Urteilskopf

110 Ib 121

21. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 18. Mai 1984 i.S. X. gegen Wehrsteuerverwaltung und Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Y. (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB.

1. Geschäftsvermögen kann nur sein, was zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers steht; Grundsatz und Ausnahmen (Bestätigung der Rechtsprechung; E. 2a).

2. Anwendung dieses Grundsatzes auf in ungetrennter Ehe lebende Ehegatten; Ausnahme, wenn ein Ehegatte eine Liegenschaft zu Geschäftszwecken erwirbt und dem zusammen mit dem anderen Ehegatten betriebenen Geschäft zur Verfügung stellt; für die Abgrenzung massgebende Kriterien (Präzisierung der Rechtsprechung; E. 2b, 3).

Regeste (fr):
Art. 21 al. 1 let. d AIN.

1. Fait partie de la fortune commerciale seulement ce qui, selon le droit civil, se trouve dans la propriété du commerçant; principe et exceptions (confirmation de la jurisprudence; consid. 2a).

2. Application de ce principe à un couple faisant ménage commun; exception lorsqu'un conjoint acquiert un immeuble dans un but commercial et le met à disposition du commerce qu'il exploite avec l'autre conjoint; critères de distinction (précision de la jurisprudence; consid. 2b, 3).

Regesto (it):
Art. 21 cpv. 1 lett. d DIN.

1. Fa parte del patrimonio aziendale solo ciò che, secondo il diritto civile, è di proprietà del titolare dell'azienda; principio e deroghe (conferma della giurisprudenza) (consid. 2a).

2. Applicazione di tale principio a coniugi conviventi; deroga quando un coniuge acquisti a scopo commerciale un immobile e lo metta a disposizione dell'azienda da lui esercitata insieme con l'altro coniuge; criteri distintivi (precisazione della giurisprudenza) (consid. 2b, 3).

Sachverhalt ab Seite 121

Der Beschwerdeführer X. betreibt seit 1962 ein Hotel in M. (Kanton Y.). Seine Ehefrau kaufte im Jahre 1963 eine Hotelliegenschaft mit verschiedenen Nebengebäuden und weiteren Grundstücken in S. (Kanton Z.) sowie das Hotelinventar zu einem Preis von insgesamt Fr. 1'015'000.-. Die Eingangsbilanz per 1. März 1963 des Hotelbetriebes in S. wies ein Eigenkapital von

BGE 110 Ib 121 S. 122

von Fr. 70'000.- aus, währenddem die restlichen Mittel für die Finanzierung der Liegenschaften und weiterer Betriebsgegenstände durch Hypotheken der Kantonalbank von Z. und Darlehen von Verwandten aufgebracht wurden. Am 26. Juli 1963 liess der Beschwerdeführer die Einzelfirma "Hotel ..., X." in das Handelsregister des Kantons Z. eintragen. Am 15. November 1963 schlossen der Beschwerdeführer und seine Ehefrau einen Ehevertrag, in dem sie den Güterstand der Gütertrennung wählten und ausdrücklich festhielten, dass die Hotelliegenschaft und weitere Grundstücke in S. (Kanton Z.) im Alleineigentum der Ehefrau verbleiben, währenddem die Hotelgebäude in M. (Kanton Y.) weiterhin dem Ehemann gehören. Ferner wurde vereinbart, dass Frau X. ihre Liegenschaft in S. ihrem Ehemann verpachte, wobei die Einzelheiten in einem separaten Vertragstext festgelegt werden sollten. Ein solcher Pachtvertrag wurde indessen nicht abgeschlossen. In den Jahren 1963 bis 1969 figurierten die Frau X. gehörenden Liegenschaften in S. sowie die darauf lastenden Hypotheken und die zur Finanzierung des Liegenschaftenerwerbes benötigten Darlehen von Verwandten in den Bilanzen des Hotels in S. In diesen Geschäftsjahren wurden einerseits Liegenschaftsaufwände und -abschreibungen sowie Hypothekar- und Darlehenszinsen der Gewinn- und Verlustrechnung belastet und andererseits bescheidene Mietzinseinnahmen aus der Vermietung einzelner Räumlichkeiten an Dritte entsprechenden Erfolgskonti gutgeschrieben. In den Jahren 1963 und 1964 trugen die Bilanzen den Namen der Ehefrau, ab 1965 denjenigen des Beschwerdeführers selbst, ohne dass sich indessen an den Eigentumsverhältnissen an den Liegenschaften etwas geändert hätte. Im Geschäftsabschluss per 31. Dezember 1970 wurden die Liegenschaften in S. sowie die mit diesen Immobilien zusammenhängenden Hypotheken und Darlehen ausbilanziert. Im Juni 1973 schliesslich verkaufte Frau X. ihre Liegenschaften in S. einem Dritten. Im Veranlagungsverfahren für die Wehrsteuer der 16. Periode (1971/72) betrachtete die Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Y. die Liegenschaften in S. (Kanton Z.) als vormaliges Geschäftsvermögen von Frau X. und die per 31. Dezember 1970 erfolgte Ausbilanzierung dieser Liegenschaften als steuerwirksame Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen. Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil der Wehrsteuerrekurskommission

