Urteilskopf

82 I 112

16. Urteil vom 29. Juni 1956 i.S. Frau L. gegen Rekurskommission des Kantons Solothurn.
Regeste (de):
Wehrsteuer: Bemessung des steuerbaren Liquidationsgewinns bei Veräusserung eines buchführungspflichtigen Unternehmens, das der Verkäufer infolge Todes des Ehegatten auf Rechnung der güter- und erbrechtlichen Ansprüche zum bisherigen Buchwert übernommen und weitergeführt hat.

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale: Fixation du bénéfice de liquidation en cas de remise d'une exploitation astreinte à tenir des livres et que le vendeur avait lui-même acquise de la succession de son époux pour la valeur comptable précédemment admise et à valoir sur ses droits dans la liquidation du régime matrimonial et dans la succession.

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale: Determinazione dell'utile di liquidazione realizzato mediante l'alienazione d'un'azienda avente l'obbligo di tenere una contabilità, azienda che l'alienante aveva ripresa in seguito alla morte del coniuge al valore contabile precedentemente ammesso e a valere sui propri diritti nella liquidazione del regime matrimoniale e nella successione.

BGE 82 I 112 S. 112

A.- L. betrieb auf einer Liegenschaft, die er im Jahre 1927 für Fr. 130'000.– erworben hatte, ein Restaurant.

BGE 82 I 112 S. 113

Er war im Handelsregister eingetragen. Im Oktober 1953 starb er. Seine Erben sind die Ehefrau und zwei Töchter. Das Ammannamt schätzte für das Nachlassinventar den Verkehrswert der Wirtschaftsliegenschaft auf Fr. 150'000.–, denjenigen der Warenvorräte und des Geschäftsmobiliars auf Fr. 12'866.90. Die Erben vereinbarten indessen im Inventars- und Teilungsakt, die Liegenschaft mit Fr. 185'000.– zu bewerten. Auf dieser Grundlage ergab sich bei der Inventur ein Reinvermögen von Fr. 159'774.95. Der güterrechtliche Anspruch der überlebenden Ehefrau wurde mit Fr. 151'039.25 berechnet, wovon Fr. 12'000.– auf das eingebrachte Gut, Fr. 138'699.25 auf den ihr durch Ehevertrag gestützt auf Art. 214 Abs. 2 ZGB zugewiesenen ganzen Vorschlag und der Rest auf Sondergut entfallen. Von dem nach Abzug der Beerdigungskosten bleibenden Nachlassvermögen von Fr. 7038.70 erbten die Witwe 1/4 und die Töchter je 3/8. Die Witwe übernahm auf Rechnung ihrer

güter- und erbrechtlichen Ansprüche die gesamte im Inventar verzeichnete Habschaft zu Alleineigentum und verpflichtete sich anderseits, sämtliche Schulden zu bezahlen. Die Töchter behielten sich für ihre Erbansprüche obligatorische Forderungen gegenüber der Mutter vor und räumten dieser daran das lebenslängliche Nutzniessungsrecht ein. Als Teilungstag wurde im Inventar der Tag des Todes des Erblassers bestimmt. Die Witwe führte den Wirtschaftsbetrieb zunächst weiter und wurde daher ebenfalls im Handelsregister eingetragen. In der Betriebsbuchhaltung übernahm sie die in der letzten Bilanz vor dem Tode des Ehemannes vorgenommenen Bewertungen, insbesondere den Buchwert der Liegenschaft mit Fr. 120'000.–. Am 2. April 1954 verkaufte sie die Wirtschaft.

