Urteilskopf

93 I 362

46. Auszug aus dem Urteil vom 23. Juni 1967 i.S. X. gegen Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich.
Regeste (de):
Wehrsteuer auf dem Kapitalgewinn, der im Betriebe eines buchführungspflichtigen Unternehmens bei der Veräusserung von Liegenschaften erzielt wird (Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB).

Unterscheidung zwischen Geschäftsvermögen einer Kollektivgesellschaft und Privatvermögen eines Gesellschafters.

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale sur le bénéfice en capital obtenu, dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres, par l'aliénation d'immeubles (art. 21 al. 1 litt. d AIN).

Distinction entre la fortune commerciale d'une société en nom collectif et la fortune privée d'un associé.

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale sui profitti in capitale conseguiti, nell'esercizio di un'azienda avente l'obbligo di tenere una contabilità, mediante l'alienazione di immobili (art. 21 cpv. 1 lett. d DIN).

Distinzione tra la sostanza commerciale d'una società in nome collettivo e la sostanza privata d'un socio.

Sachverhalt ab Seite 362

A.- Der Beschwerdeführer X. kaufte im Jahre 1925 zwei aneinander grenzende Liegenschaften, nämlich eine rund 1200 m2 messende Parzelle mit einem Wohn- und Geschäftshaus und Nebengebäuden sowie eine unüberbaute Parzelle im Ausmass von rund 7000 m2. Auf dem Besitztum betrieb er in der Folge eine Molkerei. Er nahm die beiden Liegenschaften in seine Geschäftsbuchhaltung auf. In den Jahren 1946 und 1947 verkaufte er von der unüberbauten Parzelle rund 5000 m2. Im Jahre 1952 vereinigte er sich mit zwei Söhnen zu einer Kollektivgesellschaft, welche das Milchgeschäft übernahm. Im Jahre 1960 schied ein Sohn aus der Gesellschaft aus.
Im Gesellschaftsvertrag vom 1. Oktober 1952 wurde über den Grundbesitz folgendes bestimmt: "5. Die Kollektivgesellschaft... mietet von X. dessen Liegenschaft Wohnhaus und Nebengebäude auf die Dauer von 10 Jahren. Anstelle eines Mietzinses werden folgende Verpflichtungen übernommen: a) Die Kollektivgesellschaft zahlt die sämtlichen Hypothekarzinsen. b) Die Kollektivgesellschaft hält die Liegenschaft samt Gebäulichkeiten in gutem Zustand. c) X. und nach dessen allfälligem Ableben dessen Witwe haben für die Dauer dieses Vertrages das unentgeltliche Wohnrecht in den bis jetzt bewohnten Räumen. 6. Aus fiskalrechtlichen Gründen muss die Liegenschaft und das Land in die Bilanz der Gesellschaft aufgenommen werden. Liegenschaft

und Land bleiben jedoch im Besitz von X., die grundbuchamtliche Eintragung erfährt keine Veränderung. Aus der Tatsache, dass die Liegenschaft und das Land in der Bilanz der Gesellschaft aufgeführt werden, können die Söhne... keinerlei Recht irgendwelcher Art ableiten. Sollten die heute vorliegenden Gründe wegfallen, werden Liegenschaft und Land steuerrechtlich ins Privatvermögen von X. übergeführt." Am 15. März 1961 verkaufte der Beschwerdeführer den Rest seines Grundbesitzes an Dritte zum Preise von Fr. 1'420,000.–, und am 1. Mai 1962 wurde das Milchgeschäft (Mobiliar, Vorräte, Goodwill) liquidiert.

B.- Der Beschwerdeführer wurde hinsichtlich der Wehrsteuer der 11. Periode wegen Aufgabe der Erwerbstätigkeit einer Zwischenveranlagung nach Art. 96 WStB unterworfen und gleichzeitig für die Sondersteuer auf Kapitalgewinnen gemäss Art. 43 in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB eingeschätzt. In die Berechnung dieser Steuer wurden der auf Fr. 1'223,500.– festgesetzte Gewinn aus dem Liegenschaftsverkauf vom 15. März 1961 und der Anteil des Beschwerdeführers am Gewinn aus der Liquidation des Milchgeschäfts einbezogen. Es wurde ein steuerbarer Kapitalgewinn von Fr. 1'265,200.– ermittelt. Der Beschwerdeführer bestritt die Steuerpflicht für den Liegenschaftsgewinn. Seine Einsprache wurde abgewiesen, ebenso seine Beschwerde an die kantonale Rekurskommission.

