Urteilskopf

93 I 354

45. Urteil vom 17. März 1967 i.S. X. gegen Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich.
Regeste (de):
Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB: Steuerpflicht von Liegenschaftsgewinnen.

1. Buchführungspflicht einer ländlichen Gastwirtschaft (Erw. 2).

2. Gehört bei einem Gasthof mit Landwirtschaftsbetrieb der - landwirtschaftlich genutzte - Boden zum Geschäfts- oder Privatvermögen? Zuteilung, wenn die landwirtschaftlichen Grundstücke mit Einschluss der verkauften hypothekarisch belastet worden sind, um den Umbau des Gasthofes zu finanzieren (Erw. 3).

3. Eine Wertzerlegung in Privat- und Geschäftsvermögen kommt nicht in Frage, wenn der Landwirtschaftsbetrieb als Teil des Gastwirtschaftsbetriebes zu betrachten ist (Erw. 5).

Regeste (fr):
Art. 21 al. 1 litt. d AIN: assujettissement à l'impôt des bénéfices sur immeubles.

1. Obligation pour un restaurant de campagne de tenir une comptabilité (consid. 2).

2. Restaurant lié à une exploitation agricole. Le bien-fonds agricole, exploité comme tel, fait-il partie du patrimoine privé ou de la fortune commerciale? Répartition en cas de vente d'une partie du bien-fonds agricole qui avait été grevé d'un gage immobilier en vue de financer la reconstruction du restaurant (consid. 3).

3. Il n'y a pas lieu de répartir la valeur du sol vendu entre le patrimoine privé et la fortune commerciale, lorsque l'on doit considérer que l'exploitation agricole fait partie de l'exploitation du restaurant (consid. 5).

Regesto (it):
Art. 21 cpv. 1 lett. d DIN; imponibilità degli utili provenienti da immobili.

1. Obbligo per un ristorante di campagna di tenere una contabilità (consid. 2).

2. Nel caso d'un ristorante con azienda agricola, il podere - sfruttato dal punto di vista agricolo - fa parte del patrimonioprivato o di quello commerciale? Ripartizione quando i fondi agricoli, insieme con i prati venduti, sono stati gravati da ipoteca allo scopo di finanziare la ricostruzione del ristorante (consid. 3).

3. Una ripartizione del valore tra patrimonio privato e patrimonio commerciale non entra in linea di conto quando l'azienda agricola è da considerarsi parte dell'esercizio del ristorante (consid. 5).

Sachverhalt ab Seite 355

A.- X. erwarb im Jahre 1941 zusammen mit seinem Schwager je zur Hälfte ein Anwesen in Dietikon, bestehend

aus einer Gastwirtschaft und einem Landwirtschaftsbetrieb von rund 3,36 ha. Auf Grund einer Vereinbarung mit seinem Schwager führten er und seine Ehefrau zusammen die beiden Betriebe. 1952 wurde X. infolge Auflösung des Miteigentums Alleineigentümer der Liegenschaften. 1955 baute er das Haus um und erweiterte den Gasthof. Dessen Umsatz überstieg seit 1956 Fr. 50'000.– jährlich; trotzdem führte X. nur eine unzulängliche Buchhaltung und liess sich im Handelsregister nicht eintragen. Um die Kosten des Umbaues zu decken, belastete er sämtliche Liegenschaften mit einem Namen-Schuldbrief (datiert 24. August 1955, z.G. der Gewerbekasse Y., 1. Pfandstelle). Am 1. September 1960 verkaufte er rund 50 a Land. Der Steuerkommissär betrachtete das verkaufte Land als Geschäftsvermögen und erfasste den dabei erzielten Gewinn als Kapitalgewinn im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB. Gestützt darauf veranlagte er X. zur Wehrsteuer 11 für ein Einkommen von Fr. 205'600.– (1/2 von Fr. 368'109.– = Fr. 184'054.– zuzüglich das übrige Einkommen von Fr. 21'584.–). Die Einsprache des X., womit er bestritt, dass das Land Geschäftsvermögen gewesen sei, wurde abgewiesen. Darauf beschwerte sich X. bei der Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich.

