Urteilskopf

110 Ib 24

5. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 16. Mai 1984 i.S. B. gegen Wehrsteuerverwaltung des Kantons Zürich und Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Zürich (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB.

1. Wann ist ein Landwirtschaftsbetrieb buchführungspflichtig? (E. 2b)

2. Fall eines Unternehmers, der neben buchführungspflichtigen Gewerben einen Landwirtschaftsbetrieb führt (E. 2c-e).

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

1. Quand une exploitation agricole est-elle astreinte à tenir une comptabilité? (consid. 2b)

2. Cas d'un entrepreneur qui, à côté d'une entreprise astreinte à tenir une comptabilité, dirige une exploitation agricole.

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

1. Quando un'azienda agricola ha l'obbligo di tenere una contabilità? (consid. 2b)

2. Caso di un imprenditore che dirige un'azienda agricola accanto ad un'impresa obbligata a tenere una contabilità (consid. 2c-e).

Sachverhalt ab Seite 25

Der Beschwerdeführer ist Inhaber eines Landwirtschaftsbetriebes, einer Heuhandelsunternehmung, eines Schweinemästerei-Grossbetriebes und eines Transportgeschäftes. Er ist im Handelsregister eingetragen mit dem Firmenzweck "Handel mit Landesprodukten". In den Jahren 1973 und 1974 überbaute der Beschwerdeführer zu seinem landwirtschaftlichen Heimwesen gehörende Parzellen mit einer Gesamtfläche von über 6 000 m2 mit Wohnblöcken. Ausserdem verkaufte er im Jahre 1974 über 12 000 m2 Land des Bauernbetriebes an eine Baugesellschaft. Die Wehrsteuerbehörden des Kantons Zürich rechneten dem Beschwerdeführer in der Veranlagung für die 18. Wehrsteuerperiode (1975/76) den aus dem Landverkauf erzielten Gewinn als wehrsteuerpflichtiges Einkommen gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB auf. Hinsichtlich der mit Wohnblöcken überbauten Parzellen nahmen sie eine wehrsteuerpflichtige Privatentnahme an. In der gegen diese Veranlagung geführten Beschwerde bestreitet der Beschwerdeführer unter anderem, dass sein Landwirtschaftsbetrieb im Handelsregister eintragungspflichtig und damit buchführungspflichtig im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB sei. Das Bundesgericht

weist die Beschwerde ab

Erwägungen

aus folgenden Erwägungen:

2. Gemäss Art. 957 OR unterliegt der Buchführungspflicht, wer seine Firma in das Handelsregister einzutragen hat. In das Handelsregister hat sich eintragen zu lassen, wer ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt (Art. 934 OR). a) Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, als Inhaber eines Schweinemästerei-Grossbetriebes, eines Transportgeschäftes und eines Heuhandels in der fraglichen Zeit eintragungs- und

buchführungspflichtig gewesen zu sein. Er stellt sich jedoch auf den Standpunkt, ein einziger Inhaber könne verschiedene Unternehmungen betreiben, bei denen für jede gesondert die Verpflichtung zum Eintrag ins Handelsregister abzuklären sei. Der Landwirtschaftsbetrieb habe nur in bescheidenem Ausmass Futter für die Schweinemast geliefert. Der mögliche Dörrfutterertrag aus dem Eigenland habe nur einen ausgesprochen geringen Anteil am Gesamtumsatz des Heugrosshandels dargestellt. Der Heuhandel habe die Einrichtungen des Landwirtschaftsbetriebes kaum beansprucht, weil sozusagen alles gehandelte Heu mit den Fahrzeugen des Transportgeschäftes ohne Zwischenlagerung direkt von den Wiesen der Produzenten zu den Abnehmern geführt worden sei. Der Landwirtschaftsbetrieb sei daher eine selbständige Unternehmung, welche nicht im Handelsregister eintragungspflichtig und somit auch nicht buchführungspflichtig im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB sei. b) Landwirtschaftsbetriebe bleiben nach herkömmlicher Ansicht im allgemeinen ausserhalb des Handelsrechts und unterliegen daher der Buchführungspflicht nicht (PATRY, Grundlagen des Handelsrechts, in Schweizerisches Privatrecht Band VIII/1, S. 81/82; KÄFER, N. 70 zu Art. 957 OR; STEINMANN, Zur Frage der Buchführungspflicht im Wehrsteuerrecht, insbesondere auch bei den sog. "anderen" kaufmännischen Gewerben, Steuer-Revue 34 (1979) S. 15). Dieser Grundsatz gilt allerdings nicht unbegrenzt. Ein Landwirtschaftsbetrieb stellt ein eintragungs- und damit buchführungspflichtiges Handelsgewerbe dar, wenn aus ihm ein Grosshandel der gewonnenen Produkte wird (PATRY, a.a.O., S. 82; STEINMANN, a.a.O., S. 15, je mit weiteren Nachweisen) bzw. wenn er mit einer zusätzlichen Handelstätigkeit verbunden wird (KÄFER, a.a.O., N. 67 zu Art. 957 OR). Eine Eintragungspflicht besteht ausserdem, wenn der Landwirtschaftsbetrieb nur ein Nebengewerbe eines dem gleichen Inhaber gehörenden und seiner Natur nach eintragungspflichtigen (Haupt-)Gewerbes darstellt (vgl. Art. 56 HRegV). Das Nebengewerbe muss in engem Zusammenhang mit dem Hauptgewerbe stehen; nicht erforderlich ist jedoch, dass das Hauptgewerbe ohne das Nebengewerbe nicht existieren könnte oder dass das Nebengewerbe einen quantitativ wesentlichen Einfluss auf das Hauptgewerbe hat. Es trifft zwar grundsätzlich zu, dass ein Einzelkaufmann gleichzeitig mehrere, voneinander separat geführte Geschäfte betreiben kann, bei denen die Frage der Eintragungspflicht gesondert zu

