realizzato il profitto in capitale è quello della conclusione del contratto di divisione. Non sono invece rilevanti a tal fine il giorno del decesso del de cujus e quello dell'iscrizione nel registro fondiario (consid. 3, 4).

Sachverhalt ab Seite 238

J.P. war Inhaber eines bedeutenden Baugeschäftes. Er starb am 15. März 1970 und hinterliess als Erben seine Ehefrau K.P., die Söhne R.P. und P.P. sowie die Tochter S.L. Am 27. September 1972

schlossen die Erben einen Erbteilungsvertrag, in welchem sie bestimmte Liegenschaften den einzelnen Erben zu Eigentum zuteilten und sich gegenseitig verpflichteten, die notwendigen Übertragungsformalitäten vorzunehmen. Als Abrechnungszeitpunkt wurde der 31. Dezember 1971 bestimmt. Im übrigen vereinbarten die Erben (ausser die Tochter S.L., welche auf eine Beteiligung verzichtet hatte) das bisherige Baugeschäft in eine Kollektivgesellschaft unzuwandeln und zu gleichen Teilen à conto Erbteil zu übernehmen. Die grundbuchliche Übertragung der den einzelnen Erben zugeteilten Liegenschaften erfolgte am 23. Januar 1973 und wurde abmachungsgemäss mit der Anmerkung "Antrittsdatum 15. März 1970" versehen. Die zürcherischen Veranlagungsbehörden für die Wehrsteuer nahmen in der Folge an, die Liegenschaften des Erblassers seien an dessen Todestag in das Privatvermögen der Erben übergegangen, wobei diese Kapitalgewinne realisiert hätten. Sie erfassten darum die ermittelten Kapitalgewinne bei Frau K.P. und den beiden Söhnen als steuerpflichtiges Einkommen der 15. Wehrsteuerperiode. In der 18. Wehrsteuerperiode wurde Frau K.P. mit einem Einkommen von Fr. 1'891'900.- veranlagt. R.P. wurde in der gleichen Periode mit Fr. 1'768'700.- und P.P. mit Fr. 1'617'800.- Einkommen eingeschätzt.
Gegen diese drei Einschätzungen erhob die Eidg. Steuerverwaltung (EStV) Beschwerde mit den Begehren, das steuerbare Einkommen sei auf Fr. 12'285'300.- für Frau K.P., auf Fr. 7'454'250.- für R.P. und auf Fr. 7'303'350.- für P.P. festzusetzen. Nach Auffassung der EStV waren die Gewinne, die bei der Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen entstanden waren, in der 18. und nicht in der 15. Wehrsteuerperiode zu veranlagen. Sie betrachtete die Eintragung der neuen Eigentümer im Grundbuch (23. Januar 1973) als massgebend für den Realisationsvorgang und nicht den Todestag des Erblassers (15. März 1970).
Mit drei separaten Entscheiden vom 4. Juli 1978 hiess die Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Zürich die drei Beschwerden gut. Frau K.P. wurde mit einem Einkommen von Fr. 12'685'200.- veranlagt, R.P. mit Fr. 7'945'500.- und P.P. mit Fr. 7'794'600.-. In ihren im Grundsatz gleichlautenden Erwägungen ging die Rekurskommission davon aus, dass durch die Übernahme der zwölf Liegenschaften durch die

Erben ein steuerpflichtiger Gewinn in der Höhe der Differenz zwischen dem Verkehrswert der übernommenen Liegenschaften und dem von der Einzelfirma P. verzeichneten Buchwert erzielt worden sei. Für den Zeitpunkt des Überganges der Liegenschaften aus dem Geschäfts- in das Privatvermögen sei auf den 23. Januar 1973 abzustellen, d.h. den Tag der Grundbucheintragung, so dass die Besteuerung in der 18. Wehrsteuerperiode zu erfolgen habe. Mit gemeinsamer Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragen Frau K.P., R.P. und P.P., es seien die Entscheide der Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 4. Juli 1978 aufzuheben. Sie machen geltend, als Zeitpunkt der Erzielung des Kapitalgewinnes sei nicht der Tag der Grundbucheintragung, sondern der Todestag des Erblassers (15. März 1970), eventuell der Tag der Unterzeichnung des Erbteilungsvertrages (27. September 1972) zu betrachten. Dementsprechend sei dieser Kapitalgewinn in der 16. Wehrsteuerperiode (Bemessungsjahre 1969/70), eventuell in der 17. Wehrsteuerperiode (Bemessungsjahre 1971/72) zu besteuern.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde richtet sich gegen drei separate, am 4. Juli 1978 ausgefällte Entscheide der zürcherischen Wehrsteuerrekurskommission. Da die Rechtsfragen, die sich stellen, in allen drei Fällen gleichartig sind, ist es angezeigt, sie in einem einzigen Entscheid zu beurteilen. Das Steuergeheimnis wird nicht verletzt.