B.- Die Rekurskommission wies die Beschwerde mit Entscheid vom 29. Juni 1966 ab. Der Begründung ist zu entnehmen, der Gastwirtschaftsbetrieb sei ein Handelsgewerbe und auf Grund des erzielten Umsatzes gemäss Art. 934 und 957 OR zur Eintragung ins Handelsregister und zur Buchhaltung verpflichtet gewesen. Dass X. tatsächlich keine ordnungsgemässen Bücher geführt habe, sei belanglos. Der beim Landverkauf erzielte Gewinn sei nach Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB dann steuerbares Einkommen, wenn das verkaufte Land zu dem der Gastwirtschaft dienenden Geschäftsvermögen gehört habe. Das sei zu bejahen, weil X. in seinen Bilanzen stets sämtliche

Liegenschaften als Geschäftsvermögen behandelt habe und das auch den tatsächlichen Verhältnissen entspreche. Er habe das gesamte Anwesen in erster Linie wegen des Restaurants erworben, und auch die landwirtschaftlich beworbenen Grundstücke hätten dem Gastwirtschaftsbetrieb durch Lieferung ihrer Produkte gedient. Der Rohertrag der Landwirtschaft sei äusserst gering gewesen und hätte X. keine ausreichende Existenz geboten. Nach den gesamten Umständen sei der Landwirtschaftsbetrieb der Wirtschaft angegliedert gewesen. Dafür spreche auch der Umbau und die damit verbundene Vergrösserung des Gasthofes und Verkleinerung der Landwirtschaft sowie der Umstand, dass X. ständig Servierpersonal, aber keine landwirtschaftlichen Arbeitskräfte beschäftigt habe. Zur Heranziehung anderer Fälle bestehe kein Anlass, zumal sie einander nie völlig glichen. Die Gewinnberechnung sei zutreffend und der Höhe nach nicht angefochten.

C.- Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt X., diesen Entscheid aufzuheben und seiner Veranlagung für die Wehrsteuer 11 ein durchschnittliches Einkommen von Fr. 21'584.– (anstatt Fr. 205'600.–) zugrunde zu legen. Er gibt zu, dass sein Gastwirtschaftsbetrieb spätestens ab 1956 nach Art. 934 OR und Art. 54 HRegV zur Eintragung im Handelsregister verpflichtet gewesen wäre. Trotzdem sei die Ausflugswirtschaft ein Kleinbetrieb gewesen, der für die Existenz seiner Familie nicht ausgereicht hätte, sodass er auf einen Nebenerwerb angewiesen gewesen sei. Damit hätte zweifellos auch Buchführungspflicht bestanden; doch sei er sich dessen nicht bewusst gewesen und habe denn auch keine richtige Buchhaltung geführt. Nur als Unterlage für die Steuererklärung habe er sich von einem Treuhänder auf Grund der Belege Jahresabschlüsse erstellen lassen. Deshalb könne auch nicht von einer bestimmten buchmässigen Behandlung der Liegenschaften die Rede sein. Die Bilanzen hätten seit jeher das ganze Vermögen erfasst, ohne Geschäfts- und Privatvermögen auszuscheiden; diese Frage habe sich für ihn überhaupt nicht gestellt, und er habe sein ganzes Vermögen als Privatvermögen betrachtet. Hätte man von ihm verlangt, die Gastwirtschaft ins Handelsregister einzutragen und dafür Bücher zu führen, so wäre wohl automatisch die Landwirtschaft ausgeschieden worden, da es umständlich und nicht üblich sei, dafür Bücher zu führen.

X. macht überdies geltend, der angefochtene Entscheid stelle eine rechtsungleiche Behandlung dar; denn auf dem Lande seien vielen Gastwirtschaften grössere oder kleinere Landwirtschaftsbetriebe angegliedert, ohne dass diese als eintragungs-, buchhaltungs- und kapitalgewinnsteuerpflichtig erklärt worden seien. Freilich seien gewisse Produkte aus der Landwirtschaft im Gasthof verbraucht worden. Selbst wenn man darin eine Zweckbestimmung erblicken wollte, hätte die verkaufte Parzelle höchstens zu einem Bruchteil zum Geschäftsvermögen gehört und wäre nur ein entsprechender Teil des Reinerlöses Geschäftsgewinn. In diesem Sinne werde der Eventualantrag gestellt, höchstens einen Viertel des Grundstückgewinns als Kapitalgewinn zu besteuern.