B.- Die Veranlagungsbehörde schätzte Frau L. für einen bei dieser Veräusserung erzielten Liquidationsgewinn zu einer vollen Jahressteuer gemäss Art. 43 WStB ein, auf Grund folgender Berechnung:

Erlös: Fr. Fr.
Liegenschaft und Zugehör 200'000.–
Waren, Mobiliar und Debitoren 12'537.65 212'537.65
Abzüglich Buchwert gemäss Bilanz per
30. April 1954:
Liegenschaft 120'000.–
übrige Aktiven 13'293.65 133'293.65
Liquidationsgewinn 79'244.–
Abzug nach Art. 25 Abs. 1 lit. a WStB 2'000.–
Steuerbarer Liquidationsgewinn 77'244.–
Die Steuerpflichtige erhob Beschwerde bei der kantonalen Rekurskommission mit dem Begehren, die Taxation sei gänzlich aufzuheben, eventuell in der Weise herabzusetzen, dass der Einstandswert der Liegenschaft mit Fr. 185'000.– in Rechnung gestellt werde. Die Rekursinstanz setzte den steuerbaren Gewinn auf Fr. 76, 188.– herab, indem sie noch Gebühren und Kosten gemäss Nachlassinventar in Abzug brachte. Die weitergehenden Begehren der Pflichtigen wie sie ab (Entscheid vom 22. November 1955).

C.- Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt Frau L. zu erkennen, dass sie keinen Liquidationsgewinn zu versteuern habe. Sie macht geltend, das veräusserte Vermögen sei schon beim Tode des Ehemannes gleich viel wert gewesen wie bei dem nur einige Monate später vorgenommenen Verkauf, den sie von Anfang an beabsichtigt habe. Der ganze in Frage stehende Mehrwert sei bereits zu Lebzeiten des Ehemannes entstanden und der Beschwerdeführerin infolgedessen durch Erbgang zugefallen, weshalb er nach Art. 21 Abs. 3 WStB nicht zu ihrem steuerbaren Einkommen gerechnet werden dürfe. Die Rekurskommission berufe sich zu Unrecht auf Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB und den Grundsatz der Bilanzkontinuität.

D.- Die Rekurskommission und die eidg. Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Kapitalgewinne, die im Betriebe eines buchführungspflichtigen Unternehmens bei der Veräusserung oder

Verwertung von Vermögenstücken erzielt werden, wie Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens, sind nach Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB als Einkommen zu versteuern. Sie werden entweder in die ordentliche Steuerberechnung (Art. 41 WStB) einbezogen oder, bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung, durch Einschätzung zu einer besonderen Jahressteuer erfasst (Art. 43 WStB). Ein Liquidationsgewinn ist erzielt, wenn der Reinerlös aus der Veräusserung des liquidierten Gegenstandes die Gestehungskosten übersteigt. Indessen ist dort, wo während des Betriebes zu Lasten des jeweiligen Reingewinns Abschreibungen oder Rückstellungen auf den Gestehungskosten beansprucht und bei der periodischen Einkommensbesteuerung zugelassen worden sind, bei der Berechnung des Liquidationsgewinns von dem um die anerkannten Abschreibungen oder Rückstellungen herabgesetzten Buchwerte auszugehen, der sich aus der letzten ordentlichen Bilanz ergibt (BGE 70 I 186Erw. 3,BGE 76 I 210Erw. 2,BGE 79 I 367). Das folgt aus dem System, nach welchem der Wehrsteuerbeschluss das Einkommen buchführungspflichtiger Unternehmungen erfasst. Der Liquidationsgewinn, der besteuert wird, beruht auf Wertvermehrungen, die vor der Liquidation entstanden sind, aber zunächst vielfach als mehr oder weniger unsicher erscheinen mochten. Das Gesetz unterwirft solche Mehrwerte erst dann der Einkommenssteuer, wenn sie durch Veräusserung oder Verwertung des Vermögensobjektes (Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB) oder durch buchmässige Aufwertung (lit. f daselbst) realisiert werden und sich so als endgültig erworben erweisen. Es ist mit gerade die Funktion der Vorschrift über die Besteuerung des Liquidationsgewinns, Reserven, die nach und nach angesammelt worden sind, schliesslich als Einkommen zu erfassen. Die Besteuerung wird auf den Zeitpunkt der Realisierung verlegt, um zu vermeiden, dass der Unternehmer für Einkommen aus dem Geschäftsbetrieb belastet wird, das ihm unter Umständen noch nicht

