Urteilskopf

98 Ia 258

40. Auszug aus dem Urteil vom 7. Juni 1972 i.S. X. gegen Kanton Zürich und Verwaltungsgericht des Kantons Zürich.
Regeste (de):
Art. 4 BV; kant. Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Rechtsnatur einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung, wonach der ausscheidende Gesellschafter ohne Berücksichtigung der stillen Reserven nur aufgrund der Buchwerte abzufinden ist. Unter welchen Voraussetzungen darf die gestützt auf eine solche Klausel erfolgte Überlassung stiller Reserven an die verbleibenden Gesellschafter als steuerpflichtige Schenkung behandelt werden?

Regeste (fr):
Art. 4 Cst.; impôt cantonal sur les successions et donations.

Nature juridique de l'accord aux termes duquel la part de l'associé sortant se calcule en fonction de la valeur comptable, sans tenir compte des réserves latentes. A quelles conditions l'abandon des réserves latentes aux associés restants, résultant de l'application de cette clause, peut-il être considéré comme une donation imposable?

Regesto (it):
Art. 4 CF; imposta cantonale sulle successioni e donazioni.

Natura giuridica dell'accordo sociale, secondo cui la quota del socio uscente si calcola sul valore allibrato, senza tener conto delle riserve latenti. A quali condizioni l'abbandono di queste riserve a favore del socio restante, a norma dell'anzidetta clausola, può essere considerato come una donazione imponibile?

Sachverhalt ab Seite 259

Aus dem Sachverhalt:

A.- Die Geschwister O. S., geb. 1897, und H. S., geb. 1899, waren Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft mit Sitz in Zürich. Am 15. November 1955 wurde ein neuer Gesellschafts vertrag abgeschlossen, welcher dem 1924 geborenen X., dem Sohn von O. S., die Stellung eines weiteren geschäftsführenden Gesellschafters mit Einzelunterschrift einräumte. Am Gewinn und Verlust hatten die drei Gesellschafter gleichen Anteil. Jedem Gesellschafter wurde ein festes Salär angesetzt, das beim Übertritt in den Ruhestand dahinfallen sollte. Weiter wurde im Gesellschaftsvertrag vereinbart: "8. Scheidet ein Teilhaber zufolge Tod oder Kündigung aus, so wird die Gesellschaft unter den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt. Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, so kann dieser das Geschäft als Einzelkaufmann fortsetzen. 9. Der ausscheidende Gesellschafter bzw. seine Erben werden auf Grund der Buchwerte abgefunden, mit Ausnahme von X. (bzw. seiner Erben), bei welchem die seit 1. Januar 1951 erfolgten Änderungen der stillen Warenreserven (gemäss Inventaren nach bisherigen

Grundsätzen) entsprechend seinen jeweiligen Gewinnanteilen zu berücksichtigen sind...” Nachdem O. S. 1959 gestorben war, wurde die Gesellschaft von X. und dessen Tante H. S. weitergeführt. In einem Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag von 1955 vereinbarten die beiden am 30. November 1965 unter anderem, dass H. S. in den Ruhestand trete und nicht mehr geschäftsführend sei; ausserdem wurde die Gewinnbeteiligung von H. S. neu geordnet.

B.- Am 21. Februar 1968 starb H. S. und hinterliess als gesetzlichen Erben u.a. den einzig noch verbleibenden Gesellschafter X. In dem daraufhin von den zürcherischen Behörden