D.- Die Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, die kantonale Wehrsteuerverwaltung und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde sei abzuweisen.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB gehören zum wehrsteuerpflichtigen Einkommen Kapitalgewinne, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens erzielt werden. Dies gilt auch von den Liegenschaftsgewinnen. Der im Jahre 1960 durch den Verkauf von rund 50 a Land erzielte Reinerlös von Fr. 368'109.– fällt somit unter die Steuerpflicht, wenn der Beschwerdeführer buchführungspflichtig und das verkaufte Land seinem Geschäftsvermögen zuzurechnen war.

2. Zur Führung kaufmännischer Bücher ist verpflichtet, wer gehalten ist, seine Firma in das Handelsregister eintragen zu lassen (Art. 957 OR). Der Eintragungspflicht unterliegt, wer ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt (Art. 934 Abs. 1 OR, Art. 52 ff. HRegV). Unter den Begriff des Handelsgewerbes fällt u.a. der Erwerb und die Wiederveräusserung (in unveränderter oder veränderter Form) von beweglichen oder unbeweglichen Sachen irgendwelcher Art (Art. 53 lit. A Ziff. 1 HRegV). Eine solche Tätigkeit hat der Beschwerdeführer ausgeübt; er hat im fraglichen Zeitpunkt eine Gastwirtschaft geführt (BGE 76 I 147, BGE 78 I 433, BGE 85 I 248). Er war in das Handelsregister einzutragen, wenn die jährliche Roheinnahme aus

diesem Betriebe die Summe von Fr. 50'000.– erreichte (Art. 54 HRegV, Fassung vom 3. Dezember 1954). Diese Voraussetzung ist unbestrittenermassen erfüllt. Der Beschwerdeführer hat seit 1956 Roheinnahmen von mehr als Fr. 50'000.– im Jahr erzielt. Er war zwar im Handelsregister nicht eingetragen. Aber nach den vorstehenden Ausführungen wäre er verpflichtet gewesen, sich eintragen zu lassen. Deshalb war er spätestens seit 1956 gehalten, für seinen Restaurationsbetrieb ordnungsgemässe Bücher zu führen. Ob er sich der genannten Pflicht bewusst war oder nicht, ist unerheblich; denn massgeblich ist nicht die tatsächliche Buchführung, sondern die Verpflichtung dazu (BGE 89 I 282 Erw. 2). War der Beschwerdeführer 1960 buchhaltungspflichtig, so fragt sich nur noch, ob das verkaufte Land seinem Geschäfts- oder Privatvermögen zuzurechnen ist.

3. Wo die Zuteilung Schwierigkeiten bereitet, ist darüber nach der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnis-

se zu entscheiden (BGE 80 I 420; BGE 92 I 51). Mit Recht führt die Eidg. Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung aus, im vorliegenden Fall steche bei den tatsächlichen Verhältnissen der Umstand hervor, dass die landwirtschaftlichen Grundstücke mit Einschluss der verkauften Wiesen hypothekarisch belastet worden sind, um die nötigen Mittel für den 1955 und 1956 vorgenommenen Umbau der Gastwirtschaft zu beschaffen. Dieser Umbau machte Fr. 181,l 15.70 aus. Wie aus der Bilanz auf den 31. Dezember 1954 - die vor Baubeginn erstellt worden war - hervorgeht, hat zu jenem Zeitpunkt u.a. eine erste Hypothek, lautend auf Fr. 68'000.– zugunsten der Gewerbekasse Y., bestanden. In der Bilanz per 31. Dezember 1955 - also nach Baubeginn - war ein Passivposten von Fr. 138'144.– mit der Bezeichnung "Bank-Kto.Krt. Gewerbekasse Y., Val. 31.12.55 (Baukredit und I. Hypothek)" aufgeführt. Der Baukredit wurde am 31. Dezember 1956 auf Fr. 253'493.– erhöht. In der Folge wurde dieser Kredit durch eine entsprechende Heraufsetzung der ersten Hypothek sichergestellt. Diese Hypothek haftete auf den Gebäuden und dem gesamten Land, das sich damals im Eigentum des Beschwerdeführers befand. Der - auch in der ungenügenden Buchhaltung des Beschwerdeführers - aufgeführte Grundbesitz hat demnach dem Gasthof vorerst als Betriebsreserve und hernach für den Umbau als Pfand der Geschäftsschulden gedient.