BGE 110 Ib 121 S. 123

des Kantons Y. macht der Beschwerdeführer geltend, die Liegenschaften in S. hätten immer zum Privatvermögen der Ehefrau gehört und seien seinem Geschäftsbetrieb bloss zur Verfügung gestellt worden. Die Ehefrau selbst habe nie einen Geschäftsbetrieb geführt. Die Liegenschaften in S. seien fälschlicherweise in die Bilanzen aufgenommen worden und hätten daher nach dem Grundsatz der Bilanzwahrheit ausbilanziert werden müssen. Da nach konstanter Rechtsprechung des Bundesgerichtes nur Geschäftsvermögen sein könne, was im Eigentum des Geschäftsinhabers stehe, liege keine steuerwirksame Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen vor.
Das Bundesgericht weist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ab aus den folgenden

Erwägungen

Erwägungen:

2. Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB unterliegen der Wehrsteuer Kapitalgewinne, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden, wie Liegenschaftsgewinne und dergleichen mehr. Voraussetzung ist, dass das

veräusserte Gut zum Geschäftsvermögen des Unternehmens gehört hat, währenddem Gewinne, die bei der Veräusserung von Gegenständen des Privatvermögens erzielt werden, der Wehrsteuer für Einkommen nicht unterliegen (BGE 105 Ib 240 E. 2, mit weiteren Hinweisen). Als steuerbare Verwertung gilt u. a. die Überführung eines Gegenstandes vom Geschäfts- ins Privatvermögen (BGE 105 Ib 240 /241 E. 2; BGE 102 Ib 53 E. 3 a bb; KÄNZIG, Wehrsteuer, 2. A., N. 169 zu Art. 21 WStB). Die Unterscheidung von Geschäfts- und Privatvermögen ist demnach im vorliegenden Fall von grundlegender Bedeutung. a) Gemäss konstanter Rechtsprechung des Bundesgerichtes kann nur Geschäftsvermögen sein, was sich zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befindet (BGE 95 I 169 ff.; BGE 83 I 337 ff.; ASA 39, 93 ff.; KÄNZIG, a.a.O., 2. A., N. 151 zu Art. 21 WStB; MASSHARDT, Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, S. 121; GURTNER, Geschäfts- und Privatvermögen - Erbrechtlicher Übergang von Unternehmungen, ASA 45, 3 ff.; STEINMANN, Das Grundstück als Gegenstand des Geschäftsvermögens im Wehrsteuerrecht, ASA 44, 565; kritisch betr. Personengesellschaften, ALTORFER, Geschäfts- und Privatvermögen im

