Urteilskopf

94 I 464

64. Urteil vom 14. Juni 1968 i.S. X. gegen Wehrsteuer Rekurskommission des Kantons Zürich.
Regeste (de):
Wehrsteuer auf Gewinnen, die im Betrieb eines buchführungspflichtigen Unternehmens bei der Veräusserung von Vermögensstücken erzielt werden (Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB).

Kriterien für die Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen beim Einzelkaufmann.

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

Critères de distinction entre la fortune privée et la fortune commerciale de celui qui exploite une entreprise sous la forme individuelle.

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale sul profitto conseguito, nell'esercizio di un'azienda avente l'obbligo di tenere una contabilità, mediante l'alienazione di beni (art. 21 cpv. 1 lett. d DIN).

Criteri di distinzione tra la sostanza privata e la sostanza commerciale di colui che esercita da solo un'azienda.

Sachverhalt ab Seite 464

BGE 94 I 464 S. 464

A.- X. führt in A. eine Werkstätte für Präzisionsmechanik und Maschinenbau, die er seit anfangs 1962 in einem ihm gehörenden Neubau untergebracht hat. Am 5. April 1960 kaufte X. in der Gemeinde B. drei Parzellen Land von zusammen 16'875 m2 zum Preise von Fr. 180'000.–. Dazu erwarb er am 1. Juni 1962 eine weitere angrenzende Parzelle von 3'203 m2 für Fr. 145'000.–. Bereits am 17. Juli 1962 verkaufte X. die vier Parzellen Land der Gemeinde B. für den Betrag von Fr. 1'124,368.–, wobei die Grundstückgewinn- und die Handänderungssteuer von der Käuferin übernommen wurden.

BGE 94 I 464 S. 465

B.- Die Wehrsteuerverwaltung des Kantons Zürich betrachtete den Gewinn von Fr. 1'166,377.– (inkl. die Steuerbeträge), den X. durch den Landverkauf an die Gemeinde B. erzielt hatte, als Kapitalgewinn im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB und erfasste ihn bei der Wehrsteuerveranlagung 12. Periode (Berechnungsjahre 1961/62) als steuerpflichtiges Einkommen. Unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zugelassenen Abzüge gelangte sie zu einem durchschnittlichen steuerbaren Einkommen von Fr. 818'300.–.
Die von X. gegen die Besteuerung des Kapitalgewinnes erhobene Einsprache wurde von der kantonalen Wehr-

steuerverwaltung abgewiesen. Daraufhin reichte er bei der Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich eine Beschwerde ein und beantragte, das wehrsteuerpflichtige Einkommen sei auf Fr. 240'782.– festzusetzen, weil die verkauften Grundstücke in B. nicht zu seinem Geschäfts-, sondern zu seinem Privatvermögen gehört hätten. Die kantonale Wehrsteuer-Rekurskommission wies die Beschwerde mit Entscheid vom 13. September 1967 ebenfalls ab. Sie war zum Schluss gekommen, dass die Grundstücke, die X. in B. besessen hatte, Geschäftsvermögen gebildet hätten. Darauf deute schon die Tatsache hin, dass die Liegenschaften in die Geschäftsbuchhaltung aufgenommen worden seien, wodurch die Kreditwürdigkeit des Unternehmens erheblich gestiegen sei; denn durch die Aufnahme in die Bilanz sei der Grundbesitz der buchmässigen Kontrolle durch die kreditgewährenden Banken zugänglich gemacht worden. Der Vergleich der Bankkonten des Beschwerdeführers Ende 1960 und Ende 1962 ergebe überdies, dass während der Bauzeit der neuen Fabrik in A. eine beachtenswerte Erweiterung der Kreditbasis des Betriebes eingetreten sei, die ohne Zweifel durch den Landkauf in B. mitbedingt sei. Ferner sei der Kauf der Liegenschaften unbestrittenermassen aus Mitteln der Unternehmung und mit Bankgeldern finanziert worden.

C.- X. führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, der Entscheid der kantonalen Wehrsteuer-Rekurskommission sei aufzuheben und der Wehrsteuereinschätzung 12. Periode sei ein Einkommen von Fr. 235'100.– zugrunde zu legen. Dieser Betrag ergebe sich, wenn der in B. erzielte Grundstückgewinn von Fr. 700'566.– ohne die von der Käuferin

übernommenen Steuerbeträge aus dem wehrsteuerpflichtigen Einkommen ausgeschieden werde.

