Urteilskopf

83 I 337

47. Urteil vom 29. November 1957 i.S. F. gegen Rekurskommission des Kantons Solothurn.
Regeste (de):
Wehrsteuer:

1. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Vermögen unterliegen der Wehrsteuer für Einkommen, wenn sie in einem buchführungspflichtigen Betriebe erzielt worden sind (Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB). Der Wertzuwachs, den ein Vermögensstück erfahren hat, bevor es ins Geschäftsvermögen gelangt ist, fällt ausser Betracht. Geschäftsvermögen kann eine Sache in der Regel nur sein, wenn sie dem Betriebsinhaber zu Eigentum gehört.

2. Berechnung des steuerbaren Liquidationsgewinns in einem Falle, wo der Verkäufer das Geschäft von der mit ihm in Güterverbindung lebenden Ehefrau zu deren Lebzeiten übernommen, aber das für den Betrieb verwendete Grundstück erst nach ihrem Tode zu Eigentum erworben hat.

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale:

1. Les bénéfices en capital provenant de l'aliénation de biens composant la fortune sont soumis à l'impôt sur le revenu lorsqu'ils sont réalisés dans une entreprise astreinte à tenir des livres (art. 21 al. 1 lit. d AIN). La plus-value qu'un élément de la fortune a subie avant d'être compris dans la fortune commerciale n'entre pas en ligne de compte. En principe, une chose ne peut appartenir à la fortune commerciale que lorsqu'elle est dans la propriété du titulaire de l'exploitation.

2. Calcul du bénéfice de liquidation imposable lorsque le vendeur, qui avait repris l'affaire de sa femme alors qu'elle vivait avec lui sous le régime de l'union des biens, n'a cependant acquis la propriété des fonds utilisé pour l'exploitation qu'après la mort de sa femme.

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale:

1. I profitti in capitale derivanti dall'alienazione di beni che compongono la sostanza sono soggetti all'imposta sul reddito quando sono conseguiti nell'esercizio di un'azienda avente obbligo di tenere una contabilità (art. 21 cp. 1 lett. d DIN). Il maggior valore che un elemento patrimoniale ha acquistatoprima che fosse compreso nel patrimonio aziendale non è preso in considerazione. Una cosa può, di massima, far parte del patrimonio aziendale solo quando sia la proprietà del titolare dell'azienda.

2. Computo dell'utile di liquidazione imponibile quando il venditore ha assunto l'azienda della moglie mentre questa ancora viveva con lui sotto il regime dell'unione di beni, ma ha acquistato in proprietà il fondo utilizzato per l'esercizio solo dopo la morte della moglie medesima.

Sachverhalt ab Seite 338

A.- Witwe B. erwarb im Jahre 1930 gemäss Erbschaftsinventar für Fr. 140'000.– einen Gasthof. Sie führte den Betrieb weiter. Im Jahre 1933 heiratete sie den Beschwerdeführer F., der das Geschäft gemäss Handelsregistereintrag vom 12. April 1934 "mit Aktiven und Passiven" übernahm. Im Grundbuch blieb die Ehefrau als Eigentümerin eingetragen. Die Liegenschaft wurde gleichwohl seit 1934 in den Bilanzen des Ehemannes aufgeführt, und zwar stets mit dem Betrage der Katasterschatzung von Fr. 113'250.–. Im Jahre 1951, nach dem Tode der Ehefrau, übernahm der Beschwerdeführer die Liegenschaft zum Inventarwerte von Fr. 210'000.– auf Rechnung seiner güter- und erbrechtlichen Ansprüche zu Eigentum, wobei er seine am 21. Dezember 1934 geborene Tochter, den einzigen Miterben, für ihren Erbteil abfand. Im Jahre 1953 verkaufte er den Gasthof. Die Veranlagungsbehörde forderte vom Beschwerdeführer gestützt auf Art. 43 WStB neben der ordentlichen Wehrsteuer für die 7. Periode eine Jahressteuer auf dem beim Verkauf erzielten Gewinn, nach folgender Berechnung: Verkaufserlös: Fr. Fr.
Liegenschaft 290'000.–
Betriebsinventar 8'000.–
Warenvorräte 2'040.– 300'040.–
Abzüge:
Erwerbspreis Liegenschaft (1930) 140'000.–
Buchwert Betriebsinventar 6'520.–
Buchwert Warenvorräte 4'120.–
Verkaufsprovision 4'000.–
Abzug nach Art. 25 Abs. 1 lit. a
WStB 2'000.– 156'640.–
Steuerbarer Liquidationsgewinn 143'400.–

