Urteilskopf

110 Ib 17

4. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 10. Februar 1984 i.S. Stiftung für Wohnungsbau der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt gegen Wehrsteuerverwaltung des Kantons Luzern und Verwaltungsgericht, Abgaberechtliche Abteilung, des Kantons Luzern (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB: geschäftsmässig begründete Abschreibungen im geschäftlichen Betrieb einer Stiftung.

1. Die gewöhnliche Stiftung ist trotz der notwendigen Eintragung im Handelsregister nur buchführungspflichtig, wenn sie ein Handels-, Fabrikations- oder anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt (E. 2a).

2. Buchführungspflichtige Stiftungen unterliegen einerseits der Kapitalgewinnbesteuerung gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB und haben andererseits das Recht auf Vornahme steuerlich anerkannter Abschreibungen nach Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB (E. 2b).

3. Begriff des geschäftlichen Betriebes; Abgrenzung zur blossen Vermögensverwaltung. Unter welchen Voraussetzungen ist bei einer Stiftung, die ihr gehörende Liegenschaften vermietet, ein geschäftlicher Betrieb im Sinne von Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB anzunehmen (E. 3, 4)?

Regeste (fr):
Art. 22 al. 1 let. b AIN: amortissements commerciaux autorisés dans l'exploitation d'une fondation en la forme commerciale.

1. Bien que nécessairement inscrite au Registre du commerce, la fondation ordinaire n'a l'obligation de tenir des livres que si elle fait le commerce, exploite une fabrique ou exerce en la forme commerciale quelque autre industrie (consid. 2a).

2. D'une part, les fondations astreintes à tenir une comptabilité sont soumises à l'impôt sur les bénéfices en capital selon l'art. 21 al. 1 let. d AIN; d'autre part, elles ont le droit de procéder aux amortissements admis par le droit fiscal selon l'art. 22 al. 1 let. b AIN (consid. 2b).

3. Notion de l'exploitation commerciale; distinction d'avec la simple gestion de fortune. A quelles conditions une fondation qui loue ses propres immeubles peut-elle être considérée comme exerçant une activité commerciale au sens de l'art. 22 al. 1 let. b AIN (consid. 3, 4)?

Regesto (it):
Art. 22 cpv. 1 lett. b DIN: ammortamenti commerciali autorizzati nell'esercizio in forma commerciale di una fondazione.

1. Benché necessariamente iscritta nel Registro di commercio, la fondazione ordinaria ha l'obbligo di tenere dei libri di commercio solo se esercita un'attività commerciale, industriale o d'altro genere in forma commerciale (consid. 2a).

2. Da un lato, le fondazioni obbligate a tenere dei libri di commercio sono soggette all'imposta sui profitti in capitale ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 lett. d DIN; dall'altro, esse hanno diritto di procedere agli ammortamenti ammessi dal diritto fiscale ai sensi dell'art. 22 cpv. 1 lett. b DIN (consid. 2b).

3. Nozione di esercizio commerciale; delimitazione rispetto alla semplice amministrazione di patrimonio. A

quali condizioni una fondazione che dà in locazione gli immobili di sua proprietà può essere considerata come esercente un'attività commerciale ai sensi dell'art. 22 cpv. 1 lett. b DIN (consid. 3, 4)?

Sachverhalt ab Seite 18

BGE 110 Ib 17 S. 18

Die Stiftung für Wohnungsbau der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt in Luzern bezweckt den Bau und den Unterhalt von Wohnungen, die in erster Linie an Arbeitnehmer der SUVA vermietet werden. Die finanziellen Mittel, die zur Erfüllung dieses Zweckes über das Stiftungsvermögen hinaus benötigt werden, beschafft sich die Stiftung grundsätzlich durch die Aufnahme von Darlehen bei der SUVA, ausnahmsweise auch durch Darlehensaufnahme bei Dritten. Für die Wehrsteuer der 19. Periode (1977/78) wurde die Stiftung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... veranlagt. Im Einsprache- und im anschliessenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren verlangte sie erfolglos unter anderem die Anerkennung verbuchter Abschreibungen auf ihren Liegenschaften im Betrage von Fr. ... Die gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 16. Oktober 1981 erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde heisst das Bundesgericht gut aus folgenden

Erwägungen

Erwägungen:

2. Gemäss Art. 51 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 WStB haben Stiftungen eine Steuer vom Einkommen zu entrichten, für deren Bemessung die Bestimmungen über die Wehrsteuer der natürlichen Personen sinngemäss Anwendung finden. Massgebend ist somit Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB (vgl. dazu KÄNZIG, Wehrsteuer, 1. A., N 12 zu Art. 51 WStB). Nach dieser Bestimmung können vom rohen Einkommen die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen geschäftlicher Betriebe abgezogen werden. Es ist daher vorerst zu klären, unter welchen Voraussetzungen bei einer Stiftung von einem geschäftlichen Betrieb die Rede sein kann.