vollständig gesichert ist. Zudem wäre die Erfassung in einem früheren Zeitpunkte praktisch nicht leicht durchzuführen. Der Wehrsteuerbeschluss stellt mit der Ordnung, die er in Art. 21 Abs. 1 lit. d und f sowie Art. 22 Abs. 1 lit. b und c für die Besteuerung des Einkommens buchführungspflichtiger Unternehmungen vorsieht, weitgehend auf die Massnahmen ab, die der Unternehmer selbst im Rahmen seines geschäftlichen Ermessens trifft, Massnahmen, die in der Buchhaltung zum Ausdruck kommen. Anderseits wird diese Ordnung, die dem Steuerpflichtigen erhebliche Bewegungsfreiheit lässt, ergänzt durch die Besteuerung des Gewinns, der bei der tatsächlichen oder buchmässigen Realisierung eines bisher in Reserve gehaltenen Mehrwerts in Erscheinung tritt (BGE 76 I 64f.). Daher ist jedenfalls dann, wenn bei den früheren ordentlichen Veranlagungen das Geschäftseinkommen auf Grund der Buchhaltung (nicht etwa pauschal, nach Ermessen, vgl.BGE 70 I 187) berechnet worden ist, bei der Ermittlung des steuerbaren Liquidationsgewinns ebenfalls vom Buchwert auszugehen.

2. Die Ordnung der Wehrsteuer vom Einkommen buchführungspflichtiger Betriebe gilt auch für den Fall, wo der Betrieb sich vererbt. Die Steuer erfasst die im Zeitpunkt des Todes des bisherigen Inhabers vorhandenen Reserven, die ihr bislang nicht unterworfen waren, erst im Zeitpunkte der Realisierung. Eine solche wird indessen durch den Erbgang an sich noch nicht bewirkt. Er kann allerdings, muss aber nicht Anlass zu Massnahmen geben, die eine Realisierung darstellen. Das Geschäftsvermögen gelangt zunächst, kraft Gesetzes (Art. 560 ZGB), unverändert in die Erbschaft. Der Wehrsteuerbeschluss erlaubt nicht, den Erbgang einer Realisierung gleichzustellen mit der Folge, dass die bei der Inventur festgestellten Reserven dem letzten steuerbaren Einkommen des Erblassers als des "Veräusserers" zuzurechnen wären. Er enthält, im Unterschied etwa zum Basler Steuergesetz von 1949 (§ 41 Abs. 2), keine Grundlage zu einer derartigen Erfassung von Mehrwerten im Inventarfall. Dagegen sind die Mehrwerte

als Einkommen des Erben zu besteuern, sobald er sie buchmässig oder durch Veräusserung oder Verwertung realisiert. Er und niemand anders erzielt solchenfalls einen Gewinn; es handelt sich um Einkommen, das auf eine Massnahme (Verbuchung bzw. Veräusserung oder Verwertung) des Erben zurückzuführen ist. Der Erbe übernimmt das Geschäftsvermögen, vom Standpunkt der Einkommenssteuer aus gesehen, im Zeitpunkt des Erbganges zum gleichen Wert, der beim Erblasser der Einkommensbesteuerung zuletzt zugrunde gelegt worden ist, d.h. in der Regel zum Buchwert. Der (höhere) Verkehrswert, der dem betreffenden Vermögensstück schon vor der Realisierung zugeschrieben wurde, ist nur für die Vermögenssteuer oder eine allfällige Erbschaftssteuer massgebend (BGE 76 I 62). Dass Reserven, die zu Lebzeiten des Erblassers gebildet und zunächst nicht der Einkommenssteuer unterworfen worden sind, bei der Realisierung durch den Erben als dessen Einkommen erfasst werden, steht nicht im Widerspruch zu Art. 21 Abs. 3 WStB, wonach die Eingänge aus Erbschaft, Vermächtnis und Schenkung nicht als steuerbares Einkommen gelten. Der durch solche Reserven verkörperte Wertzuwachs wird, solange er nicht realisiert ist, unter dem Gesichtspunkte der Wehrsteuer auf dem Einkommen nicht als eingenommen, eingegangen betrachtet, sondern nur als eine nicht steuerbare Gewinnchance angesehen. "Eingang aus Erbschaft" im Sinne von Art. 21 Abs. 3 WStB ist in diesem Falle nur der Buchwert, zu dem der Erbe das Geschäft übernimmt. Dieser Wert darf daher weder anlässlich des Erbgangs noch bei einer späteren Realisierung des betreffenden Geschäftsvermögens durch den Erben als von diesem erzieltes Einkommen besteuert werden. Dagegen berührt Art. 21 Abs. 3 WStB die Besteuerung des Mehrwerts nicht. Ihn von der Einkommenssteuer auszunehmen, liefe dem System, nach dem das Gesetz buchführungspflichtige Unternehmungen dieser Steuer unterwirft, zuwider und wäre sachlich