BGE 83 I 337 S. 339

Im Einspracheverfahren teilte die Veranlagungsbehörde den steuerbaren Gewinn zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Tochter auf; den vom Beschwerdeführer zu versteuernden Betrag setzte sie auf Fr. 122'520.– herab und erhob von der Tochter eine Jahressteuer auf einem Betrage von Fr. 18'880.– (Fr. 20, 880.– abzüglich Fr. 2000.– gemäss Art. 25 Abs. 1 lit. a WStB). Die kantonale Rekurskommission hob die Veranlagung der Tochter auf und stellte die ursprüngliche Einschätzung des Beschwerdeführers wieder her (Entscheid vom 12. November 1956). Sie nahm an, die Tochter habe kein unter Art. 43 WStB fallendes Einkommen erzielt; der in Frage stehende Gewinn sei ausschliesslich vom Vater realisiert worden. Die Liegenschaft habe wirtschaftlich während der ganzen Zeit, da der Beschwerdeführer den Gasthof - zunächst zusammen mit der Ehefrau und nach ihrem Tod allein - betrieben habe, zu seinem Geschäftsvermögen gehört, also schon seit 1934, nicht erst seit 1951. Für die Berechnung des steuerbaren Gewinnes sei nicht auf den Verkehrswert im Zeitpunkte des Erbganges von 1951 abzustellen, sondern auf den Betrag von Fr. 140'000.– (Buchwert, erhöht um den Betrag baulicher Aufwendungen des Beschwerdeführers während der Ehe).

B.- F. erhebt gegen den Entscheid der Rekurskommission Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, den steuerbaren Liquidationsgewinn auf Fr. 72'929.–, eventuell auf Fr. 91'037.– herabzusetzen. Er macht geltend, die Liegenschaft sei erst im Jahre 1951, als er sie zu Eigentum übernommen und seinem Geschäftsbetriebe gewidmet habe, sein Geschäftsvermögen geworden. Vorher sei sie Privatvermögen der Ehefrau gewesen, in deren Eigentum sie bei der Geschäftsübertragung im Jahre 1934 verblieben sei. Massgebend seien hier die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Rekurskommission wäre nur zulässig, wenn die zivilrechtliche Form zu Steuerumgehungszwecken gewählt worden wäre, wovon keine Rede

sein könne. Der Beschwerdeführer dürfe nicht für eine Wertvermehrung besteuert werden, die vor 1951 im Vermögen des Rechtsvorgängers, der Ehefrau, eingetreten sei. Er hätte die Liegenschaft richtigerweise erst nachher in die Bilanz aufnehmen sollen. Der seit 1951 bilanzierte Wert sei unrichtig gewesen, weil er nicht den Gestehungskosten des Beschwerdeführers entsprochen habe. Zu diesen gehörten neben dem im Erbschaftsinventar von 1951 festgesetzten Übernahmewert auch die Inventarkosten, die der Beschwerdeführer damals habe zahlen müssen. Daher sei wie folgt zu rechnen: Fr. Fr.
Erlös des Liegenschaftsverkaufs 290'000.–
Abzüge:
Inventarwert Liegenschaft 210'000.–
Inventarkosten 471.–
Verkaufsprovision 4'000.–
Verlust auf Betriebsinventar und
Warenvorräten 600.–
Abzug nach Art. 25 Abs. 1 lit. a
WStB 2'000.– 217'071.–
Steuerbarer Liquidationsgewinn 72'929.–
Falls von einem Werte der Liegenschaft von Fr. 140'000.– auszugehen wäre, so müsste zu den Gestehungskosten noch ein Betrag von Fr. 51'892.– gerechnet werden, um den die Abfindung der Tochter sich verringert hätte, wenn die Erbteilung auf Grund dieses Wertes vorgenommen worden wäre.