BGE 110 Ib 17 S. 19

a) Gemäss Art. 52 Abs. 1 und 2 ZGB bedürfen die gewöhnlichen Stiftungen zu ihrer Entstehung der Eintragung in das Handelsregister. Der Handelsregistereintrag hat für die Erlangung der Rechtspersönlichkeit konstitutive Wirkung (PATRY, Grundlagen des Handelsrechts, in Schweizerisches Privatrecht, Band VIII/1, S. 148; RIEMER, N 89 zu Art. 81 ZGB). Nach Art. 957 OR ist zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet, wer seine Firma in das Handelsregister einzutragen hat. In der Literatur ist von verschiedenen Autoren die Meinung vertreten worden, eintragungspflichtige Stiftungen seien unabhängig von ihrem Zweck und ihrer Tätigkeit auf jeden Fall zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet (vgl. die Nachweise bei KÄFER, N 106 zu Art. 957 OR). Die Stiftung ist jedoch ihrem Wesen nach eine juristische Person des Zivilrechts und nicht des Handelsrechts. Sie führt im allgemeinen keine Firma, wie dies der Wortlaut von Art. 957 OR voraussetzt. Vor allem aber betreiben Stiftungen nicht in allen Fällen ein Handels-, Fabrikations- oder anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe; sie haben vorwiegend die blosse Verwaltung ihres Vermögens sowie die Ausrichtung von Leistungen an Destinatäre zur Aufgabe (vgl. KÄFER, N 107 zu Art. 957 OR, mit weiteren Hinweisen). Buch-

führungspflichtig ist nur, wer zur Eintragung ins Handelsregister nach Art. 934 OR verpflichtet ist, nicht aber, wer - ohne ein kaufmännisches Gewerbe zu betreiben - sich zur Erlangung der Rechtspersönlichkeit eintragen muss (PATRY, a.a.O., S. 178/9). Gewöhnliche Stiftungen unterliegen daher der Buchführungspflicht nur, wenn sie im Sinne von Art. 934 OR ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben. b) Ist eine Stiftung zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet, so unterliegt sie einerseits der Besteuerung von Kapitalgewinnen nach Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB, andererseits aber hat sie das Recht, geschäftsmässig begründete Abschreibungen und Rückstellungen nach Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB vorzunehmen. Diese beiden Bestimmungen des Wehrsteuerrechts hängen eng zusammen (MASSHARDT, Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, N 17 zu Art. 22 WStB). Der Ausdruck "geschäftlicher Betrieb" in Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB ist gleichbedeutend wie der Begriff "Unternehmen" in Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB. Allerdings setzt ein geschäftlicher Betrieb im Sinne von Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB nach konstanter Praxis nicht notwendigerweise voraus, dass der Steuerpflichtige der Buchführungspflicht unterliegt (BGE 91 I 289 E. 3a;

Urteil vom 26. August 1982 in ASA 52, 367 E. 4c; ASA 38, 397 E. 4b; KÄNZIG, a.a.O., 2. A., N 92 zu Art. 22 WStB, mit vielen weiteren Nachweisen). Diese Praxis ist im Hinblick auf kapitalintensiv ausgeübte liberale Berufe (z.B. Führung einer grossen Arztpraxis) oder handwerkliche Betriebe sinnvoll und gerechtfertigt. In diesen Sondersituationen ist vielfach ein Abschreibungsbedarf (für berufliche Gegenstände, die sich entwerten, aber nicht zulasten der Rechnung des Anschaffungsjahres gekauft wurden) gegeben, ohne dass aber ein nach kaufmännischen Grundsätzen betriebenes Gewerbe vorliegt (vgl. PATRY, a.a.O., S. 81-83). Anders verhält es sich bei Stiftungen. Stiftungen widmen sich entweder der blossen Vermögensverwaltung und führen damit keinen geschäftlichen Betrieb, der die Buchführungspflicht zur Folge hat. In diesem Fall unterliegen sie weder der Kapitalgewinnsteuer nach Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB, noch haben sie das Recht auf die Vornahme wehrsteuerrechtlich anerkannter Abschreibungen gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB. Oder eine Stiftung führt einen geschäftlichen Betrieb und unterliegt damit der Buchführungspflicht sowie der Kapitalgewinnbesteuerung; als Korrelat dazu kann sie geschäftsmässig begründete Abschreibungen und Rückstellung steuerlich wirksam vornehmen. Ob allenfalls bei Stiftungen, die einen Landwirtschaftsbetrieb führen, eine Ausnahme zu machen wäre, braucht im vorliegenden Fall nicht entschieden zu werden (vgl. zur traditionellen Sonderbehandlung der Landwirtschaft im Buchführungsrecht PATRY, a.a.O., S. 81/82). Im folgenden ist demnach zu untersuchen, wann eine Stiftung einen die Buchführungspflicht auslösenden geschäftlichen Betrieb führt, der einerseits die Pflicht zur Kapitalgewinnbesteuerung und andererseits das Recht auf Vornahme steuerlich anerkannter Abschreibungen in sich schliesst.