C.- Mit der gegen den Entscheid der Rekurskommission gerichteten Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt X., der Liegenschaftsgewinn sei von der Besteuerung auszunehmen, eventuell höchstens in einem Teilbetrag von Fr. 228'910.– zu besteuern. Es wird geltend gemacht, der Liegenschaftsgewinn sei nicht im Betriebe des Milchgeschäfts erzielt worden und falle daher nicht unter Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB. Die Liegenschaften seien Privatvermögen des Beschwerdeführers gewesen. Daran habe der Abschluss des Gesellschaftsvertrages nichts geändert. Der Beschwerdeführer habe die Grundstücke in seinem Eigentum behalten; der Kollektivgesellschaft habe er sie lediglich vermietet. Die Wiesenparzelle sei nie auch nur teilweise für das Geschäft verwendet worden. Nicht einmal die gesamten Gebäulichkeiten auf der anderen Parzelle hätten dem Geschäftsbetrieb gedient.

Eventuell könnte höchstens der halbe Gewinn aus dem Verkauf der überbauten Parzelle besteuert werden. Dabei bliebe unberücksichtigt, dass der Beschwerdeführer lediglich einen Preis für den Boden erhalten habe, da die Gebäude abbruchreif gewesen seien.

D.- Die kantonalen Behörden und die eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Nach Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB unterliegen der Wehrsteuer für Einkommen Kapitalgewinne, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden. Ein Kapitalgewinn ist dem Betriebe zuzurechnen, wenn er in dessen Geschäftsvermögen entstanden ist. Die veräusserten oder verwerteten Gegenstände müssen zu diesem Vermögen gehört haben. Waren sie Privatvermögen, so ist der bei ihrer Veräusserung oder Verwertung erzielte Gewinn der Wehrsteuer für Einkommen nicht unterworfen. Dies gilt nicht nur für den Einzelkaufmann, sondern auch für Kollektivgesellschaften, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben und zur Führung

kaufmännischer Bücher verpflichtet sind. Da solche Gesellschaften für die Wehrsteuer keine selbständigen Steuersubjekte sind, ihr Einkommen vielmehr bei den einzelnen Gesellschaftern gemäss ihren Anteilen erfasst wird, beurteilt sich die Frage der Steuerbarkeit des einem Gesellschafter erwachsenden Kapitalgewinns danach, ob dieser im Geschäftsvermögen der Gesellschaft oder im Privatvermögen des Teilhabers entstanden ist. Wo die Zuteilung Schwierigkeiten bereitet, ist darüber nach der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse zu entscheiden (BGE 70 I 260Erw. 2; BGE 80 I 420; BGE 92 I 51).

2. Hier fragt sich, ob die Liegenschaften, welche der Beschwerdeführer am 15. März 1961 verkauft hat, zum Geschäftsvermögen der Kollektivgesellschaft oder zu seinem Privatvermögen gehört haben. Im ersten Falle unterliegt der beim Verkauf erzielte Gewinn der Wehrsteuer für Einkommen, da die Gesellschaft zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet war; im zweiten Falle dagegen ist er von dieser Steuer ausgenommen. Von entscheidender Bedeutung sind die in Ziff. 6 des Gesellschaftsvertrages