Einkommenssteuerrecht, Diss. St. Gallen 1959, S. 78 ff., und THALMANN, Die Abgrenzung von Privat- und Geschäftsvermögen in der neueren schweizerischen Rechtsprechung, ASA 33, 92 ff.). Das Bundesgericht hat diesen Grundsatz auch in Fällen bestätigt, in denen eine Liegenschaft im Eigentum eines Ehegatten stand und dem Geschäftsbetrieb des anderen Ehegatten diente (BGE 95 I 169 ff.; 83 I 337 ff.). Eine Ausnahme von dieser Regel wurde allerdings gemacht bei Liegenschaften, die im Eigentum der Teilhaber einer Kollektivgesellschaft standen, von diesen aber der Gesellschaft unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurden und in der Geschäftsbuchhaltung figurierten (Entscheid vom 26. September 1958, in NStP 13 (1959), S. 5 ff.; Entscheid vom 3. Oktober 1958, in NStP 13 (1959), S. 1 ff.). Ebenfalls zum Geschäftsvermögen einer Kollektivgesellschaft wurde eine Liegenschaft gerechnet, die sich im Alleineigentum eines Gesellschafters befand und von diesem der Gesellschaft zur Verfügung gestellt wurde, wobei die Gesellschaft den Liegenschaftsunterhalt und die Bezahlung der Hypothekarzinsen übernahm, ohne dem Gesellschafter ein Entgelt für die Benutzung der Liegenschaft auszurichten (BGE 93 I 362 ff.; vgl. dazu kritisch KÄNZIG, a.a.O., 2. A., N. 153 zu Art. 21 WStB). Auf die Eigentumsverhältnisse wird ausserdem nicht abgestellt, wenn eine Steuerumgehung vorliegt (BGE 95 I 174; BGE 83 I 343 E. 1). b) Am Prinzip, wonach Geschäftsvermögen nur sein kann, was zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers steht, ist grundsätzlich festzuhalten. Allerdings ist der Kreis der Ausnahmen weiter zu ziehen. Die bisherige Rechtsprechung (BGE 95 I 169 ff.; BGE 83 I 337 ff.) hat der wirtschaftlichen Einheit, die zwischen in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten im allgemeinen herrscht und die auch in Art. 13 WStB zum Ausdruck kommt, zu wenig Rechnung getragen und es dadurch den Steuerpflichtigen ermöglicht, in wenig klaren Verhältnissen im nachhinein eine für sie günstige Lösung zu beanspruchen, nachdem sie zuvor die Steuervorteile einer anderen Lösung genossen hatten. In dieser Hinsicht drängt sich daher eine Präzisierung der Rechtsprechung auf. aa) An sich kann ein Ehegatte eine ihm gehörende Liegenschaft dem andern Ehegatten zu Geschäftszwecken zur Verfügung stellen, ohne dass diese Liegenschaft Geschäftsvermögen des buchführungspflichtigen Ehegatten darstellt. Dies ist dann der Fall, wenn die Liegenschaft vom Eigentümer ausschliesslich als Kapitalanlage erworben worden ist und dem andern Ehegatten gegen Entgelt

oder im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht (Art. 159 Abs. 2 ZGB) zur Verfügung gestellt wird. Der die Liegenschaft besitzende Ehegatte wird in diesem Fall nicht oder jedenfalls nicht wesentlich im Geschäftsbetrieb des andern Ehegatten mitwirken (vgl. dazu BGE 95 I 169 ff.). Die Liegenschaft ist konsequenterweise nicht

in die Buchhaltung des Geschäftsbetriebes aufzunehmen. Anders verhält es sich dagegen, wenn ein Ehegatte eine Liegenschaft zu Geschäftszwecken erwirbt und dem zusammen mit dem andern Ehegatten betriebenen Geschäft zur Verfügung stellt. Dabei ist nicht erforderlich, dass die Ehegatten eine einfache Gesellschaft gemäss Art. 530 ff. OR oder eine Personengesellschaft des Handelsrechts bilden (a.M. noch BGE 95 I 172 E. 4; 83 I 344). Das tatsächliche Zusammenarbeiten in Verwirklichung der zwischen Ehegatten im allgemeinen herrschenden wirtschaftlichen Einheit genügt. Dann dient die Liegenschaft dem Eigentümer nicht als blosse Kapitalanlage; sie ist vielmehr als Geschäftsvermögen zu betrachten. Welchem Ehegatten dieses Geschäftsvermögen zuzurechnen ist, kann in Anbetracht von Art. 13 WStB offen bleiben. bb) Die nicht immer leichte Abgrenzung zwischen diesen beiden Fällen hat anhand sämtlicher konkreter Umstände zu erfolgen. Massgebend für die Beantwortung der Frage, ob die Ehegatten bei der Führung eines Geschäftes eine wirtschaftliche Einheit bilden, sind dabei vor allem die Behandlung der Liegenschaft in den Bilanzen und in den Gewinn- und Verlustrechnungen, die Erwerbsart und die Finanzierung der Liegenschaft, das Auftreten der Ehegatten gegenüber Behörden und Kunden sowie die Ausgestaltung des internen Verhältnisses zwischen den Ehegatten. Formale Kriterien, wie die im Handelsregister eingetragene Firma, die Benennung der Bilanzen usw. spielen dagegen eher eine untergeordnete Rolle.