3. a) Wie der Begriff des geschäftlichen Betriebes zu verstehen ist, lässt sich nicht direkt dem Wehrsteuerbeschluss entnehmen. Das Bundesgericht hat in Anlehnung an in der Literatur entwickelte Kriterien unter einem geschäftlichen Betrieb die selbständige und berufsmässige Ausübung entweder einer kommerziellen Tätigkeit im eigentlichen Sinne (Kauf, Herstellung und Verkauf von Waren) oder einer anderen gewinnstrebigen Tätigkeit mit Hilfe gewisser kommerzieller Methoden verstanden (BGE 91 I 287 E. 1). Ein geschäftlicher Betrieb ist eine Unternehmung im Sinne einer organisierten Einheit von Kapital und Arbeit (BGE 91 I 287 E. 1; Urteil vom 26. August 1982 in ASA 52, 363 ff., 366 E. 4a;

KÄNZIG, a.a.O., 1. A., N 61 zu Art. 22; GUEX, Der Begriff des Geschäfts- und Gewerbebetriebes im schwei-

zerischen Steuerrecht im Hinblick auf die Vornahme steuerrechtlich tolerierter Abschreibungen, Diss. Zürich 1951, S. 106; LENHARD, Abschreibungen und Rückstellungen im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St. Gallen 1969, S. 63; E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 3. A., S. 207; I. BLUMENSTEIN, Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, S. 94; vgl. zum Ganzen auch PATRY, a.a.O., S. 70 ff.). Als Gegenstand eines geschäftlichen Betriebes kommen nicht nur Kauf, Herstellung und Verkauf von Waren oder Liegenschaften in Betracht, sondern u.a. auch Dienstleistungen. So kann an sich auch die Vermietung Gegenstand eines geschäftlichen Betriebes sein (vgl. BGE 91 I 288 /9 E. 2: Vermietung eines Hochseeschiffes; ASA 41, 34 ff.: Vermietung einer im Baurecht erstellten Lagerhalle). Bei der Annahme, die Vermietung von Liegenschaften sei Gegenstand eines geschäftlichen Betriebes, ist jedoch grösste Zurückhaltung geboten, denn die Vermietung eigener Liegenschaften gehört ausgesprochen zur üblichen Verwaltung des Vermögens (ASA 52, 369 E. 6a; sinngemäss ebenso BGE 79 I 63 /64 E. 1). Die Vermietung eigener Liegenschaften wird nicht allein dadurch zu einem Geschäftsbetrieb, dass das zu verwaltende Vermögen umfangreich ist, so dass der Eigentümer eine kaufmännische Buchhaltung führt (ASA 48, 363 E. 4c, mit Hinweisen). b) Die Abgrenzung zur blossen Vermögensverwaltung bietet auch in anderem Zusammenhang gewisse Schwierigkeiten, etwa dort, wo eine nach Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB steuerbare, auf Erwerb gerichtete Tätigkeit in Frage steht. Das Bundesgericht hatte sich mit der Abgrenzung namentlich in zahlreichen Fällen zu befassen, bei denen es um die Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen ging. Die in dieser Rechtsprechung entwickelten Kriterien können jedoch nicht unbesehen übernommen werden. Die im Rahmen von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB behandelten Fälle betrafen durchwegs natürliche Personen und nicht Stiftungen (BGE 104 Ib 164 ff.; 96 I 663 ff.; ASA 48, 417 ff.; 41, 34 ff.; 38, 393 ff.). Auch die von der Beschwerdeführerin angerufenen Urteile des Bundesgerichts in ASA 41, 584 ff. und ASA 36, 29 ff. sind nicht relevant, hatten sie doch die Steuerpflicht liechtensteinischer Anstalten zum Gegenstand. Die Rechtsform dieser juristischen Personen des liechtensteinischen Rechts steht zwar derjenigen einer Stiftung nach schweizerischem Recht nahe, lässt aber für die Gestaltung im einzelnen grössten Spielraum (so dass unter Umständen

