Urteilskopf

83 I 136

19. Urteil vom 10. Mai 1957 i.S. Eidg. Steuerverwaltung gegen X und Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich.
Regeste (de):
Wehrsteuer: Bei der Berechnung des Liegenschaftsgewinns, welcher der Wehrsteuer vom Einkommen natürlicher Personen unterliegt, kann die zürcherische Grundstückgewinnsteuer nicht abgezogen werden.

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale: Dans le calcul du bénéfice réalisé sur la vente d'un immeuble et frappé de l'impôt pour la défense nationale comme revenu d'une personne physique, on ne peut déduire l'impôt zurichois sur les bénéfices immobiliers.

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale: Nel calcolo dell'utile realizzato con la vendita di un immobile e sottoposto all'imposta per la difesa nazionale come reddito di una persona fisica, l'imposta zurigana sugli utili immobiliari non può essere dedotta.

BGE 83 I 136 S. 136

A.- X hat sich mit seinem Sohn in der Kollektivgesellschaft X & Co. in Zürich vereinigt. Er ist am Unternehmen zu 2/3, der Sohn zu 1/3 beteiligt. Im Jahre 1952 verkaufte die Gesellschaft Liegenschaften, die mit Fr. 560'500.– zu Buch standen, zum Preise von Fr. 2'914,480.–. Sie hatte der Stadt Zürich eine Handänderungssteuer von Fr.

BGE 83 I 136 S. 137

35'241.– zu bezahlen und wurde von ihr ausserdem mit einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 503'569.40 belastet. Bei der Einschätzung der Gesellschafter zur Wehrsteuer VII. Periode (Berechnungsjahre 1951/52) wurde der von der Gesellschaft erzielte Liegenschaftsgewinn in die Berechnung des steuerbaren Einkommens einbezogen. Die Veranlagungsbehörde brachte bei der Ermittlung des Kapitalgewinns die Handänderungssteuer in Abzug, dagegen nicht die städtische Grundstückgewinnsteuer. Sie setzte das steuerbare Einkommen des X unter Berücksichtigung seines auf dieser Grundlage berechneten Anteils am Liegenschaftsgewinn auf Fr. 805'000.– fest. X focht die Einkommenstaxation an mit dem Begehren, bei der Berechnung des Kapitalgewinns seien auch die städtische Grundstückgewinnsteuer und ein weiterer Posten - der nicht mehr Gegenstand des Streites

ist - abzuziehen. Die kantonale Rekurskommission hiess seine Beschwerde gut und setzte daher das steuerbare Einkommen auf Fr. 582'000.– herab (Entscheid vom 10. Juli 1956). Sie führt aus, die zürcherische Grundstückgewinnsteuer sei zu den Gewinnungskosten im Sinne von Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB zu rechnen, nicht zu den nach Art. 23 vom Abzug ausgeschlossenen Einkommenssteuern. Sie sei zwar keine Verkehrssteuer und weise, als Sondersteuer auf Zuwachsgewinneinkommen, gewisse Merkmale der direkten Einkommenssteuer auf, doch überwögen die Merkmale einer indirekten Steuer (Objektsteuer). Dass sie progressiv ausgestaltet sei, ändere daran nichts. Sie werde unabhängig von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes und nicht periodisch erhoben. Sie solle eine Art Ausgleich für eine im wesentlichen durch Leistungen des Gemeinwesens geschaffene Wertsteigerung herbeiführen. Ihre Bezahlung sei nicht eigentliche Einkommensverwendung im Sinne des Art. 23 WStB, sondern hänge so eng mit der gewinnerzeugenden Handänderung zusammen, dass sie als Voraussetzung der Gewinnerzielung erscheine.

BGE 83 I 136 S. 138

Da Art. 21 WStB Kapitalgewinne nur erfasse, wenn sie im Betriebe eines buchführungspflichtigen Unternehmens erzielt worden sind, rechtfertige es sich umsomehr, nur den dem Steuerpflichtigen effektiv zufliessenden Gewinn zu besteuern. Die Zürcher Veranlagungspraxis habe die kommunale Grundstückgewinnsteuer von jeher abgezogen; sie sollte im Interesse der Rechtssicherheit nicht ohne Not geändert werden.