BGE 98 Ia 258 S. 260

eingeleiteten Steuerveranlagungsverfahren war unbestritten, dass X. für den kraft Erbrechts erworbenen Anteil am Vermögen seiner Tante H. S. eine Erbschaftssteuer zu entrichten hatte. Gestützt auf einen Rekursentscheid des zürcherischen Verwaltungsgerichtes vom 23. März 1971 nahm die Finanzdirektion des Kantons Zürich an, X. habe darüber hinaus aufgrund des Gesellschaftsvertrages mit dem Tode von H. S. am 21. Februar 1968 einen Anteil an den stillen Reserven der Kollektivgesellschaft im Betrage von Fr. 197’625.– erworben, welcher als Schenkung von Todes wegen zu betrachten sei und daher ebenfalls der kantonalen Erbschaftssteuer unterstehe. X. bestreitet die Zulässigkeit dieser letzteren Betrachtungsweise und führt gegen das Urteil des Verwaltungsgerichtes und die entsprechende Veranlagungsverfügung der Finanzdirektion vom 24. Februar 1972 staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 BV. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde teilweise gut, u.a. aus folgenden

Erwägungen

Erwägungen:

2. a) Die §§ 1 und 2 lit. a des zürcherischen Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer von 1936/1947 (ESchG) lauten: ”§ 1. Der Kanton erhebt eine Erbschafts- und eine Schenkungssteuer. § 2. Der Erbschaftssteuer unterliegen:
a) Vermögensanfälle und Zuwendungen kraft gesetzlichen Erbrechts oder auf Grund einer Verfügung von Todes wegen (Erbeinsetzung, Vermächtnis, Erbvertrag, Schenkung auf den Todesfall), sofern der Erbgang im Kanton Zürich eröffnet worden ist. Der Schenkung auf den Todesfall sind gleichgestellt:
1. das einer Stiftung auf den Todesfall gewidmete Vermögen,
2. die Zuwendungen von infolge Todes fällig werdenden Versicherungsbeträgen.” Nach § 5 unterliegen der Schenkungssteuer bestimmte Zuwendungen unter Lebenden und diesen gleichgestellte Rechtsgeschäfte. b) Gemäss der angefochtenen Verfügung der Finanzdirektion hat der Beschwerdeführer ”nach den Gesellschaftsverträgen und der letztwilligen Verfügung” aus dem Nachlass seiner am 21. Februar 1968 verstorbenen Tante H. S. erhalten:

BGE 98 Ia 258 S. 261

a) Zum voraus den Anteil an den stillen Reserven der Kollektivgesellschaft: Fr. 197’625.– b) Erbteil: Fr. 151’748.–
Total: Fr. 349’373.–

Hievon erhebt der Kanton Zürich (unter Berücksichtigung der interkantonalen Steuerausscheidung) eine Erbschaftssteuer von Fr. 80'721.75. Dass der Beschwerdeführer für den Teilbetrag von Fr. 151'748.– eine Erbschaftssteuer zu entrichten hat, ist unbestritten. Streitig ist einzig, ob eine Erbschaftssteuer auch auf dem ihm gemäss Gesellschaftsvertrag vorweg zugekommenen Anteil von Fr. 197'625.– an den stillen Reserven der Firma erhoben werden darf. Im Urteil des Verwaltungsgerichtes wurde festgestellt, dass die Zuwendung dieses Anteils entgegen der früheren Annahme der Steuerbehörde nicht der Schenkungssteuer unterliege. Es ist daher bloss zu prüfen, ob das Verwaltungsgericht ohne Willkür annehmen konnte, sie unterliege der Erbschaftssteuer. Da dieser Vermögensanfall nicht kraft gesetzlichen Erbrechts erfolgte, kann nur fraglich sein, ob es sich um eine Zuwendung "auf Grund einer Verfügung von Todes wegen (Erbeinsetzung, Vermächtnis, Erbvertrag, Schenkung auf den Todesfall)" handelt. c) Das Rechtsgeschäft, aufgrund dessen dem Beschwerdeführer der Anteil an den stillen Reserven zufiel, ist der Gesellschaftsvertrag vom 15. November 1955 mit dem Nachtrag vom 30. November 1965. Das Verwaltungsgericht hat dieses Geschäft als Schenkung von Todes wegen betrachtet (Art. 245 Abs. 2 OR), bei der der Schenker ein der Annahme bedürftiges Schenkungsversprechen abgibt, der Vollzug dagegen auf den Augenblick des Todes aufgeschoben wird und nur dann erfolgt, wenn der Beschenkte alsdann noch lebt (Komm. TUOR, 2. A., N. 5 Einleitung zum 14. Titel des ZGB). Der Gesellschaftsvertrag ist an sich keine Schenkung von Todes wegen, und es wäre offenbar auch die Form nicht eingehalten, welche für solche Schenkungen vorgeschrieben ist (Art. 245 Abs. 2 OR, Art. 512 ZGB; Komm. TUOR, a.a.O.). Es ist indessen möglich, dass der vorliegende Gesellschaftsvertrag mit Nachtrag ein gemischtes Rechtsgeschäft darstellt, das im Zusammenhang mit den das Gesellschaftsverhältnis ordnenden Klauseln eine Schenkung auf den Todesfall mitumfasst. In Lehre und Rechtsprechung wird die Ansicht vertreten, dass gesellschaftsvertragliche