prüfen ist (BGE 70 I 207 E. 3). Voraussetzung dafür ist aber, dass die beiden Betriebe zueinander nicht in einem Verhältnis von Haupt- und Nebengewerbe stehen, sondern selbständige, organisatorisch völlig getrennte

und auch "rechtlich" unabhängige Unternehmungen bilden (KÄFER, a.a.O., N. 69 zu Art. 957 OR; vgl. auch BGE 70 I 207 E. 3). c) Der Landwirtschaftsbetrieb des Beschwerdeführers war mit der Schweine-Grossmästerei und dem Heuhandelsbetrieb eng verknüpft. So wurden in den Jahren 1964 bis 1967 jährlich über 100 000 kg im Landwirtschaftsbetrieb produziertes Heu über den Handelsbetrieb verkauft. Nach Aufgabe des Grossviehbestandes in den Jahren 1970/71 erhöhte sich nach den eigenen Aussagen des Beschwerdeführers diese Menge sogar noch. Einrichtungen des Landwirtschaftsbetriebes dienten offenbar auch der Lagerung eines Teils des im Handelsbetrieb umgesetzten Heus. In der Bilanz per 31. Dezember 1974 hat der Beschwerdeführer eine Scheune und Lagerhalle im Werte von Fr. 676'973.90 sowie Vorräte im Werte von Fr. 81'650.-, davon Heu im Betrage von Fr. 22'800.-, aufgeführt. In den Jahren 1971, 1972 und 1973 waren die bilanzierten Vorräte sogar noch wesentlich höher. Angesichts dieser Tatsachen vermag die Behauptung des Beschwerdeführers, der Heuhandel habe die Einrichtungen des Landwirtschaftsbetriebes kaum beansprucht, weil sozusagen alles gehandelte Heu ohne Zwischenlagerung direkt zu den Abnehmern geführt worden sei, nicht zu überzeugen. Unter diesen Umständen wirkt die vom Beschwerdeführer verlangte Unterscheidung zwischen einzutragenden Unternehmungen (Heuhandel, Schweinemästerei) einerseits und davon getrenntem Landwirtschaftsbetrieb andererseits gekünstelt. Die verschiedenen Gewerbe waren in keiner Weise tatsächlich und organisatorisch getrennt und voneinander unabhängig. Der Landwirtschaftsbetrieb erweist sich vielmehr als Nebenbetrieb der Schweine-Grossmästerei und des Heuhandels. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass die Schweinemästerei und der Heuhandelsbetrieb auch ohne das landwirtschaftliche Heimwesen hätten existieren können. Für einen Nebenbetrieb ist es geradezu charakteristisch, dass das Hauptgewerbe auch allein betrieben werden könnte. d) Schliesslich ist noch darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer selbst keine klare Trennung zwischen seinen verschiedenen Betrieben durchgeführt hat. Wenn er, wie er dies in der

Beschwerde behauptet, aus praktischen Gründen die Aktiven aus den Konten der "Buchführung" für den Landwirtschaftsbetrieb in die Konten der Buchhaltung für die buchführungspflichtigen Betriebe übertragen hat, so sind die Steuerbehörden nicht gehalten, im nachhinein die Aktiven aus ein und derselben Bilanz wieder auf buchführungspflichtige und nicht buchführungspflichtige Betriebe aufzuteilen. e) Es steht somit fest, dass das landwirtschaftliche Heimwesen des Beschwerdeführers in der Bemessungsperiode ein Nebengewerbe darstellte und zusammen mit den anderen Betrieben der Eintragungs- und Buchführungspflicht unterlag.