B.- Die eidg. Steuerverwaltung erhebt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, der Entscheid der Rekurskommission sei teilweise aufzuheben und das steuerbare Einkommen des X auf Fr. 750'000.– festzusetzen. Sie macht geltend, die zürcherische Grundstückgewinnsteuer sei als Einkommenssteuer im Sinne des Art. 23 WStB zu charakterisieren und nicht unter die Gewinnungskosten gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. a einzureihen, so dass sie bei der Berechnung des der Wehrsteuer unterliegenden Einkommens nicht abgezogen werden könne.

C.- Die kantonale Rekurskommission und der Steuerpflichtige beantragen Abweisung, die kantonale Wehrsteuerverwaltung Gutheissung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Die Wehrsteuer natürlicher Personen umfasst eine Steuer vom Einkommen und eine Ergänzungssteuer vom Vermögen (Art. 18 ff. WStB). Nach Art. 23 WStB können die kantonalen und kommunalen Einkommens- und Vermögenssteuern nicht vom Roheinkommen abgezogen werden. Gemeint sind Steuern, die dasselbe Objekt und denselben Charakter wie die Wehrsteuer natürlicher Personen haben. Art. 23 betrifft die Frage, in welcher Weise bei der Ordnung der Bundessteuer auf die gleichartigen kantonalen und kommunalen Steuern Rücksicht zu nehmen war. Da der Abzug dieser Steuern ausgeschlossen wurde, konnte das Mass der Bundessteuer entsprechend niedriger gehalten werden, als es sonst zur Erreichung der gleichen Ergiebigkeit anzusetzen gewesen wäre.

BGE 83 I 136 S. 139

Bei der Auslegung des Art. 23 WStB ist zu beachten, dass das schweizerische Recht den Kantonen und Gemeinden für die Ausgestaltung der Steuern auf dem Einkommen und Vermögen einen weiten Spielraum

lässt. Die Vorschrift ist so gefasst, dass der auf diesem Gebiete bestehenden Mannigfaltigkeit der kantonalen und kommunalen Steuerordnungen Rechnung getragen werden kann. In der Regel bietet die Auslegung kaum Schwierigkeiten. Es ist klar, dass kantonale und kommunale Abgaben, die man als ordentliche direkte Steuern auf dem Einkommen und Vermögen bezeichnen kann, Einkommens- und Vermögenssteuern im Sinne des Art. 23 WStB sind. Dagegen können sich Zweifel erheben, ob gewisse Spezialsteuern ungeachtet ihrer Eigenart gleich zu behandeln sind oder aber zu den Abgaben gehören, die nach Wehrsteuerrecht für den Abzug vom Roheinkommen in Betracht kommen, wie Zölle, Urkundenstempel, Gewerbesteuern, Patent- und Verwaltungsgebühren, Umsatzsteuern usw., die unter Umständen zu den Gewinnungskosten (Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB) gerechnet werden können (PERRET, Komm. zur Wehrsteuer 1955-1958, N. 2 zu Art. 23; I. BLUMENSTEIN, Die allgemeine Wehrsteuer, S. 109), oder wie die Kriegsgewinnsteuer (Art. 22 Abs. 1 lit. i WStB).

2. Hier wird der Wehrsteuer vom Einkommen ein Kapitalgewinn unterworfen, der sich bei der Veräusserung von Liegenschaften ergeben hat. Er unterliegt nach Art. 21 Abs. 1 lit d WStB der Besteuerung, weil er im Betriebe eines buchführungspflichtigen Unternehmens, der Kollektivgesellschaft X & Co., erzielt worden ist. Er wird gemäss Art. 21 WStB als Bestandteil des Einkommens betrachtet, in die Berechnung der gesamten Einkünfte einbezogen, die dem steuerpflichtigen Gesellschafter X im Jahre, in welchem der Gewinn erzielt worden ist, zugeflossen sind. Die derart auf dem Kapitalgewinn erhobene Wehrsteuer ist somit eine Einkommenssteuer. Nach Art. 43 WStB werden indessen solche Gewinne