Vereinbarungen über Umfang und Berechnungsart der Abfindungssumme, welche die Gesellschaft bzw. die Gesellschafter zum Nachteil der Erben des Ausgeschiedenen begünstigen, eine verdeckte Verfügung von Todes wegen zugunsten der verbleibenden Gesellschafter darstellen können (nicht publiziertes Urteil des Bundesgerichtes vom 22. Mai 1957 i.S. Sch. gegen Staat Bern; VON GREYERZ, Die Unternehmernachfolge in den Personengesellschaften, in: Die Erhaltung der Unternehmung im Erbgang, Bern 1972, S. 87; SOMMER, Steuerbare Einkünfte aus Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung und Unterstützung, ZBl 58, 1957, S. 258; MOSER, Fragen, die sich aus dem Verhältnis zwischen den die Kollektivgesellschaft fortsetzenden Gesellschaftern und dem ausgeschiedenen Teilhaber ergeben, Diss. Zürich 1948, S. 47; EHRSAM, Gesellschaftsvertrag und Erbrecht, Diss. Lausanne 1943, S. 163; Verwaltungsgericht Basel-Land, ZBl 62, 1961, S. 402). Das Verwaltungsgericht verfiel demnach nicht in Willkür, wenn es annahm, der Erwerb eines Anteils an den stillen Reserven durch den Beschwerdeführer könne auf einer Schenkung von Todes wegen beruhen, obgleich das massgebende Rechtsgeschäft sich äusserlich nur als Gesellchaftsvertrag darstellt. Als haltbar erweist sich auch die weitere Annahme des Verwaltungsgerichts, es sei nicht entscheidend, ob das Rechtsgeschäft in der Form abgeschlossen worden sei, die für Schenkungen auf den Todesfall vorgeschrieben ist, solange die wirtschaftlichen Folgen der Schenkung nicht beseitigt seien. Der Nichtbeachtung von Formvorschriften kommt im Steuerrecht nicht die gleiche Bedeutung zu wie im Zivilrecht; es lässt sich mit sachlichen Gründen die Auffassung vertreten, steuerrechtlich sei nur massgebend, ob der Beschwerdeführer den Vorteil, der ihm nach dem Willen der Beteiligten allenfalls zukommen sollte, ungeachtet des Formmangels tatsächlich erlangt hat. Schliesslich ging das Verwaltungsgericht offenbar stillschweigend davon aus, es spiele keine Rolle, dass die fragliche Klausel des Gesellschaftsvertrages allenfalls auch zu einer unentgeltlichen Zuwendung unter Lebenden hätte führen können, nämlich dann, wenn einer der Beteiligten nicht durch Tod, sondern infolge Kündigung ausgeschieden wäre. Da gegebenenfalls auch dieser Tatbestand der Erbschafts-bzw. Schenkungssteuer unterliegen würde und die steuerrechtlich massgebenden Kriterien, wie sich zeigen wird, in beiden Fällen dieselben sind, konnte das Verwaltungsgericht