D.- Die Wehrsteuer-Rekurskommission und die Wehrsteuerverwaltung des Kantons Zürich, die sich auf eine Vernehmlassung der Einschätzungsabteilung 5 des kantonalen Steueramtes stützt, sowie die Eidg. Steuerverwaltung beantragen Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB gehören zum wehrsteuerpflichtigen Einkommen Kapitalgewinne, die im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden. Ein Kapitalgewinn ist dem Betrieb 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 (BGE 93 I 364 Erw. 1).
Bereitet die Zuteilung eines Vermögensgegenstandes zum Geschäfts- oder Privatvermögen Schwierigkeiten, ist darüber nach der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse zu entscheiden (BGE 93 I 358 Erw. 3 und 364 Erw. 1 mit Verweisungen). Das Bundesgericht hat in BGE 70 I 261 erkannt, die Zuweisung eines Aktivums zum Geschäftsvermögen rechtfertige sich regelmässig dann, wenn es aus Mitteln des Geschäfts oder für geschäftliche Zwecke erworben worden ist, weiter auch dann, wenn es dem Geschäftsbetrieb tatsächlich dient, sei es unmittelbar durch seine Beschaffenheit oder als Pfand für Geschäftsschulden, sei es mittelbar durch seinen Wert, als notwendiges Betriebskapital oder als Reserve, sofern und soweit eine solche nach Art und Umfang des Geschäfts erforderlich oder doch üblich ist. Diese Umschreibung ist insofern zu präzisieren, als das entscheidende Kriterium für die Zuteilung eines Vermögenswertes zum Geschäftsvermögen darin erblickt werden muss, dass dieser für Geschäftszwecke erworben worden ist und dem Geschäfte tatsächlich dient. Ist der Wert dem Betrieb

nur mittelbar dienstbar, so ist bei der Unterscheidung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen jedoch Vorsicht am Platz. Z.B.

BGE 94 I 464 S. 467

bedingt der Umstand, dass ein Aktivum eine Reserve für den Betrieb darstellt, noch nicht seine Überführung ins Geschäftsvermögen; denn das gesamte Privatvermögen eines Einzelkaufmanns bildet stets eine Reserve für das Geschäft und erhöht den Kredit des Betriebsinhabers. Ebensowenig wird ein Vermögensgegenstand zu Geschäftsvermögen, wenn der Erlös aus seinem Verkauf dem Betrieb zur Verfügung gestellt wird. Dies bedeutet lediglich eine Privateinlage, wobei bisheriges Privatvermögen in das Geschäft eingebracht wird, das aber dadurch nicht rückwirkend zu Geschäftsvermögen wird, sofern nicht die Mittel zum Ankauf bereits aus dem Geschäft stammten.
In dem Urteil vom 12. September 1967 i.S. Hug erklärte das Bundesgericht, dem Kriterium der Herkunft der Mittel sei eher subsidiäre Bedeutung beizulegen. Dieses Kriterium wurde auch in der Praxis kantonaler Instanzen zurückgestellt und im Schrifttum vereinzelt als untauglich bezeichnet (vgl. THALMANN, Die Abgrenzung von Privat- und Geschäftsvermögen in der neueren schweizerischen Rechtsprechung, ASA Bd. 33 S. 81 ff., namentlich 84/85). Tatsächlich lässt der Umstand, dass ein Vermögenswert mit Mitteln aus dem Geschäftsbetrieb erworben wurde, für sich allein genommen das betr. Aktivum nicht zum Bestandteil des Geschäftsvermögens werden. Bei einer Privatentnahme beispielsweise stammen die Mittel ebenfalls aus dem Geschäftsbetrieb, und trotzdem entsteht dabei Privatvermögen, sofern das betr. Aktivum dauernd aus dem Geschäft ausscheidet.

2. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer ein buchführungspflichtiges Unternehmen besitzt und bei der Veräusserung der Grundstücke in B. einen Kapitalgewinn von Fr. 1'166,377.– erzielt hat. Streitig ist hingegen, ob die mit Gewinn verkauften Liegenschaften zu seinem Geschäftsvermögen gehört haben. Die Zuteilung des unbebauten Landes in B. zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen ergibt sich nicht ohne weiteres schon aus dessen äusserer Beschaffenheit. Der Beschwerdeführer hat zwar die Liegenschaften unmittelbar nach dem Kauf in die Geschäftsbuchhaltung aufgenommen. Das Bundesgericht hat schon verschiedentlich festgehalten, dass der Wille des Steuerpflichtigen, wie er namentlich in der buchmässigen Behandlung, in der Aufnahme eines Gegenstandes in die Geschäftsbücher

BGE 94 I 464 S. 468

und in der Ausscheidung aus diesen zum Ausdruck kommt, in der Regel ein gewichtiges Indiz für die steuerliche Zuteilung sein werde (BGE 70 I 261; ASA Bd. 28 S. 450 und 454, Bd. 29 S. 239, Bd. 30 S. 133 und Bd. 31 S. 137). Dies gilt jedoch nur unter der Voraussetzung, dass die Buchhaltung nicht das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen, sondern nur sein Geschäftsvermögen umfasst. Im vorliegenden Fall steht fest, dass der Beschwerdeführer sowohl sein Geschäfts- wie auch sein Privatvermögen in die Geschäftsbuchhaltung aufgenommen hat. So erscheint beispielsweise auch das Ferienhaus im Tessin, das zweifellos zum Privatvermögen gehört, in der Buchhaltung. Die buchmässige Behandlung der umstrittenen Liegenschaften kann daher hier nicht als Indiz für ihre Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen betrachtet werden. Die Eidg. Steuerverwaltung weist in ihrer Vernehmlassung zur Beschwerde darauf hin, dass der Beschwerdeführer den aus dem Landverkauf in B. erzielten Gewinn verbucht habe, indem er sein Geschäftskapital entsprechend vergrössert habe. Die dadurch bewirkte erhebliche Erhöhung des Kapitalkontos habe zweifellos eine Steigerung der Kreditwürdigkeit des Unternehmens zur Folge gehabt. Auch aus diesem Umstand zieht die Steuerverwaltung den Schluss, dass der Gewinn als wehrsteuerpflichtig zu erklären sei. Hier steht jedoch die Zugehörigkeit der noch unverkauften

Liegenschaften zum Geschäftsvermögen und nicht des aus ihnen erzielten Erlöses zur Diskussion. Es ist daher unerheblich, dass durch den Verkauf der Kredit der Unternehmung vergrössert worden ist. Der Beschwerdeführer hält der Argumentation der Steuerverwaltung überdies entgegen, er habe sich der Zürcher Kantonalbank gegenüber weder bei der Eröffnung des Baukredites noch bei dessen Umwandlung in Hypotheken auf seinem Fabrikneubau über seine finanzielle Lage ausweisen müssen. Die Bank habe vom Kauf und Verkauf des Landes in B. überhaupt nie Kenntnis gehabt. Den Baukredit habe sie allein gestützt auf die Sicherheit, die das zu überbauende Land geboten habe, gewährt. Um seine Darstellung zu beweisen, beruft sich der Beschwerdeführer auf ein Schreiben der Zürcher Kantonalbank vom 11. Juli 1960. Darin erklärt die Bank, dass sie nach Prüfung der ihr zur Verfügung gestellten Unterlagen dem Begehren um einen Baukredit von Fr. 2'800,000.– entsprechen werde. Sie erwähnt die von ihr geprüften Unterlagen