unter bestimmten Voraussetzungen - die hier nicht vorliegen - nicht in die Berechnung der ordentlichen Einkommenssteuer einbezogen, aber einer besonderen Steuer unterstellt, einer vollen Jahressteuer zum Satze, der sich für die von ihr erfassten Einkünfte allein ergibt. Diese Spezialsteuer ist trotz ihrer Besonderheiten auch eine Einkommenssteuer; sie erfasst einen Teil des Einkommens und tritt in diesem Umfange anstelle der ordentlichen Wehrsteuer. Wird eine kantonale oder kommunale Steuer ebenfalls von dem bei der Veräusserung von Liegenschaften im Betriebe eines buchführungspflichtigen Unternehmens erzielten Kapitalgewinn erhoben, so hat sie insoweit das gleiche Objekt wie die Wehrsteuer vom Einkommen. Wenn sie sich auch im übrigen als Einkommenssteuer charakterisieren lässt, so darf sie bei der Berechnung des der Wehrsteuer unterliegenden Einkommens nicht abgezogen werden. a) In zahlreichen Kantonen werden die durch Veräusserung von Liegenschaften in buchführungspflichtigen Betrieben entstandenen Kapitalgewinne im Rahmen der ordentlichen Einkommensbesteuerung zusammen mit den übrigen Einkünften der Bemessungsperiode erfasst, nach einem System, das demjenigen des Art. 21 WStB entspricht. In diesen Fällen hat man es zweifellos mit Einkommenssteuern im Sinne des Art. 23 WStB zu tun. b) In einigen anderen Kantonen werden die in Frage stehenden Gewinne unter gewissen Voraussetzungen von der allgemeinen Einkommenssteuer ausgenommen und einer (vom Kanton oder von der Gemeinde oder von beiden erhobenen) Spezialsteuer unterworfen, die nach Massgabe der Höhe des steuerbaren Gewinns progressiv ausgestaltet ist. Motiv dieser Behandlung ist im wesentlichen die Überlegung, dass Kapitalgewinne, als einmalige, häufig dem glücklichen Zufall oder der Spekulation zuzuschreibende Einnahmen, stärker belastet zu werden verdienen als gewöhnliches, periodisches Einkommen. Immerhin kann

sich die Teilung der Besteuerung unter Umständen, besonders dort, wo der Gewinn und die übrigen Einnahmen bescheiden sind, auch zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken, zumal wenn Altbesitz veräussert worden ist und die Sondersteuer, wie es meist vorgesehen ist, für diesen Fall ermässigt wird. In der Regel, wenn nicht besondere Gründe entgegenstehen, wird auch die kantonale oder kommunale Spezialsteuer auf Kapitalgewinnen als Einkommenssteuer im Sinne des Art. 23 WStB zu betrachten sein. Ihr eigentlicher Gegenstand ist nicht die Handänderung als Vorgang des Rechtsverkehrs, an die äusserlich angeknüpft wird, sondern der dabei erzielte Gewinn. Indem der Gesetzgeber dieses Objekt von der allgemeinen Einkommenssteuer ausnimmt, setzt er voraus, dass es an sich, seiner Natur nach, dieser Abgabe ebenfalls unterworfen werden könnte. Das Verhältnis ist ähnlich demjenigen zwischen der Sondersteuer des Art. 43 WStB und der ordentlichen Wehrsteuer vom Einkommen. Hier wie dort bildet die Spezialsteuer eine Ergänzung der allgemeinen Einkommenssteuer. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wird auch im System der - progressiven - Spezialsteuer berücksichtigt. Dass es nicht im vollen Umfange geschieht und die Abgabe daher als eine Art Objektsteuer erscheint, rechtfertigt nicht, ihr den Charakter einer Einkommenssteuer abzusprechen (vgl. E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 2. Aufl., S. 100). Ebensowenig ist ein Grund hiefür die Abstufung nach der Besitzesdauer. Sie hängt mit gewissen Eigenheiten des Steuerobjekts und seiner Berechnung zusammen; so lässt sich erwägen, dass nach Verfluss langer Zeit oft die Belege für den Nachweis abzugsfähiger Posten fehlen (I. BLUMENSTEIN in ASA 5, 143 f.), oder auch, dass bei längerer Besitzesdauer der Geldentwertung Rechnung zu tragen sei (vgl. GUHL, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, S. 18), und ferner, dass der zur Rechtfertigung der Sonderbesteuerung etwa angeführte Ausnahme-