C.- Die kantonale Rekurskommission stimmt dem Abzug der Inventarkosten von Fr. 471.– zu und beantragt im übrigen Abweisung der Beschwerde.

D.- Die eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Sie führt aus, die Liegenschaft habe ohne Unterbruch, auch in den Jahren 1934-1951, zum Geschäftsvermögen gehört. Die Ehefrau sei am Unternehmen des Beschwerdeführers beteiligt gewesen und habe die Liegenschaft in den Betrieb eingebracht. Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag habe nicht abgeschlossen zu werden brauchen. Die Liegenschaft habe dem Beschwerdeführer

in den Jahren 1934-1951 nicht nur auf Grund des güterrechtlichen Nutzungsrechtes, sondern als Bestandteil des Geschäftsvermögens zur Verfügung gestanden. Nach dem Tode der Frau F. sei der Anteil der Tochter an den im Geschäftsbetrieb vorhandenen stillen Reserven realisiert worden, indem der Beschwerdeführer dafür eine Abfindung aus eigenen Mitteln geleistet habe. Die hiefür aufgewendeten Fr. 51'892.– seien als Gestehungskosten zum (korrigierten) Buchwert von Fr. 140'000.– hinzuzurechnen. Dagegen stellten die Inventarkosten von Fr. 471.– keine Aufwendungen dar, die mit dem Geschäftsbetriebe in Zusammenhang gebracht werden könnten. Anderseits habe die Tochter im Betrage von Fr. 51'892.– einen Kapitalgewinn erzielt, der dem Vater zuzuweisen und in die Berechnung der von ihm geschuldeten Jahressteuer einzubeziehen sei (Art. 14, 43 WStB). Die Einschätzung gemäss angefochtenem Entscheid erweise sich daher im Ergebnis als richtig.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Der Wehrsteuerbeschluss erfasst als Einkommen physischer Personen grundsätzlich den Ertrag bestimmter Einnahmequellen (Art. 21). Die Quelle ist gedacht als das Mittel, das dem Steuerpflichtigen Einnahmen zuführt, die als Erträgnisse dem bisherigen Besitze gegenübergestellt werden (Roheinkommen). Das Roheinkommen wird sodann berichtigt, indem die mit der Einkommenserzielung verbundenen Lasten in Rechnung gestellt werden (Art. 22 WStB). Veränderungen der Quelle dagegen sind bei Steuern auf Quellenerträgnissen in der Regel nicht zu beachten; die Besteuerung bleibt im Grundsatz auf die Erträgnisse (Reineinkünfte) beschränkt. Eine besondere Ordnung sieht der Wehrsteuerbeschluss für kaufmännische Betriebe vor. Danach bilden Kapitalgewinne aus Veräusserung und Verwertung sowie verbuchte Vermehrungen des Wertes von Vermögensstücken Bestandteile des Roheinkommens (Art. 21 Abs. 1 lit. d und f), während anderseits Entwertungen