nicht im einzelnen. Die Eidg. Steuerverwaltung bemerkt hiezu in ihrer Vernehmlassung, dass eine Bank einen Kredit in dieser Höhe kaum gewähren würde, ohne vorher die Bilanzen des Gesuchstellers zu begutachten. Selbstverständlich wird eine Bank bei jeder Kreditgewährung an einen Einzelkaufmann dessen Gesamtvermögen mit in Betracht ziehen. Doch kann dieser Umstand allein noch nicht genügen, um das Privat- in Geschäftsvermögen umzuwandeln, sonst würde derjenige Kaufmann, der mit Bankkrediten arbeitet, gegenüber seinen andern Berufsgenossen benachteiligt, weil er auch den Gewinn aus veräusserten Privatliegenschaften versteuern müsste.
Wesentlich ist in diesem Zusammenhang vor allem, dass die Liegenschaften in B. nicht zur Erhältlichmachung des Baukredites verpfändet wurden. Für einen Kredit von Fr. 2'800,000.– bildeten die drei Landparzellen, die der Beschwerdeführer erst kurz vorher zum Preise von Fr. 180'000.– gekauft hatte, keine wirklich ins Gewicht fallende zusätzliche Sicherheit; wäre dies der Fall gewesen, so wäre ihre Verpfändung verlangt worden. Es ist vielmehr mit dem Beschwerdeführer anzunehmen, dass die Zürcher Kantonalbank im wesentlichen auf die Sicherheit abstellte, die ihr die Unternehmung in A. nach durchgeführter Überbauung bot.
Freilich hat das Bundesgericht die erhöhte Kreditfähigkeit des Steuerpflichtigen schon als einen Umstand gewertet, der die Zuteilung gewisser Liegenschaften, die ohnehin dem Geschäfte dienten, zum Geschäftsvermögen zusätzlich rechtfertigte (ASA Bd. 28 S. 457 und Bd. 30 S. 136). Dies gilt aber hauptsächlich dann, wenn die Liegenschaften für Geschäftszwecke verpfändet werden. Die erhöhte Kreditfähigkeit dank des zusätzlichen nichtverpfändeten Vermögens ist für die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen nur von Bedeutung, wenn konkrete Umstände darauf hindeuten, dass ohne diese Werte der Geschäftskredit nicht gewährt worden wäre. Im vorliegenden Fall sind keine solchen Anzeichen vorhanden. Es ist daher anzunehmen, dass der Liegenschaftenbesitz des Beschwerdeführers in B. für die Zusprechung des Baukredites von Fr. 2'800,000.– durch die Zürcher Kantonalbank nicht entscheidend war und auch im übrigen die Kreditwürdigkeit des Unternehmens nicht wesentlich beeinflusst hat. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer kurze Zeit nach dem Erwerb der drei Landparzellen in B. um einen grossen

Baukredit nachgesucht hat, spricht auch gegen die Annahme eines betrieblichen Gelegenheitsgeschäftes, bei welchem Mittel des Geschäfts kurzfristig zur Erzielung eines Gewinnes eingesetzt werden. Die Mittel werden dabei aus dem Betrieb herausgenommen, um nach kurzer Zeit wieder dahin zurückzufliessen. Der Ankauf der Liegenschaften in B. wird kaum der Geschäftspolitik der Firma entsprochen haben, sondern dürfte völlig losgelöst von den übrigen geschäftlichen Überlegungen erfolgt sein. Der Beschwerdeführer macht denn auch

geltend, die fraglichen Grundstücke seien Bestandteile seines Privatvermögens, weil er sie mit privaten Mitteln erworben habe. Er habe nämlich Wertschriften, die zu seinem Privatvermögen gehört hätten, verkauft und den Erlös von Fr. 300'000.– für den Landkauf in B. verwendet. Hiezu bemerkt die Einschätzungsabteilung 5 des kantonalen Steueramtes in ihrer Vernehmlassung zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde allerdings, der Beschwerdeführer habe am 5. April 1960, als er die drei ersten Landparzellen in B. erwarb, an den Kaufpreis von Fr. 180'000.– bereits den Betrag von Fr. 116'000.– geleistet. An den Rest des Kaufpreises von Fr. 64'000.– habe er bis zum 30. November 1960 kleine Raten von insgesamt Fr. 10'500.– bezahlt, während er für den Betrag von Fr. 53'500.– ein Darlehen aufgenommen habe. Da er die erwähnten Wertschriften, Obligationen der Zürcher Kantonalbank, erst am 30. April 1960 veräussert habe, könne er den Landkauf in B. am 5. April 1960 nicht aus ihrem Erlös bestritten haben. Aus den Bankauszügen gehe vielmehr hervor, dass der Beschwerdeführer den Kauf aller Grundstücke in B. über sein Geschäftskonto bei der Schweizerischen Kreditanstalt finanziert habe.
Wie sich die Entrichtung des Kaufpreises für die umstrittenen Liegenschaften banktechnisch abwickelte, ist jedoch nicht von Bedeutung. Der Umstand, dass die fraglichen Obligationen erst ca. drei Wochen nach dem Erwerb der Landparzellen verkauft wurden, schliesst nicht aus, dass der Erlös für diesen Zweck verwendet wurde und die Mittel aus dem Geschäftskontokorrent lediglich vorübergehend zur Erlegung des Kaufpreises gedient haben. Vom kantonalen Steueramt wird zwar behauptet, die erwähnten Obligationen der Zürcher Kantonalbank hätten zum Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers gehört; doch ist nicht dargetan, dass sie vor dem Jahre 1959 tatsächlich dem