oder spekulative Charakter des Kapitalgewinns besonders stark in Erscheinung tritt, wenn der Verkäufer nur kurze Zeit Besitzer war. Gewiss wird die Grundstückgewinnsteuer in der Lehre gelegentlich als "Ausgleichsabgabe" aufgefasst, da sie einen Teil der in weitem Masse durch Leistungen des Gemeinwesens bewirkten Werterhöhung von Grundstücken wiederum der Allgemeinheit zuführe, eine Belastung dieser Wertsteigerung zugunsten derjenigen Liegenschaften ermögliche, deren Eigentümer wegen Baubeschränkung aus öffentlichen Mitteln entschädigt werden müssen (Bericht der Expertenkommission zur Revision des Zürcher Steuergesetzes, 1949, S. 117; GUHL, a.a.O. S. 20 f.). Indessen schliesst die Ausgleichstheorie, die den Zweck der Besteuerung betrifft und übrigens da und dort auch für die Steuer im allgemeinen vertreten wird (vgl. E. BLUMENSTEIN, a.a.O. S. 4), nicht aus, dass der Grundstückgewinnsteuer der Charakter einer Einkommenssteuer zugeschrieben werden kann. Massgebend ist nicht sowohl der Zweck, als vielmehr die rechtliche Struktur der Steuer. Immerhin könnte man sich fragen, ob eine Sondersteuer auf Grundstückgewinnen, die in ihrem Ausmass sehr weit über die bei der Einkommensbesteuerung in der Schweiz üblichen Ansätze hinausginge, noch als Einkommenssteuer und nicht eher als eine Art Vorzugslast zu charakterisieren wäre, so dass sie unter Umständen zu den Gewinnungskosten im Sinne von Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB gerechnet werden könnte (vgl. E. BLUMENSTEIN, a.a.O. S. 176).

3. Die zürcherische Grundstückgewinnsteuer, die von den Gemeinden erhoben wird, erfasst den bei der Handänderung erzielten Kapitalgewinn (§§ 154 ff., 161 ff. kant. Steuergesetz). Dieser unterliegt der ordentlichen Einkommenssteuer nur in dem Umfange, als Abschreibungen zugelassen worden sind; im übrigen ist er davon ausgenommen (§ 22 StG). Der Satz der Sondersteuer steigt von 10% für die ersten Fr. 2000.– bis auf 40% für die Gewinnteile

über Fr. 50'000.– an, so dass die Belastung allerdings recht einschneidend sein kann; doch wird die nach diesen Sätzen berechnete Abgabe erheblich ermässigt, wenn der Veräusserer während 5 oder mehr Jahren Besitzer des Grundstückes war; die Reduktion beträgt 5% für eine Besitzesdauer von 5 Jahren und erhöht sich für jedes weitere Jahr um 3% bis zu einem Maximum von 50% für eine Dauer von 20 und mehr Jahren (§ 170 StG). Die auf Grund dieser Ordnung ermittelte Steuer wird nach den Erhebungen der eidg. Steuerverwaltung in manchen Fällen nicht oder jedenfalls nicht wesentlich höher sein als die Belastung, die sich in anderen Kantonen mit dem gleichen Steuersystem ergäbe, oder im Kanton Zürich dann, wenn er die Grundstückgewinne im vollen Umfange in die Berechnung der ordentlichen Einkommenssteuer einbezöge. Im vorliegenden Fall ist ein sehr hoher Gewinn erzielt worden; die darauf von der Stadt Zürich erhobene Grundstückgewinnsteuer (Fr. 503'000.–) beträgt 31% des steuerbaren Gesamtbetrages (Fr. 1'622,000.–). Indessen handelt es sich um einen Ausnahmefall, zumal der Verkäufer einen Teil der in Frage stehenden Liegenschaften weniger als 5 Jahre lang besessen hat. Wird zudem berücksichtigt, dass in der Schweiz die kantonale und kommunale Steuer für ein Fr. 200'000.– betragendes Arbeitseinkommen eines Verheirateten ohne Kinder da und dort um 20% oder noch erheblich mehr (22,5% in der Stadt Zürich, 26,4% in Sarnen) ausmacht (Steuerbelastung in der Schweiz 1955, S. 11 ff.), so kann nicht gesagt werden, der zürcherischen Grundstückgewinnsteuer gehe wegen des Ausmasses, das sie in besonderen Verhältnissen ausnahmsweise erreichen kann, der Charakter einer Einkommenssteuer im Sinne des Art. 23 WStB ab. Dass sie diesen Charakter im übrigen hat, lässt sich angesichts ihrer Struktur, die sie als Ergänzung der ordentlichen kantonalen und kommunalen Einkommenssteuer erscheinen lässt, nicht mit Grund bestreiten.

Der auf X entfallende Anteil an der Grundstückgewinnsteuer kann daher bei der Berechnung des der Wehrsteuer VII unterliegenden Einkommens nicht abgezogen werden. ..

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid teilweise aufgehoben, indem das steuerbare Einkommen des X für die Wehrsteuer VII. Periode auf Fr. 750'000.– festgesetzt wird.