und Geschäftsverluste abgezogen werden dürfen (Art. 22 Abs. 1 lit. b und c). Es wird auf den Geschäftserfolg abgestellt, wobei Gewinne und Verluste auf geschäftlichen Investitionen und damit Veränderungen der Einkommensquellen selber einbezogen werden. Bei nicht geschäftlichen Vermögen werden solche Veränderungen nicht berücksichtigt, sondern nur die Reineinkünfte erfasst (BGE 72 I 39f.;BGE 79 I 64Erw. 2, 366 f.). Schwankungen des Wertes von Vermögensstücken fallen für die Steuer vom Einkommen geschäftlicher Unternehmen nur in Betracht, wenn die betreffenden Güter (Sachen oder Rechte) Geschäftsvermögen sind. Voraussetzung ist, dass die Vermögensstücke dem Geschäftsinhaber gehören und von ihm in der Unternehmung investiert sind. Es kommt grundsätzlich darauf an, ob sie zivilrechtlich ihm oder einem anderen zustehen; für Sachen sind also die privatrechtlichen Eigentumsverhältnisse massgebend (Urteil M. und S. vom 25. Juni 1948 betreffend die Kriegsgewinnsteuer, ASA 17, 231 ff.; im gleichen Sinne BGE 80 I 420 ff.). Gehört eine Sache nicht dem Geschäftsinhaber zu Eigentum, so kann sie, jedenfalls in der Regel, nicht seinem Geschäftsvermögen zugerechnet werden und berühren Veränderungen ihres Wertes den Geschäftserfolg nicht. So verhält es sich im allgemeinen dann, wenn der Unternehmer eine Sache mietet, wobei unerheblich ist, ob das Objekt (z.B. ein Haus) praktisch nur für geschäftliche Zwecke oder auch anderweitig verwendet werden kann (vgl. BGE 80 I 422). Gleich zu behandeln ist der Fall, wo der Geschäftsmann auf Grund des Zivilrechtes ein Nutzungsrecht an einer fremden Sache hat. Insbesondere wird ein im Eigentum der Ehefrau stehendes Geschäftshaus dadurch, dass der Ehemann es kraft der ihm nach Güterverbindungsrecht zustehenden Befugnisse für seinen Betrieb nutzt, noch nicht zu seinem Geschäftsvermögen. Wenn auch nach Art. 13 WStB die Steuerfaktoren der Ehefrau denjenigen des Ehemannes zugerechnet werden,

so bleibt die Ehefrau doch ein besonderes Steuersubjekt (BGE 75 I 388Erw. 3,BGE 76 I 400). Die von den Beteiligten gewählte Gestaltung der zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse wäre für die Besteuerung allenfalls dann nicht massgeblich, wenn anzunehmen wäre, sie sei ungewöhnlich (”insolite”), den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen und diene lediglich der Steuerumgehung, so dass es sich rechtfertigen würde, von der zivilrechtlichen Form abzusehen und auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen (ASA 17, 232 Erw. 2; vgl. BGE 80 I 34).

2. Der Beschwerdeführer hat im Jahre 1934, nach der Heirat, das bisher von der nunmehrigen Ehefrau geführte

Geschäftsunternehmen (Hotel und Restaurant) übernommen und als Inhaber einer Einzelfirma weiterbetrieben. Indessen ist die Liegenschaft nach Ausweis des Grundbuches bis zum Tode der Ehefrau im Jahre 1951 in deren Eigentum geblieben. Sie ist erst infolge dieses Todesfalles in das Eigentum und das Geschäftsvermögen des Ehemannes übergegangen. Vorher, in den Jahren 1934-1951, gehörte sie zum Privatvermögen der Ehefrau.
Daran ändert es nichts, dass das Grundstück schon vor 1934 Geschäftsvermögen, und zwar zuletzt in der Hand der Witwe B. und nachmaligen Ehefrau des Beschwerdeführers, gewesen war. Die Lage hat sich im Jahre 1934 wesentlich geändert. Frau F. hat damals das Geschäft aufgegeben; die auf ihren Namen lautende Einzelfirma ist infolgedessen im Handelsregister gelöscht worden, und an deren Stelle ist diejenige des Ehemannes getreten. Die Ehefrau hat das Geschäft dem Ehemann abgetreten, aber sich das Eigentum am Grundstück vorbehalten, so dass dieses nicht Geschäftsvermögen des Ehemannes geworden ist.
Unerheblich ist sodann, dass der Handelsregistereintrag vom 12. April 1934 ohne Einschränkung feststellt, die neue Einzelfirma des Beschwerdeführers übernehme "Aktiven und Passiven" der erloschenen Firma, und ebensowenig