sogar zu fragen ist, ob die juristische Persönlichkeit einer liechtensteinischen Anstalt anerkannt werden kann, BGE 106 Ib 148 E. 2b; 105 Ib 361 E. 7a). Und vor allem eignet sie sich im Unterschied zur Stiftung nach schweizerischem Recht ausgesprochen für ein wirtschaftlichen Zwecken gewidmetes Unternehmen, ein Handelsunternehmen, wie es bei den genannten Fällen vorlag. c) Unter welchen Voraussetzungen eine Stiftung ihr gehörende Liegenschaften im Rahmen eines geschäftlichen Betriebs vermietet und deshalb Abschreibungen gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB vom Roheinkommen abziehen darf, ist für sie besonders zu prüfen. Die Frage wurde in der Literatur bisher nur selten erörtert. SINNIGER (Die Besteuerung der Stiftungen in der Schweiz, Diss. Zürich 1951, S. 97) und VON PLANTA (Die Besteuerung der juristischen Personen nach den Bestimmungen der natürlichen Personen, Diss. Zürich 1955, S. 76 und S. 81) verlangen zwar, dass ein geschäftlicher Betrieb bzw. ein Unternehmen vorliegen müsse, ohne indessen zu erläutern, unter welchen Voraussetzungen bei einer Stiftung von einem geschäftlichen Betrieb die Rede sein könne. SCHEIWILLER (Die Besteuerung der Vereine und Stiftungen für ihr Einkommen und Vermögen, Diss. Zürich 1982, S. 121/122) geht davon aus, dass Stiftungen nur Geschäftsvermögen besitzen können - was wohl nicht zutrifft -, hält jedoch de lege lata steuerlich zu anerkennende Abschreibungen nur für zulässig, wenn eine Stiftung einen geschäftlichen Betrieb führt, ohne sich aber mit Abgrenzungsfragen auseinanderzusetzen. d) Gemäss Art. 80 ZGB bedarf es zur Errichtung einer Stiftung der Widmung eines Vermögens für einen besonderen Zweck. Das vom Grundsatz der Stiftungsfreiheit geprägte Zivilrecht lässt jeden nicht widerrechtlichen oder unsittlichen Zweck zu (Art. 52 Abs. 3 ZGB; vgl. auch RIEMER, N 46 zu Art. 80 ZGB). Ein bestimmter Stiftungszweck mag unter Umständen einen Geschäftsbetrieb unerlässlich machen. Andere Stiftungszwecke können ohne einen solchen verfolgt werden. Das dem besonderen Zweck gewidmete Vermögen kann unmittelbar oder mittelbar der Zweckerfüllung dienen. Ersteres ist dann der Fall, wenn der Stiftungszweck nur mit Hilfe gewidmeter Vermögensgegenstände erreicht werden kann. Mittelbar dient ein Vermögen dagegen einem bestimmten Zweck, wenn nicht die einzelnen Vermögens-

objekte, sondern ausschliesslich deren Erträge benötigt werden. In diesem Falle haben sich die Stiftungsorgane - nebst der Verfolgung des Stiftungszweckes bzw. der Ausrichtung