3. a) Der Beschwerdeführer betrieb seit dem Jahre 1962 ein Hotel in M. Im Jahre 1963 erwarb die Ehefrau des Beschwerdeführers die streitigen Hotelliegenschaften samt zugehörigem Mobiliar zu einem Preis von Fr. 1'015'000.- mit eigenen Mitteln von bloss Fr. 70'000.-. Für den Betrieb in S. wurde eine eigene, vom Hotelbetrieb in M. vollkommen unabhängige Buchhaltung geführt, in der die Liegenschaften und das Hotelmobiliar in jeder Hinsicht wie Geschäftsvermögen behandelt, Neuinvestitionen aktiviert und Abschreibungen, Liegenschaftsunterhaltskosten sowie Hypothekarzinsen (von jährlich rund Fr. 35'000.-) zu Lasten der Gewinn-

und Verlustrechnung abgebucht wurden. Nach den Feststellungen der Steuerrekurskommission Z., die von der Vorinstanz in den angefochtenen Entscheid einbezogen worden sind, war die Ehefrau des Beschwerdeführers aktiv im Hotelbetrieb in S. tätig. Übrigens wurde sie schon in der Steuererklärung 1965/66 (13. Wehrsteuerperiode) als Hotelière von Beruf bezeichnet. Aus diesen Tatsachen muss geschlossen werden, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers am Betrieb des Hotels in S. selbst zu einem wesentlichen Teil mitgewirkt hat. Angesichts der Finanzierungsverhältnisse und der Behandlung der Liegenschaften in den Geschäftsbüchern können diese Objekte zudem auf keinen Fall als blosse Kapitalanlage der Ehefrau betrachtet werden. Die streitigen Liegenschaften sind daher dem Geschäftsvermögen der Ehegatten zuzuordnen. Diese Schlussfolgerung wird bekräftigt durch die vertragliche Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen den Eheleuten. Die Ehegatten X. haben untereinander den Güterstand der Gütertrennung vereinbart und den Abschluss eines Pachtvertrages hinsichtlich der Liegenschaften und des Hotelmobiliars vorbehalten. Ein solcher Vertrag wurde jedoch nie geschlossen. Vielmehr wurden sämtliche anfallenden Liegenschaftsunkosten und Hypothekarzinsen der Betriebsrechnung belastet. Einen Miet- oder Pachtzins hat die Ehefrau bis 1969 nie erhalten. Sie hat die Vermögensgegenstände in S. auch nicht im Rahmen ihrer ehelichen Beistandspflicht ihrem Ehemann zur Verfügung gestellt. Dies hätte im Gütertrennungsvertrag festgehalten werden können (vgl. z.B. Art. 247 ZGB), wurde aber unterlassen und durch den Hinweis auf ein - bis 1970 nicht zustande gekommenes - Pachtverhältnis ersetzt. Einen Lohn schliesslich, auf den die Ehefrau gemäss Ehevertrag Anspruch haben soll, hat sie in den Steuererklärungen nicht deklariert. b) Was der Beschwerdeführer gegen die Annahme vorbringt, seine Ehefrau sei am Betrieb in S. wesentlich beteiligt gewesen, dringt nicht durch. Zwar sind sowohl der Handelsregistereintrag als auch die Führung der Bilanzen seit 1965 unter seinem Namen Indizien, die den Beschwerdeführer als alleinigen Geschäftsinhaber erscheinen lassen. Gegen die Gesamtheit aller übrigen Umstände vermögen diese Indizien indes nicht aufzukommen, zumal sich die Ehegatten X. selbst über ihre gegenseitige Beteiligung am Hotelbetrieb in S. in den sechziger Jahren nicht klar waren. Sonst wäre der Name der Ehefrau nicht in den ersten beiden Geschäftsjahren auf den Bilanzen erschienen.