Urteilskopf

108 Ib 227

42. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 29. Januar 1982 i.S. Wehrsteuerverwaltung des Kantons Schwyz gegen Giarritta und Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 21 WStB; Besteuerung von Eigenleistungen.

Der unselbständigerwerbende Maurer, der in seiner Freizeit ein Haus für den Eigengebrauch teilweise selber erstellt, erzielt keine Einkommen aus Erwerbstätigkeit i.S. von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB; der durch seine Arbeit bewirkte Vermögenszuwachs bleibt steuerfrei.

Regeste (fr):
Art. 21 AIN; imposition de prestations à soi-même.

Le maçon non indépendant qui met à profit ses loisirs pour construire en partie lui-même une maison qu'il destine à son propre usage ne réalise pas un revenu provenant d'une activité à but lucratif, au sens de l'art. 21 al. 1 let. a AIN; l'accroissement de fortune qui résulte de son travail n'est pas imposable.

Regesto (it):
Art. 21 DIN; tassazione di prestazioni effettuate a sé stesso.

Il muratore non indipendente che personalmente, nel suo tempo libero, costruisce in parte una casa destinata ad uso proprio non consegue un reddito proveniente da un'attività a scopo lucrativo ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 lett. a DIN; l'aumento di valore patrimoniale risultante dal suo lavoro non è imponibile.

Sachverhalt ab Seite 227

BGE 108 Ib 227 S. 227

Giarritta, der als Maurer angestellt ist, baute 1973/74 in Rickenbach (SZ) ein Zweifamilienhaus. Die Maurerarbeiten führte er dabei in seiner Freizeit selber aus. Die Steuerbehörde rechnete ihm bei der Veranlagung für die 18. Wehrsteuerperiode den Wert dieser Eigenleistungen als Einkommen an. In teilweiser Gutheissung seiner Beschwerde setzte das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz das steuerbare Einkommen herab, indem es die Eigenleistungen weniger hoch bewertete. Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde verlangt die kantonale Wehrsteuerverwaltung Wiederherstellung der ursprünglichen Veranlagung. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab und ändert die Veranlagung von Amtes wegen (Art. 114 Abs. 1 OG) zugunsten des Steuerpflichtigen.

BGE 108 Ib 227 S. 228

Erwägungen

Erwägungen:

1. a) Nach der Rechtsprechung ist die kantonale Wehrsteuerverwaltung zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen einen Entscheid der kantonalen Rekurskommission berechtigt (BGE 98 Ib 278 E. 1 mit Hinweisen; vgl. auch BGE 105 Ib 360 E. 5c). b) Zwischen den Parteien ist vor Bundesgericht einzig streitig, in welcher Höhe die Eigenleistungen zu besteuern seien; die Steuerpflicht an sich war bis zur ersten Urteilsberatungssitzung nicht bestritten. Rechtsfragen prüft das Bundesgericht indes von Amtes wegen. Ausserdem darf das Bundesgericht in Abgabestreitigkeit zugunsten oder zuungunsten der Parteien über deren Begehren hinausgehen, wenn Bundesrecht verletzt oder der Sachverhalt unrichtig oder unvollständig festgestellt worden ist. Damit wird dem Bundesgericht die Möglichkeit gegeben, in Abgabestreitigkeiten einen Entscheid der Vorinstanz gegebenenfalls dem objektiven Recht anzupassen, ohne an die Anträge der Parteien gebunden zu sein. Eine solche Berichtigung wird aber nur vorgenommen, wenn der betreffende Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (BGE 105 Ib 379 E. 18a mit Hinweisen). Dies trifft hier zu, wenn sich die Besteuerung der Eigenleistung als bundesrechtswidrig erweist. In diesem Fall ist nicht bloss die Beschwerde abzuweisen, sondern darüber hinaus der vorinstanzliche Entscheid zugunsten des Steuerpflichtigen abzuändern.