2. Nach Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB fallen in die Berechnung der Wehrsteuer vom Einkommen auch Kapitalgewinne die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden. Voraussetzung ist, dass das veräusserte oder verwertete Gut zum Geschätsvermögen des Unternehmens gehört hat. Gewinne, die bei de Veräusserung von Gegenständen des Privatvermögens erlangt werden, sind der Wehrsteuer für Einkommen nicht unterworfen (BGE 94 I 466, ASA 46, 114 E. 1). Wird ein Gegenstand, der stille Reserven enthält, vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen eines Unternehmers überführt, also in einen Bereich, in dem die Besteuerung des

Kapitalgewinns nicht mehr möglich ist (sog. Privatentnahme), so ergibt sich eine Realisation der stillen Reserven und damit ein steuerbarer Kapitalgewinn (BGE 102 Ib 53). Dies gilt auch für den Fall, dass Liegenschaften, die zum Geschäftsvermögen eines Erblassers gehören, durch Erbteilung in das Privatvermögen der einzelnen Erben überführt werden. Das ist im zu beurteilenden Fall geschehen. Durch den Erbteilungsvertrag vom 27. September 1972 und die Grundbucheintragungen vom 23. Januar 1973 ist der Grossteil der Liegenschaften, die zum Baugeschäft P. gehörten, in das Privatvermögen der vier Erben überführt worden. Die Beschwerdeführer bestreiten dies im vorliegenden Verfahren nicht mehr.

3. a) Strittig ist, wann die Realisation des Gewinnes erfolgt ist. Von diesem Zeitpunkt hängt es ab, in welcher Wehrsteuerperiode der Kapitalgewinn zu erfassen ist. Die ersten Veranlagungen für die Wehrsteuer gingen davon aus, der Gewinn sei in der 15. Periode erzielt worden, und zwar in der Annahme, der Übergang der Geschäftsliegenschaften in das Privatvermögen der Erben sei am Todestag des Erblassers erfolgt. b) Die Rekurskommission hat zu Recht angenommen, der Todestag des Erblassers falle als Realisationszeitpunkt ausser Betracht. Mit diesem Tag gingen zwar die Geschäftsliegenschaften des Erblassers von Gesetzes wegen in das Gesamteigentum der Erben über. Diese führten vorerst das Baugeschäft des Erblassers weiter. Irgend eine Änderung, ein weiterer Eigentumswechsel oder eine Höherbewertung der Geschäftsliegenschaften fand damals nicht statt. Deshalb wurde durch den Tod des Erblassers keine Überführung seiner Liegenschaften in das Privatvermögen der Erben bewirkt. Der Übergang der Liegenschaften in das Gesamteigentum der Erben ist insofern erfolgsneutral (BGE 104 Ib 398 f. E. 11b mit Hinweisen). Aus diesem Grund kommt der 15. März 1970 als Realisationszeitpunkt nicht in Frage. Daran ändert auch nichts, dass die Erben vereinbarten, der Liegenschaftenerwerb sei als am 15. März 1970 eingetreten zu behandeln. Es steht den Erben frei, ihre gegenseitigen erbrechtlichen Ansprüche von einem bereits zurückliegenden Termin aus zu berechnen und so zu fingieren, der Übergang der Liegenschaften sei bereits am Todestag des Erblassers wirksam geworden. Für die steuerliche Behandlung unter dem hier wesentlichen Gesichtspunkt ist das aber nicht entscheidend (BLÖCHLINGER, Steuerliche Probleme bei ererbten Unternehmungen, Diss. St. Gallen 1974, S. 351; GRÜNINGER/STUDER, Kommentar zum Basler Steuergesetz, S. 238).