kommt darauf etwas an, dass der Beschwerdeführer die Liegenschaft seit 1934 in seiner Geschäftsbuchhaltung erscheinen liess. Massgebend ist der Grundbucheintrag, wonach das Grundstück, auch im Verhältnis zum Beschwerdeführer, in den Jahren 1934-1951 Eigentum der Ehefrau war. Geschäftsvermögen hätte es damals nur dann sein können, wenn die Eigentümerin Inhaberin oder wenigstens Teilhaberin der Geschäftsunternehmung gewesen wäre. Weder das eine noch das andere trifft zu. Insbesondere haben die Eheleute F. für den Geschäftsbetrieb keine Gesellschaft gebildet, in welche das Grundstück als Geschäftsvermögen eingebracht worden wäre. Nichts lässt darauf schliessen, dass es nicht ihr Wille war, das Geschäft auf den Ehemann als alleinigen Inhaber zu übertragen, aber das Grundstück im Eigentum der Ehefrau zu belassen, wie dies in gesetzlicher Form in den Eintragungen im Handelsregister und im Grundbuch festgelegt wurde. Dass im Handelsregister schlechthin der Übergang der Aktiven und Passiven vermerkt und die Liegenschaft davon nicht ausdrücklich ausgenommen wurde, beruht offenbar auf einem Versehen oder einem Mangel an Genauigkeit; es wurde eine geläufige Kurzformel verwendet, ohne dass näher zugesehen wurde. Ähnlich verhält es sich mit der Geschäftsbuchhaltung; man hat darin einfach, nach dem Vorbild der bisherigen Bilanzen, die Liegenschaft weiterhin aufgeführt, ohne irgendwelche Wertberichtigungen vorzunehmen, so dass der Geschäftserfolg nicht beeinflusst wurde. Und wenn Frau F. im Betriebe des Ehemannes mitgearbeitet hat, so hat sie das nicht als Teilhaberin getan, sondern als Ehefrau des alleinigen Geschäftsinhabers, wie es in ähnlichen Fällen häufig vorkommt. Sie ist damit im Rahmen ihrer Aufgabe geblieben, den Ehemann in der Sorge für die Familie nach Kräften zu unterstützen (Art. 161 ZGB). Aus ihrer Mithilfe auf eine gesellschaftliche Beteiligung am Geschäft zu schliessen, ist verfehlt.
Wohl standen dem Beschwerdeführer zu Lebzeiten der Ehefrau die aus den Regeln der Güterverbindung sich

ergebenden Rechte an der Liegenschaft zu, doch konnte er über diese nicht wie ein Eigentümer verfügen. Er konnte die Liegenschaft schon damals, auf Grund seiner Befugnis zur Verwaltung und Nutzung (Art. 200, 201 ZGB), für das Geschäft verwenden, war aber noch nicht in der Lage, sie dem Geschäftsvermögen einzuverleiben, in den Betrieb zu investieren. Das hat er erst getan und konnte er auch erst tun, nachdem er infolge des Todes der Ehefrau Eigentümer der Liegenschaft geworden war. Dass die von den Beteiligten im Jahre 1934 getroffene zivilrechtliche Regelung den wirtschaftlichen Verhältnissen völlig unangemessen gewesen und lediglich zum Zweck der Steuerumgehung gewählt worden sei, wird von keiner Seite behauptet, und es liegt auch

nichts dafür vor. Es besteht kein Grund, für die Besteuerung von dieser Rechtsgestaltung abzusehen und einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu folgen.

3. Da der Beschwerdeführer die Liegenschaft erst im Jahre 1951, nachdem er sie gemäss Erbschaftsinventar zu Eigentum übernommen hatte, in sein Unternehmen investiert und damit zu seinem Geschäftsvermögen gemacht hat, kommt der Wertzuwachs, den sie vor diesem Zeitpunkte erfahren hat, für die Steuer auf dem Liquidationsgewinn, die der Beschwerdeführer nach Art. 43 WStB zu entrichten hat, nicht in Betracht. Nur die seither bis zum Verkauf (1953) eingetretene Wertvermehrung stellt einen Kapitalgewinn dar, den der Beschwerdeführer in seinem kaufmännischen Unternehmen erzielt hat und daher nach Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB versteuern muss. Veränderungen des Wertes der Liegenschaft in der Zeit vor 1951 berühren das Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers nicht; sie sind bei der Besteuerung seiner Einkünfte aus dem Geschäftsbetriebe, zu denen auch der Liquidationsgewinn gehört, ausser acht zu lassen. Für die Ermittlung des steuerbaren Liquidationsgewinnes ist im allgemeinen die Differenz zwischen dem bei der Veräusserung erzielten Reinerlös und dem Buchwert massgebend.