unbefriedigend. In der Tat wäre es mit dem Gebot der Rechtsgleichheit nicht vereinbar, wenn die Steuerpflicht davon abhängig wäre, ob der Mehrwert zu Lebzeiten des Erblassers oder erst nachher realisiert worden ist. Entsprechend ist der Fall zu behandeln, wo der Geschäftsbetrieb infolge Todes des bisherigen Inhabers kraft ehelichen Güterrechts auf den überlebenden Ehegatten übergeht. Auch dieser Anfall bewirkt an sich noch keine Realisierung; er kann aber zu einer solchen unter Umständen Anlass geben.

3. Der Betrieb des Restaurants L. war, was nicht bestritten ist, ein buchführungspflichtiges Unternehmen. Das Einkommen daraus ist, wie mangels entgegenstehender Anhaltspunkte anzunehmen ist, jeweils auf Grund der Buchhaltung zur Wehrsteuer eingeschätzt worden. Die Beschwerdeführerin hat das Geschäft infolge des Todes ihres Ehemannes auf Rechnung ihrer güter- und erbrechtlichen Ansprüche übernommen, mit Wirkung vom Todestag an und zu den bisherigen Buchwerten. Dieser Übergang hat an sich keine Realisierung bedeutet und zunächst auch keine solche nach sich gezogen. Die Beschwerdeführerin hat keine buchmässige Aufwertung vorgenommen und vorerst auch keinerlei Geschäftsvermögen veräussert oder verwertet. Den Buchwert der Geschäftsliegenschaft hat sie mit Fr. 120'000.– unverändert beibehalten. Die beim Tode des Ehemannes im Betriebsvermögen enthaltenen, bis dahin nicht als Einkommen versteuerten stillen Reserven sind durchweg erst durch den Verkauf vom 2. April 1954 realisiert worden. Sie waren daher in diesem Zeitpunkte als Einkommen des Verkäufers zu erfassen, indem dieser gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB für einen Liquidationsgewinn zu besteuern war. Der Steuerberechnung wurden richtigerweise die vom Verkäufer in der letzten Bilanz ausgewiesenen Buchwerte zugrunde gelegt. Es kann nicht etwa angenommen werden, infolge der im Nachlassinventar festgehaltenen Vereinbarung der

Erben, die Liegenschaft zu Fr. 185'000.– zu bewerten, sei bereits vor dem Verkauf vom 2. April 1954 eine teilweise Realisierung jener Reserven vorgenommen worden. Auf diese Vereinbarung kann nichts ankommen, zumal da die Beschwerdeführerin praktisch dann doch das ganze im Nachlassinventar aufgezeichnete Vermögen - mit Einschluss der Nutzniessung am verhältnismässig unbedeutenden Erbteil der Töchter - erhalten hat. Entscheidend ist, dass die Beschwerdeführerin, offenbar im Einverständnis mit den Töchtern, das Geschäft im bisherigen Umfang weitergeführt und dabei die Buchwerte, insbesondere auch den der Liegenschaft, übernommen hat. Ausschliesslich sie hat, als alleinige Übernehmerin, das Geschäft verkauft und damit jene Reserven realisiert. Sie war daher auch allein für den dabei erzielten Liquidationsgewinn zu besteuern. Die Bemessung des steuerbaren Gewinns im angefochtenen Entscheid ist im einzelnen nicht angefochten; es besteht in der Tat kein Grund, sie zu beanstanden. Die Beschwerdeführerin wendet sich auch, mit Recht, nicht dagegen, dass der Gewinn der Sondersteuer gemäss Art. 43 WStB unterworfen wird.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.