Geschäftsbetrieb gedient hätten. Es ist somit nicht nachgewiesen, dass der Landkauf in B. am 5. April 1960 mit Mitteln, die aus dem Geschäfte stammen, getätigt worden ist. Überdies kommt dem Kriterium der Herkunft der Mittel - wie oben bereits dargelegt - nur untergeordnete Bedeutung zu. Es fällt daher auch nicht ins Gewicht, dass der zweite Landkauf in B. am 1. Juni 1962 über das Geschäftskonto des Beschwerdeführers bei der Schweizerischen Kreditanstalt finanziert wurde. Die Vorinstanz hat auch die Beteiligung von zwei Angestellten des Beschwerdeführers am Liegenschaftenkauf und am Verkaufsgewinn als Indiz für die Zugehörigkeit der Grundstücke zum Geschäftsvermögen gewertet. Sie hält es für unwahrscheinlich, dass der Beschwerdeführer Dritte an einer privaten Kapitalanlage mit dauerndem Charakter hätte teilnehmen lassen Daraus schliesst sie, dass es sich beim Landkauf in B. am eine Transaktion handle, die mit kurzfristigen Realisierungsabsichten verbunden gewesen sei und die nicht als eine rein zufällige Disposition im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung gelten könne. Diese Argumentation überzeugt jedoch nicht. Es ist nicht einzusehen, weshalb zwei Angestellte des Beschwerdeführers sich nicht an einer privaten Kapitalanlage ihres Arbeitgebers beteiligen könnten. Dieser Umstand allein spricht jedenfalls nicht für die Zugehörigkeit der Liegenschaften zum Geschäftsvermögen. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Liegenschaften des Beschwerdeführers in B. weder für Geschäftszwecke erworben worden sind, noch dem Geschäfte tatsächlich gedient haben. Auch sind zum mindesten die am 5. April 1960 gekauften drei Landparzellen nicht aus Mitteln der Unternehmung angeschafft worden. Ebensowenig liegt gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB vor. Die Gewerbsmässigkeit kann sich einerseits aus der nahen Beziehung des Liegenschaftenhandels zum Betrieb des Steuerpflichtigen und anderseits aus der Häufung von Käufen und Verkäufen von Grundstücken ergeben (vgl. ASA Bd. 33 S. 42 und Urteil des Bundesgerichtes vom 31. Mai 1968 i.S. Eidg. Steuerverwaltung c. Müller und kantonale Steuerrekurskommission Luzern). Der Beschwerdeführer übt weder einen Beruf aus, der den Liegenschaftenhandel mit sich bringt, noch hat er in den letzten Jahren mehrere Käufe und Verkäufe getätigt, so dass dabei von Gewerbsmässigkeit die Rede sein könnte.

Die Tatsache allein, dass der Erlös aus den Grundstücken in B. wieder in einer Liegenschaft in C. angelegt wurde, erfüllt den Tatbestand des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels nicht. Die Auffassung der Steuerbehörde, jede Ausnützung einer erwarteten, nicht bloss zufälligen Gelegenheit zur Gewinnerzielung sei planmässiger und damit gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel, geht auf jeden Fall zu weit. Da die Liegenschaften des Beschwerdeführers in B. nach dem Ausgeführten zu seinem Privatvermögen gehört haben, ist der bei ihrem Verkauf realisierte Gewinn nicht zum wehrsteuerpflichtigen Einkommen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB zu rechnen. Der angefochtene Entscheid ist daher aufzuheben und das wehrsteuerpflichtige Einkommen des Beschwerdeführers für die 12. Wehrsteuerperiode entsprechend seinem Antrag auf Fr. 235'100.– jährlich festzusetzen.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid der Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 13. September 1967 aufgehoben und das wehrsteuerpflichtige Einkommen des Beschwerdeführers für die 12. Wehrsteuerperiode auf Fr. 235'100.– jährlich festgesetzt.