2. a) Der Beschwerdegegner, der an sich als Arbeitnehmer nur unselbständiges Erwerbseinkommen erzielt, hat ein Zweifamilienhaus gebaut, das er selbst bewohnt. Zu entscheiden ist, ob die Vermögensvermehrung, die er durch seine Arbeiten am eigenen Haus, durch sog. Eigenleistungen, erzielt hat, Einkommen im Sinne von Art. 21 WStB darstellt. Nach Art. 21 Abs. 1 WStB ist das "gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen" wehrsteuerpflichtig. Die Aufzählung in Abs. 1 lit. a bis f wird durch das Wort "insbesondere" eingeleitet und ist daher bloss beispielhaft und nicht abschliessend (BGE 105 Ib 2 E. 1 mit Hinweisen; BGE 74 I 393). Der Wehrsteuerbeschluss liefert im übrigen - wie die kantonalen Steuergesetze - keine allgemeine Definition des steuerbaren Einkommens der natürlichen Personen. Das Bundesgericht hat für die Umschreibung des

Einkommens mehrfach die bei BLUMENSTEIN (vgl. System des Steuerrechts, 3. Aufl., S. 144) umschriebene Formel verwendet, wonach Einkommen die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter ist, welche einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnittes zufliessen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann (vgl. BGE 52 I 214, BGE 73 I 140 mit Hinweisen). Es hat in BGE 105 Ib 2 E. 1 ausgeführt, von der Systematik des WStB her betrachtet unterliege der Wehrsteuer als Gesamteinkommenssteuer jedwelches Einkommen, das nicht ausdrücklich vom Beschluss als nichtsteuerbarer Bestandteil des Einkommens von der Steuer ausgenommen sei. Diese Umschreibung ist sehr weit gefasst. Aber auch sie setzt voraus, dass ein Vermögenszugang nur dann der Einkommensbesteuerung unterliegen kann, wenn er Einkommen darstellt. Zu prüfen ist deshalb, ob und wann Eigenleistungen, also durch eigene Tätigkeit bewirkte Wertvermehrungen im Bereich des eigenen Vermögens, überhaupt Einkommen sind. Zahlreiche Eigenleistungen in Haus und Garten, einschliesslich gelegentlicher wertvermehrender Arbeiten am Eigenheim, sind regelmässig nicht als für die Einkommenssteuer relevantes Einkommen zu werten, werden diese Wertvermehrungen doch bloss im Rahmen der Verwaltung eigenen Vermögens erzielt (BGE 104 Ib 166 E. 1 mit Hinweisen). Soweit jedoch solche Eigenleistungen wie im vorliegenden Falle einen gewissen Umfang annehmen, stellt sich die Frage der Besteuerung. Dabei muss unterschieden werden, ob es sich um Eigenleistungen im Bereich der eigenen gewerblichen, selbständigen Tätigkeit (jedenfalls soweit sie buchführungspflichtig ist) handelt oder um eine fachgerechte Nebenbeschäftigung eines Unselbständigerwerbenden. Diese Differenzierung ist für den Einkommensbegriff des Wehrsteuerbeschlusses von grundlegender Bedeutung; soweit der angefochtene Entscheid diesen Unterschied missachtet, muss er von Amtes wegen aufgehoben werden.

b) Eigenleistungen in gewerblichen Unternehmen, deren Träger buchführungspflichtig sind, müssen grundsätzlich aktiviert werden, soweit es sich um Wertvermehrungen handelt, freilich unter Vorbehalt der Rechte des Steuerpflichtigen zu geschäftsmässigen Abschreibungen und Rückstellungen (Art. 22 lit. b WStB). Gegenstand der Einkommenssteuer ist bei solchen Steuerpflichtigen das sog. "Geschäftseinkommen", der steuerbare Reinertrag oder