BGE 93 I 354 S. 359

Das Bundesgericht hat schon in BGE 70 I 261 erklärt, dass auch die Verpfändung eines Vermögenswertes für Geschäftsschulden diesen zum Geschäftsvermögen mache. Diese Ansicht ist vom Schrifttum übernommen worden (vgl. O. BOSSHARDT, Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer, S. 120); die Steuerrekurskommission des Kantons Luzern hat sie in ihrem Entscheid vom 19. Juni 1953 (veröffentlicht in ZBl 1954 S. 366) sogar als allgemein anerkannt bezeichnet. Allerdings ist diese Auslegung seither in Zweifel gezogen worden. So wendet ALTDORFER (Geschäftsvermögen und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, S. 54) ein, dass das Privatvermögen in allen Fällen zum Haftungssubstrat gehöre; der Umstand, dass einzelne Teile dieses Privatvermögens noch besonders als Pfand für bestimmte Geschäftsschulden bestellt werden, könne die Qualifikation dieser Vermögensstücke als Privatvermögen nicht beeinflussen. Diese Ausführungen überzeugen nicht: Was für Betriebskredite verpfändet wird, dient in erster Linie dem Betrieb. Der Betriebsinhaber hat durch die Verpfändung den Vermögenswert dem Geschäft in besonderer Weise gewidmet; das führt dazu, dass der für Geschäftsschulden verpfändete Vermögenswert zum Geschäftsvermögen gehört. Das ist auch die Praxis des deutschen Bundesfinanzhofes (Entscheide des Bundesfinanzhofes 1960 S. 373) und gilt in besonderem Masse hinsichtlich landwirtschaftlicher Grundstücke, die einem Gastwirtschaftsbetrieb als Kreditträger dienen. Geht man hievon aus, so ist die Annahme, dass der verkaufte Grundbesitz zum Geschäftsvermögen gehört hat, das im buchführungspflichtigen Gastwirtschaftsbetrieb des Beschwerdeführers investiert war, gerechtfertigt. Der beim Verkauf erzielte Gewinn ist daher nach Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB zu versteuern, ohne dass zu untersuchen ist, ob diese Annahme auch durch die von der Vorinstanz genannten weiteren tatsächlichen Umstände gestützt werde.

4. Was der Beschwerdeführer dagegen vorbringt, dringt nicht durch: a) Er behauptet zunächst, das veräusserte Land sei ausschliesslich landwirtschaftlich genutzt worden. Aus Erwägung 3 geht hervor, dass der Beschwerdeführer aus der fraglichen Parzelle bis zu ihrem Verkauf auch als Betriebsreserve und Kreditgrundlage Nutzen gezogen hat. Alles spricht bei diesem

BGE 93 I 354 S. 360

Grund und Boden dafür, dass er als Kreditträger für den Gastwirtschaftsbetrieb mehr zählte als sein land-

wirtschaftlicher Ertrag. Es handelte sich um weitgehend baureifes Land, und der Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers lag von Anfang an beim Restaurationsbetrieb. In seiner Einsprache gegen die Steuerschätzung für 1953 hat er zwar nicht ausdrücklich erklärt, er sei im Hauptberuf Wirt und betreibe die Landwirtschaft nebenbei; doch ergibt sich das aus seiner Darstellung der beiden Tätigkeiten, insbesondere aus seiner Gewinn- und Verlustrechnung 1952, wonach das Restaurant Fr. 6133.– und die Landwirtschaft Fr. 670.– Gewinn abgeworfen haben. b) Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, bei landwirtschaftlichen Grundstücken ohne Gebäulichkeiten fehle die Möglichkeit von Abschreibungen, welche die innere Rechtfertigung der Kapitalgewinnbesteuerung bilde. Doch dienten seiner Landwirtschaft zum Teil auch die Gebäude, und er hat auf den gesamten Immobilien ohne Unterschied Abschreibungen vorgenommen. c) Der Beschwerdeführer rügt sodann eine Verletzung von Art. 4 BV, weil in zahlreichen anderen Fällen der Verkauf landwirtschaftlich genutzten Landes, das mit einer Gastwirtschaft verbunden war, keine Steuerpflicht ausgelöst habe. Er nennt sechs solche Fälle; doch behauptet er weder, dass sie von der Rekurskommission beurteilt worden seien, noch tut er dar, dass die Verhältnisse dort gleich gelagert gewesen seien wie hier, insbesondere dass auch dort die Landwirtschaft als Kreditträger des Gastwirtschaftsbetriebes in Erscheinung getreten sei. Sollte aber in gewissen Fällen das Gesetz nicht oder unrichtig angewendet worden sein, so erwüchse daraus für den Beschwerdeführer kein Anspruch, dass das auch ihm gegenüber geschehe (BGE 90 I 167 Erw. 3, 226 Erw. 4).