BGE 110 Ib 17 S. 23

von Stiftungsleistungen an die Destinatäre - vorwiegend um die Anlage des Vermögens zu kümmern. Selbstverständlich kann auch eine solche Stiftung, deren Vermögen nur mittelbar der Zweckerfüllung dient, unter Umständen solches Vermögen in ein von ihr geführtes Unternehmen investieren (vgl. zur Unternehmensstiftung etwa RIEMER, N 383 ff. zum Systematischen Teil, insbesondere N 386), doch ist dies im vorliegenden Fall nicht von Bedeutung. Anders verhält es sich, wenn bestimmte Vermögensgegenstände für die Zweckerfüllung notwendig sind. Der Einsatz dieser Vermögensgegenstände durch die Stiftungsorgane stellt in diesem Falle keine blosse Vermögensanlage dar. Im Vordergrund steht vielmehr die Erhaltung der Vermögensobjekte für den Stiftungszweck und vor allem deren Verwendung im zweckkonformen Sinne. Es liegt nahe, in diesem Einsatz der Vermögensgegenstände für den Stiftungszweck eher einen geschäftlichen Betrieb als eine blosse Vermögensverwaltung zu erblicken. e) Die blosse Vermietung von Liegenschaften einer Stiftung stellt demnach jedenfalls keinen geschäftlichen Betrieb dar, wenn nur die Mieterträge zur Erreichung des Stiftungszweckes benötigt werden, wie dies im allgemeinen etwa bei in Stiftungsform geführten Pensionskassen der Fall ist. Dann steht bei der Vermietung wie bei natürlichen Personen die Vermögensverwaltung im Vordergrund. Anders verhält es sich, wenn die Vermietung dieser Liegenschaften an einen bestimmten Destinatärskreis eigentlicher Zweck der Stiftung selbst ist, die Liegenschaften also der unmittelbar Zweckerfüllung dienen. Zwar kann wohl auch in diesen Fällen in der Vermietung der Liegenschaften nicht ausnahmslos immer ein geschäftlicher Betrieb erblickt werden. So wäre z.B. die Vermietung einer einzigen, zu diesem Zweck gestifteten Liegenschaft an Mitglieder der Familie des Stifters schwerlich als Geschäftsbetrieb zu betrachten. Ein geschäftlicher Betrieb ist aber dann anzunehmen, wenn die Vermietung der Liegenschaften als Stiftungszweck mit einem erheblichen Einsatz an (fremdem und eigenem) Kapital und an Arbeit verbunden ist oder wenn die besonderen Umstände zumindest darauf hindeuten, dass ein derartig erheblicher Kapital- und Arbeitseinsatz in Zukunft zu erwarten ist. Bei solchen Stiftungen, die in unmittelbarer Zweckerfüllung Liegenschaften vermieten, steht - im Gegensatz zu natürlichen Personen, die unter Umständen mit bedeutendem Arbeitsaufwand ihr Vermögen verwalten - nicht die Vermögensanlage im Vordergrund, sondern

BGE 110 Ib 17 S. 24

das Erbringen von Dienstleistungen an ihre Destinatäre nach kommerziellen - wenn auch nicht auf Gewinn ausgerichteten - Gesichtspunkten. Solche Stiftungen müssen daher steuerlich anerkannte Abschreibungen auf ihren Liegenschaften vornehmen können.

4. Die Beschwerdeführerin bezweckt den Bau und den Unterhalt von Wohnungen, die in erster Linie an Arbeitnehmer der SUVA vermietet werden. Die Liegenschaften des Stiftungsvermögens dienen damit der unmittelbaren Erfüllung des Stiftungszweckes. Am 1. Januar 1977 besass die Beschwerdeführerin 11 Liegenschaften mit insgesamt 41 vermieteten Wohnungen. Bei einer Bilanzsumme von Fr. ... und einem Buchwert der Liegenschaften von Fr. ... verfügte die Beschwerdeführerin über eigene Mittel von Fr. ... im Fonds für Unterhalt und Erneuerung und Fr. ... an Stiftungsgut sowie über Darlehen der SUVA von insgesamt Fr. ... (Anteil dieses Fremdkapitals: 93%). Bei der engen Verbindung mit der SUVA und der (mit neuen Aufgaben - UVG -) wachsenden Zahl von Arbeitnehmern und Destinatären kann damit gerechnet werden, dass die Beschwerdeführerin in Zukunft weitere Liegenschaften erwerben und allenfalls Bauvorhaben realisieren wird. Für die Vermietung

und den Unterhalt der Wohnungen sowie für den zukünftigen Bau weiterer Wohnungen ist ein erheblicher Arbeitseinsatz zu leisten. Dabei spielt es keine Rolle, dass die Kosten dieser Arbeit nicht der Gewinn- und Verlustrechnung der Stiftung, sondern offenbar derjenigen der SUVA belastet werden. Die Beschwerdeführerin erfüllt damit die Voraussetzungen eines die Buchführungspflicht auslösenden, nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes. Sie ist daher berechtigt, auf ihren Liegenschaften gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB steuerlich anerkannte Abschreibungen vorzunehmen.