der "Reinvermögenszugangsüberschuss" (KÄNZIG, Wehrsteuer, 2. Aufl., Art. 21 N. 32). Bei den buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen ist das Problem der Besteuerung der Eigenleistungen, insbesondere auch der Zeitpunkt der Besteuerung, im wesentlichen ein Problem der Aktivierungspflicht im Rahmen der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Grundsätze der Buchführung (M. WETTER, Die Besteuerung des selbstgeschaffenen Vermögenswertes, Diss. Zürich 1972, S. 61/62 mit Hinweisen). Die Erfassung von Eigenleistungen im Rahmen der Besteuerung des Geschäftseinkommens vom Buchführungspflichtigen ist jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.
c) Der Einkommensbegriff im Rahmen der Erwerbstätigkeit von Unselbständigerwerbenden ist vom Begriff des Geschäftseinkommens von Buchführungspflichtigen deutlich zu unterscheiden. Blosse Vermögensveränderungen solcher Unselbständigerwerbender, gleich übrigens wie Vermögensvermehrungen auf den sog. Privatvermögen vom buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen (Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB), bilden grundsätzlich kein Einkommen. Der Einkommensbegriff ist im Bereiche des Arbeitseinkommens enger als im Bereiche des Geschäftseinkommens (RYSER, Réflexions sur la notion de revenu, in: Mélanges Henri Zwahlen, Lausanne 1977, S. 665 ff., bes. 669 ff.; derselbe, Dix leçons introductives au droit fiscal, S. 122). Die Eigenleistungen, die ein Unselbständigerwerbender erbringt, können höchstens unter den Begriff des "Einkommens aus einer Tätigkeit" (revenu provenant d'une activité) fallen. Darunter werden aber nach der Rechtsprechung nur solche Einkünfte verstanden, die sich aus einer auf geldwerten Erwerb (Verdienst) gerichteten Tätigkeit des Steuerpflichtigen ergeben, gleichgültig ob diese regelmässig bzw. wiederkehrend oder nur einmal ausgeübt wird (BGE 104 Ib 166 E. 1, BGE 96 I 658 E. 1). Erfasst werden auch bei diesen Steuerpflichtigen insbesondere Einkünfte aus Liegenschaftsverkäufen, die über die gewöhnliche Liegenschaftsverwaltung hinausgehen; diesbezüglich liegt eine auf Gelderwerb ausgerichtete nebenberufliche Tätigkeit vor (BGE 104 Ib 166 ff., KÄNZIG, a.a.O., 2. Aufl., Art. 21 WStB, N. 43 ff., 260 ff.). Deshalb betreibt der Unselbständigerwerbende, der ein Haus für den Weiterverkauf mit Eigenleistungen erbaut, einen der Einkommenssteuer unterliegenden Nebenerwerb; das Einkommen wird freilich erst im Zeitpunkt der Veräusserung erzielt, wenn der Mehrwert in einen Geldgewinn umgewandelt wird. Der Steuerpflichtige, der dagegen ein Haus zur Selbstbenutzung

mit Eigenleistungen erbaut, hat bei dessen Erstellung keine auf geldwerten Erwerb ausgerichtete Tätigkeit ausgeübt und somit kein Einkommen im Sinne des WStB erzielt. d) Die meisten Urteile des Bundesgerichtes hinsichtlich der Besteuerung von Eigenleistungen betrafen buchführungspflichtige Selbständigerwerbende (Entscheide vom 8. November 1968 und 6. Februar 1970 in ASA 38, S. 368 ff., bzw. ASA 39, S. 428 ff.); im Entscheid vom 21. Dezember 1977 (ASA 47, S. 418 ff.) ging es um die Besteuerung der Eigenleistungen eines Architekten mit Bezug auf Liegenschaften, für deren Verkauf er als Liegenschaftshändler betrachtet wurde; dort wurde angenommen, die Eigenleistungen seien im Zeitpunkt der Veräusserung der Liegenschaften steuerpflichtig. Gleichzeitig wurde jedoch beigefügt (ohne dass dies für die Entscheidung notwendig gewesen wäre), bei Vermögenswerten für den Eigengebrauch, die durch eigene Leistung geschaffen werden, gelte als Zeitpunkt

der Besteuerung die Herstellung. Dies kann jedoch jedenfalls bei Arbeiten für den privaten Eigengebrauch nicht zutreffen. Massgebend muss vielmehr sein, ob der Beschwerdeführer sein Haus für den Wiederverkauf oder für den langfristigen Eigengebrauch gebaut hat (vgl. vorne E. 2c). Wäre ersteres beim Beschwerdegegner der Fall, so wäre ein beim Verkauf der Liegenschaft erzielter Gewinn als Erwerbseinkommen zu erfassen, soweit der Gewinn auf die Eigenleistung zurückzuführen ist. Da dies aber vorliegend nach den gesamten Umständen nicht anzunehmen ist, drängt sich der Schluss auf, der Beschwerdegegner habe mit seinen Eigenleistungen weder Arbeitseinkommen noch Geschäftseinkommen realisiert. Die von ihm geschaffene Vermögensvermehrung kann nicht von Art. 21 WStB erfasst werden. Sollte der Beschwerdegegner sein Haus in naher Zukunft entgegen seiner heutigen Absicht doch verkaufen, so wird dannzumal zu prüfen sein, ob er für den Gewinn entsprechend der Rechtsprechung von BGE 104 Ib 166 ff. steuerpflichtig wird.