Aus dem gleichen Grund kommt auch der 31. Dezember 1971 als Realisationstermin nicht in Frage, obwohl die Erben diesen Tag als Abrechnungszeitpunkt festgelegt haben. (...)

4. a) Ein Einkommen ist nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als erzielt zu betrachten, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich

verfügen kann (BGE 94 I 382 E. 3, BGE 73 I 140). Wenn der Steuerpflichtige zunächst eine Forderung auf Übertragung einer Sache erwirbt und erst später das Eigentum an der Sache selber, fliessen ihm in beiden Zeitpunkten Rechte zu. Er wird durch diese beiden Vorgänge aber nur einmal bereichert. Es kann daher nur einer dieser Vorgänge als Zufluss von steuerbarem Einkommen betrachtet werden. Vorherrschend ist nach der Rechtsprechung in solchen Fällen, namentlich bei buchführenden Steuerpflichtigen, die Besteuerung im Zeitpunkt der Begründung eines festen Anspruchs. Ein solcher entsteht z.B., wenn der Steuerpflichtige für die von ihm erbrachten Leistungen Rechnung stellt und sie bucht (BGE 92 I 291). Von diesem Grundsatz wird nach der Praxis abgewichen, wenn ein freierwerbender Steuerpflichtiger in seinen Büchern nur die Kasseneingänge aufzeichnet. In diesen Fällen kann auf diese Buchungen abgestellt werden anstatt auf die Entstehung der entsprechenden Forderungen (BGE 92 I 291). Der Forderungserwerb ist im weiteren nicht massgebend, wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher betrachtet werden muss; hier wird mit der Besteuerung ebenfalls bis zur Erfüllung des Anspruchs zugewartet (KÄNZIG, Wehrsteuer, Ergänzungsband, 2. Aufl. N. 2 zu Art. 41 Abs. 2; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Vorbemerkungen zu §§ 19-32, N. 13). b) Die Regel, dass der steuerrechtlich relevante Einkommenszufluss im Zeitpunkt der Begründung eines festen Anspruchs erfolgt, findet grundsätzlich auch Anwendung bei der Realisation von Kapitalgewinnen, die aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen entstehen. Wenn ein solcher Veräusserungsvertrag rechtsgültig abgeschlossen worden ist und seine Erfüllung nicht unsicher erscheint, wird der daraus resultierende

Kapitalgewinn im Zeitpunkt der Begründung des Anspruchs besteuert. Dies gilt auch für Kapitalgewinne, die sich bei der Veräusserung von Geschäftsgrundstücken ergeben. In diesen Fällen entsteht mit dem Vertragsabschluss in der Regel ein fester Anspruch, der einen steuerbaren Einkommenszugang darstellt. Es ist deshalb mit der Besteuerung nicht bis zur Vertragserfüllung, d.h. bis zur Eintragung der Handänderung im Grundbuch zuzuwarten (KÄNZIG, Wehrsteuer, N. 96 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d; MASSHARDT, Kommentar zur eidg. Wehrsteuer 1971-1982, N. 62 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d; a.M., allerdings in bezug auf das kantonale Steuerrecht: GRÜNINGER/STUDER, a.a.O., S. 237). Wie in Erwägungen 2 festgehalten wurde, wird auch die Überführung von Aktiven vom Geschäfts- in das Privatvermögen (Privatentnahme) steuerrechtlich als Kapitalgewinn behandelt. Sofern eine Privatentnahme durch einen alleinigen Geschäftsinhaber erfolgt, handelt es sich allerdings nicht um einen realen Einkommenszugang, da der Geschäftsinhaber Eigentümer sowohl des Geschäfts- wie auch des Privatvermögens ist. Die Besteuerung der Privatentnahme als Kapitalgewinn ist vielmehr ein Mittel, das verhindern soll, dass Geschäftsvermögen, das nicht zum Verkehrswert bilanziert worden war, ohne Besteuerung eines Aufwertungsgewinnes in das Privatvermögen übergeführt wird, wo der Kapitalgewinn nicht mehr steuerbar ist. Bei einer Privatentnahme durch den Geschäftsinhaber kann der Zeitpunkt der Realisation des Kapitalgewinnes aus naheliegenden Gründen nicht nach dem Kriterium der Begründung eines festen Anspruchs festgelegt werden. Es wird daher auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem der Unternehmer den eindeutigen Willen äussert, einen Gegenstand dem Geschäftsvermögen zu entziehen. Sind jedoch Geschäftsteilhaber oder Erben gesamthänderisch an einem Geschäftsvermögen berechtigt, wird dieses Geschäftsvermögen in ein Privatvermögen übergeführt, wenn die berechtigten Personen diesbezüglich einen übereinstimmenden Willen geäussert haben (BGE 104 Ib 400 E. 11c, 405 f. E. 13). Dies geschieht vor allem durch einen Erbteilungsvertrag, wie er auch im vorliegenden Falle abgeschlossen wurde.
Freilich können die Erben ausnahmsweise schon vor Abschluss des Erbteilungsvertrages konkludent gegenüber den Steuerbehörden einen übereinstimmenden Willen auf Überführung des Geschäftsvermögens in ihr Privatvermögen manifestieren,