5. Eventuell beantragt der Beschwerdeführer, es sei nicht mehr als ein Viertel des Grundstückgewinns als Kapitalgewinn zu besteuern, weil die verkaufte Parzelle höchstens zu diesem Bruchteil durch Lieferung ihrer Produkte dem Gastwirtschaftsbetrieb gedient und zum Geschäftsvermögen gehört habe. Im kantonalen Verfahren wurde kein solcher Antrag gestellt. Trotzdem kann ihn das Bundesgericht prüfen; denn gemäss Art. 109 Abs. 1 OG ist es weder an die Rechtsbegehren der Parteien noch an deren Begründung gebunden, geschweige

denn an diejenigen im kantonalen Verfahren. Zudem geht der neue Antrag nicht über das schon dort gestellte Rechtsbegehren hinaus. Das Bundesgericht hat in BGE 92 I 52 seine frühere Praxis aufgegeben. Nach der neuen Rechtsprechung ist der Wert einer veräusserten Liegenschaft, die zugleich privaten und geschäftlichen Zwecken gedient hat, in Privat- und Geschäftsvermögen zu zerlegen und nur der auf den geschäftlichen Teil entfallende Gewinn der Wehrsteuer zu unterwerfen. Indessen kommt eine solche Wertzerlegung hier nicht in Frage, weil der I-andwirtschaftsbetrieb als Teil des Gastwirtschaftsbetriebes und damit als Geschäftsvermögen zu betrachten ist. Deshalb unterliegt der beim Verkauf der 50 a Land erzielte Gewinn in vollem Umfang der Wehrsteuer auf dem Einkommen.

6. Die Berechnung des Kapitalgewinns auf Fr. 368'109.– ist von keiner Seite angefochten. Die Veranlagungsbehörde hat ihn auf Grund von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB als Bestandteil des Einkommens des Beschwerdeführers für die 11. Wehrsteuerperiode erfasst. Die Vorinstanz erklärt in der Begründung ihres Entscheides, "dass der Gewinn angesichts der Betriebsliquidation nicht zur Hälfte, sondern voll dem übrigen wehrsteuerpflichtigen Einkommen der 11. Wehrsteuerperiode, aber gesondert als Jahressteuer zuzurechnen ist". Sie will ihn demnach der Jahressteuer gemäss Art. 43 WStB unterwerfen und erblickt den auslösenden Tatbestand in der "Betriebsliquidation", also in der Aufgabe der Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers. Die Jahressteuer nach Art. 43 wird indessen nur auf den in der Berechnungs- und Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen geschuldet. Hier wurde der Gewinn im Jahre 1960, also in der Berechnungsperiode für die Wehrsteuer 11, erzielt; doch trat der Tatbestand, der eine Jahressteuer nach Art. 43 WStB hätte auslösen können, erst in der Veranlagungsperiode für die Wehrsteuer 12 ein, da der Beschwerdeführer die Gastwirtschaft bis zu ihrer Verpachtung am 1. Oktober 1963 selbst geführt hat. Die Art der erfolgten Veranlagung ist deshalb richtig; das steuerbare Einkommen des Beschwerdeführers für die 11. Wehrsteuerperiode bleibt auf Fr. 205'600.– festgesetzt.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen und das steuerbare Einkommen für die Wehrsteuer 11. Periode auf Fr. 205’600.– festgesetzt.