Der Beschwerdeführer hat in seiner Geschäftsbuchhaltung nach dem Erwerb des Grundstückes zu Eigentum den ursprünglichen Betrag von Fr. 113'250.–, zu dem das Objekt schon im Jahre 1934 bilanziert war, unverändert beibehalten. Diese Bewertung könnte der Besteuerung allenfalls zugrunde gelegt werden, wenn die Liegenschaft schon zu Lebzeiten der Ehefrau des Beschwerdeführers Geschäftsvermögen gewesen und als solches auf den Beschwerdeführer übergegangen wäre; in diesem Falle wäre es richtig, an den Wert anzuknüpfen, der seinerzeit der Ermittlung des steuerbaren Geschäftseinkommens gedient hätte (BGE 82 I 116 Erw. 2). Indessen hat der Beschwerdeführer das Grundstück nicht als Geschäftsvermögen aus dem Nachlass der Ehefrau erhalten, da es ja zu deren Privatvermögen gehört hatte, sondern er hat es selber erst zu seinem Geschäftsvermögen gemacht, indem er es nach dem Eigentumserwerb im Jahre 1951 in sein Unternehmen investiert hat. Unter diesen Umständen kann auf jenen Buchwert nicht abgestellt werden, da er in offensichtlichem Widerspruch zu der wirklichen Sachlage steht. Die Liegenschaft wäre in den Jahren 1934-1951 gar nicht in die Geschäftsbilanz aufzunehmen gewesen, und nachher wurde sie darin mit einem Betrage weitergeführt, der in keiner Beziehung zu den vom Beschwerdeführer aufgewendeten Gestehungskosten stand. Würde der Betrag von Fr. 113'250.– in Rechnung gestellt, so würden - selbst wenn er mit Rücksicht auf bauliche Aufwendungen während der Ehe um rund Fr. 30'000.– erhöht wird - beim Beschwerdeführer entgegen der gesetzlichen Ordnung Wertvermehrungen besteuert, die nicht im Geschäftsvermögen entstanden sind. Vielmehr ist, mangels anderer tauglicher Grundlage, von den Gestehungskosten auszugehen, d.h. von den Beträgen, die der Beschwerdeführer im Jahre 1951 für den Erwerb des Grundstückes zu Eigentum aufbringen oder sich anrechnen lassen musste, bevor er das Objekt in sein Geschäft einbringen konnte. Dazu gehören der im Erbschaftsinventar

von 1951 festgesetzte Übernahmewert von Fr. 210'000.–, welcher der Berechnung der Abfindung für die Tochter zugrunde gelegt worden und dessen Angemessenheit nicht bestritten ist, und die dem Beschwerdeführer belasteten Inventarkosten von Fr. 471.–. Diese Beträge wären normalerweise in die Geschäftsbuchhaltung zu übernehmen gewesen. Auf dieser Grundlage ergibt sich, gemäss dem Hauptantrag des Beschwerdeführers, ein steuerbarer Liquidationsgewinn von Fr. 72'929. -.

4. Da das Grundstück zum Privatvermögen der Frau F. gehört hat und als solches an die Erben gelangt ist,

unterliegt der Kapitalgewinn, den die Tochter nach Auffassung der eidg. Steuerverwaltung bei der Erbteilung von 1951 realisiert hat, der Wehrsteuer vom Einkommen nicht; denn er ist nicht in einem kaufmännischen Unternehmen entstanden (Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB).

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird gutgeheissen, der angefochtene Entscheid aufgehoben und der steuerbare Liquidationsgewinn auf Fr. 72'929.– herabgesetzt.