insbesondere durch eine auf Dauer angelegte Verpachtung des Gewerbes, jedenfalls wenn eine zukünftige Übernahme des Gewerbes durch einen oder mehrere Miterben im Rahmen der noch durchzuführenden Erbteilung als ausgeschlossen gelten kann (vgl. ASA 41, S. 452 E. 3a und, 507 E. 2 mit Hinweisen). Dann wird der Kapitalgewinn schon im Zeitpunkt der Verpachtung realisiert; ein solcher Ausnahmefall liegt hier jedoch nicht vor. c) Die Erben P. haben im vorliegend zu beurteilenden Fall im Zeitpunkt des Abschlusses des Erbteilungsvertrages einen festen Anspruch auf Überführung der betreffenden Grundstücke vom Geschäfts- in ihr Privatvermögen erhalten. Anhaltspunkte, dass die Erfüllung des Erbteilungsvertrages als unsicher betrachtet werden musste, fehlen. Die Erben haben sich sogar ausdrücklich verpflichtet, alle nötigen grundbuchlichen Handlungen zu unternehmen, um den Eigentumsübergang gemäss den vertraglichen Bestimmungen herbeizuführen. Der durch die Privatentnahme erzielte Kapitalgewinn der Erben P. muss daher im Zeitpunkt des Abschlusses des Erbteilungsvertrages, d.h. am 27. September 1972 als realisiert betrachtet werden. Die Besteuerung dieses Kapitalgewinnes hat dementsprechend in der 17. Wehrsteuerperiode zu erfolgen. Die Vorinstanz, die eine Besteuerung in der 18. Periode vornahm, verletzte damit Bundesrecht.

5. Die Veranlagung der Beschwerdeführer für die 17. Wehrsteuerperiode ist bereits rechtskräftig geworden. Dieser Umstand kann jedoch nicht verhindern, dass die Kapitalgewinne, die von den Steuerbehörden zu Unrecht zunächst in der 15. und nachher in der 18. Wehrsteuerperiode erfasst worden sind, schliesslich in der 17. Wehrsteuerperiode besteuert werden. Eine solche Verschiebung ist zulässig, selbst wenn die sonstigen Steuerfaktoren für die 17. Wehrsteuerperiode bereits rechtskräftig festgelegt worden sind. Die gegenteilige Auffassung hätte zur Folge, dass die von den Behörden rechtzeitig eingeleitete Besteuerung eines Kapitalgewinnes unterbleiben müsste, weil eine Rechtsfrage, die nicht von vornherein als klar erschien, von den unteren Steuerbehörden zunächst unrichtig beurteilt worden war. Dies kann nicht der Sinn der gesetzlichen Ordnung sein (vgl. BGE 97 I 284, 437). Die Beschwerdeführer beantragen im übrigen selber, eventuell sei der fragliche Kapitalgewinn in der 17. Wehrsteuerperiode zu erfassen.

Die Beschwerde erweist sich somit als begründet und die Sache ist zur Besteuerung des Kapitalgewinnes in der 17. Wehrsteuerperiode an das Kantonale Steueramt Zürich zurückzuweisen.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und die Sache zur Besteuerung des Gewinns in der 17. Wehrsteuerperiode an das Kantonale Steueramt Zürich zurückgewiesen.