vom 1. Oktober 1952 getroffenen Abmachungen, dass die in Frage stehenden Liegenschaften "aus fiskalrechtlichen Gründen" in die Bilanz der Kollektivgesellschaft aufzunehmen seien und (erst) bei Wegfall dieser Gründe "steuerrechtlich ins Privatvermögen von X. übergeführt" würden. Das kann nichts anderes heissen, als dass die Liegenschaften in die Gesellschaft eingebracht, d.h. ihr als Geschäftsvermögen zur Verfügung gestellt wurden. Es unterliegt keinem Zweifel, dass dies der wirkliche Wille der Gesellschafter war. Ihr Hinweis auf "fiskalrechtliche Gründe" zeigt, dass sie sich der Tragweite der Unterscheidung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen insbesondere in steuerrechtlicher Beziehung wohl bewusst waren. Sie gingen - offenbar mit Recht - davon aus, dass die Liegenschaften vor dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages zum Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers gehört hätten, und wollten offensichtlich vermeiden, dass durch eine Überführung dieser Objekte in dessen Privatvermögen die Steuerpflicht für einen Kapitalgewinn (Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB) ausgelöst werde, wobei sie anscheinend damit rechneten, dass in absehbarer Zeit die Wehrsteuer wegfallen und daher einen bei einer Veräusserung oder Verwertung der Liegenschaften erzielten Kapitalgewinn nicht mehr belasten werde. Tatsächlich wurden die Liegenschaften, wie im Gesellschaftsvertrage vorgesehen, in die Buchhaltung der Kollektivgesellschaft aufgenommen. Sie dienten denn auch dem von der Gesellschaft übernommenen Molkereibetrieb. Im Wohn- und Geschäftshaus befand sich der Milchladen; in der Scheune waren Kühlräume und die Butterei eingerichtet, und auch das Magazin- und das Garagegebäude wurden mindestens in der Hauptsache für den Geschäftsbetrieb verwendet. Im Wohn- und Geschäftshaus wohnten stets der Beschwerdeführer und jahrelang auch die mit ihm an der Gesellschaft beteiligten zwei Söhne; nur vorübergehend - in den Geschäftsjahren 1957/58 1959/60, wie sich aus den Betriebsrechnungen ergibt - war eine Wohnung an einen Dritten vermietet. Die Benützung der Wohnungen im Geschäftshause durch die Betriebsinhaber diente ebenfalls dem Geschäftsbetrieb: Es lag im Interesse dieses Betriebes, dass die Inhaber in der Nähe der Geschäftsräumlichkeiten wohnten, weil die Führung einer Molkerei einen grossen Arbeitseinsatz mit einem sehr frühen morgendlichen Arbeitsbeginn

erfordert (vgl. die Sonderbestimmungen in Art. 75 ff. der Verordnung II vom 14. Januar 1966 zum Arbeitsgesetz, AS 1966 S. 139; BGE 85 I 250 Erw. 3, betreffend einen Bäckerei- und Gastwirtschaftsbetrieb). Ferner wurden die überbaute und die unüberbaute Parzelle zusammen als Pfand für Verbindlichkeiten eingesetzt, die

mindestens zum Teil geschäftlicher Natur waren. Gemäss Grundbuchauszug vom 31. Mai 1960 hafteten auf den beiden Liegenschaften Grundpfandrechte im Gesamtbetrage von Fr. 255'000.–. Die erste Hypothek im Betrage von Fr. 150'000.– wurde - im Gegensatz zu den Nachgangshypotheken - in der Bilanz der Kollektivgesellschaft unter den Passiven ausgewiesen, woraus mangels Gegenbeweises zu schliessen ist, dass es sich auf jeden Fall bei diesem Posten um Geschäftsschulden handelte. Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Gesellschafter die im Gesellschaftsvertrag vom 1. Oktober 1952 festgehaltene Vereinbarung, die Liegenschaften des Beschwerdeführers der Gesellschaft als Geschäftsvermögen zu überlassen, vor der Auflösung der Gesellschaft aufgehoben haben. Die "fiskalrechtlichen Gründe", von denen in jenem Vertrag die Rede ist, sind nicht weggefallen. Die Liegenschaften wurden auch während der ganzen Dauer des Gesellschaftsverhältnisses in der Buchhaltung der Gesellschaft aufgeführt und für geschäftliche Zwecke verwendet. Sie sind demnach bis zum Verkauf an Dritte Geschäftsvermögen geblieben.

3. Der Beschwerdeführer wendet ein, dass er die Liegenschaften in seinem Eigentum behalten und der Kollektivgesellschaft vermietet habe. Richtig ist, dass er bis zur Auflösung der Gesellschaft Eigentümer der Grundstücke geblieben ist. Diese Tatsache schliesst jedoch die Annahme, dass der Grundbesitz Geschäftsvermögen der Gesellschaft gebildet hat, nicht aus. Anders wäre es allenfalls, wenn die Grundstücke Eigentum eines der Kollektivgesellschaft und ihren Teilhabern fernstehenden Dritten gewesen wären. So verhält es sich indessen nicht, sondern Eigentümer war ein Gesellschafter. In das Geschäftsvermögen einer Kollektivgesellschaft können aber auch Liegenschaften, die im Eigentum eines Gesellschafters bleiben, eingebracht werden (ASA Bd. 27 S. 334, Bd. 32 S. 99). Allerdings können in einem solchen Falle die Grundstücke nur dann zum Vermögen der Gesellschaft gerechnet werden,

wenn sie ihr unentgeltlich zum Gebrauch überlassen, also nicht etwa vermietet werden. Der Gesellschafter, der sein Grundstück der Gesellschaft vermietet, behält es nicht nur in seinem Eigentum, sondern auch in seinem Vermögen; denn er nutzt es persönlich, indem er den Ertrag in Form des Mietzinses bezieht (BGE 80 I 422; ASA Bd. 32 S. 100). Der Beschwerdeführer beruft sich auf die Ziff. 5 des Gesellschaftsvertrages vom 1. Oktober 1952, wo in der Tat von einer "Miete" die Rede ist. Diese Bezeichnung entspricht jedoch dem Inhalt der dort getroffenen Abmachungen nicht. Wohl hat sich danach die Kollektivgesellschaft verpflichtet, "anstelle eines Mietzinses" die sämtlichen Hypothekarzinsen zu zahlen, die Liegenschaften in gutem Zustand zu erhalten und dem Beschwerdeführer unentgeltlich eine Wohnung zu überlassen. Allein diese Leistungen können nicht dem Entgelt gleichgestellt werden, das ein Mieter für den Gebrauch der Sache zu entrichten hat.
Es ist auf die gesetzlichen Bestimmungen über die Gebrauchsleihe zu verweisen, die hier zum mindesten analog anwendbar sind. Danach trägt der Entlehner die gewöhnlichen Kosten für die Erhaltung der Sache (Art. 307 OR), ohne dass deswegen die Leistung des Verleihers das Merkmal der Unentgeltlichkeit verliert (Art. 305 OR). Zwar hat auch der Mieter die Kosten der für den gewöhnlichen Gebrauch der Sache erforderlichen Ausbesserungen zu tragen; ausserdem hat er aber einen Mietzins zu zahlen (Art. 262, 263 OR). Im vorliegenden Fall hat also die Kollektivgesellschaft dadurch, dass sie die Kosten der Erhaltung der ihr überlassenen Liegenschaften in gutem Zustande getragen hat, nicht einen Mietzins oder einen Ersatz dafür geleistet. Ebensowenig kann eine Leistung solchen Charakters darin erblickt werden, dass die Gesellschaft sämtliche Hypothekarzinsen bezahlt hat (Archiv Bd. 32 S. 100). Es war eine Selbstverständlichkeit, dass die Gesellschaft nicht nur die Kosten des Liegenschaftsunterhalts, sondern auch die Zinsen für die grundpfändlich gesicherten Geschäftsschulden übernahm; deswegen wurde das Vertragsverhältnis nicht zu einer Miete. Sollte die Gesellschaft auch Zinsen für private Hypothekarschulden bezahlt haben, so wäre dies bei weitem nicht ein angemessenes Entgelt dafür gewesen, dass der Beschwerdeführer ihr seinen gesamten Grundbesitz zur Verfügung gestellt hat.

Auf ein Mietsverhältnis kann auch daraus nicht geschlossen werden, dass die Kollektivgesellschaft dem Beschwerdeführer "das unentgeltliche Wohnrecht in den bis jetzt bewohnten Räumen" beliess. Das war wiederum keine Leistung mit Mietzinscharakter; in der Tat hätte die Gesellschaft keinen Grund gehabt, vom Beschwerdeführer ein Entgelt für das Wohnen im Geschäftshaus zu verlangen, da er selber der Eigentümer dieses Hauses war und es im Interesse des Geschäftes lag, dass dieser Teilhaber dort wohnte. Mithin steht nichts der Annahme entgegen, dass die Liegenschaften entsprechend dem von den Gesellschaftern bekundeten Willen Geschäftsvermögen der Kollektivgesellschaft geworden und bis zum Verkauf vom 15. März 1961 geblieben sind. Der bei diesem Verkauf erzielte Kapitalgewinn unterliegt daher nach Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB der Wehrsteuer.

4. Eventuell beantragt der Beschwerdeführer, es sei nur ein Teil des erzielten Verkaufsgewinns zu besteuern, weil sein Grundbesitz höchstens teilweise für den Molkereibetrieb verwendet worden sei. Er beruft sich auf BGE 92 I 51, wonach dann, wenn die veräusserte Liegenschaft zugleich privaten und geschäftlichen Zwecken gedient hat, ihr Wert in Privat- und Geschäftsvermögen zu zerlegen und nur der auf den geschäftlichen Teil entfallende Gewinn der Wehrsteuer zu unterwerfen ist. Indessen kommt eine solche Wertzerlegung hier nicht in Betracht, weil nach dem Willen der Gesellschafter die Liegenschaften des Beschwerdeführers im vollen Umfange in das Geschäftsvermögen der Gesellschaft eingebracht wurden und darin bis zum Verkauf vom 15. März 1961 verblieben sind.

5. ...

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.