den genannten Eventualfall ohne Willkür ausser acht lassen und, in Anlehnung an den tatsächlichen Verlauf der Dinge, lediglich prüfen, ob eine Schenkung auf den Todesfall vorliege. Es hat dabei zutreffend auf Ziff. 9 des Gesellschaftsvertrages von 1955 abgestellt. Im Nachtrag von 1965 war zwar vorgesehen, dass diese Vertragsklausel dahinfallen sollte, wenn der Beschwerdeführer vor seiner Tante stürbe. Der Fall trat nicht ein, weshalb es in diesem Punkt bei der Vereinbarung von 1955 blieb.

3. Laut Ziff. 9 des Vertrages von 1955 wird der ausscheidende Gesellschafter (bzw. seine Erben) aufgrund der Buchwerte abgefunden; für den Beschwerdeführer gilt insoweit eine Ausnahme, als bei ihm die seit 1. Januar 1951 erfolgten Änderungen der stillen Warenreserven entsprechend seinem jeweiligen Gewinnanteil zu berücksichtigen sind. Wie das Bundesgericht in BGE 65 I 211 ff. ausgeführt hat, ist zivil- und steuerrechtlich eine Schenkung nicht denkbar ohne den Willen der einen Partei, der andern eine unentgeltliche Zuwendung zu machen. Gemäss Art. 580 OR hat der ausscheidende Gesellschafter einen Anspruch auf Abfindung, der sich vorbehältlich anderer Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages nach der Vermögenslage der Gesellschaft im Zeitpunkt des Ausscheidens richtet. Bei der Ermittlung dieser Vermögenslage sind grundsätzlich auch die Reserven der Gesellschaft in Rechnung zu stellen. Wenn ein Gesellschafter darauf verzichtet, dass dieser Vermögensteil bei der Festsetzung seines Abfindungsanspruchs berücksichtigt wird, so hat er sich damit in entsprechendem Ausmass entreichert. Er erspart auf diese Weise den verbleibenden Gesellschaftern die Auszahlung eines Kapitalbetrages, weshalb die Verschaffung eines solchen Vorteils eine unentgeltliche Zuwendung sein kann. Ob dies zutrifft, hängt von den Verhältnissen des Einzelfalles ab. Massgebend ist, ob der Wille unentgeltlicher Zuwendung im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bestand und für diesen wesentlich war (BGE 65 I 213). Eine Klausel, wonach die Abfindungssumme nach dem Buchwert zu bestimmen sei, kann sich aus rein betrieblichen Gründen, d.h. zum Schutze der Unternehmung als solcher aufdrängen, was, auch nach Auffassung des Verwaltungsgerichts, die Annahme einer Schenkung ausschliesst. Als betrieblich begründet kann eine derartige Klausel zum Beispiel dann erscheinen, wenn für die nächsten Jahre mit einer

rückläufigen Entwicklung des Unternehmens gerechnet werden muss oder wenn nur sehr geringe Reserven vorhanden sind (MOSER, a.a.O. S. 51; EHRSAM, a.a.O. S. 163). Dass die vorliegend in Frage stehende Bewertungsklausel einzig auf derartige, jede Schenkungsabsicht zum vornherein ausschliessende betriebliche Überlegungen zurückzuführen ist, konnte vom Verwaltungsgericht ohne Willkür verneint werden, zumal die Klausel einen der Gesellschafter in besonderer Weise begünstigt, was die Annahme einer im Gesellschaftsvertrag enthaltenen Schenkung an sich nahe legt (EHRSAM, a.a.O. S. 163). Doch darf die aufgrund einer solchen Bewertungsklausel erfolgte Überlassung eines Anteils an den stillen Reserven in jedem Falle nur dann als steuerpflichtige Schenkung (sei es auf den Todesfall oder unter Lebenden) behandelt werden, wenn eine Begünstigung des nunmehr bereicherten Gesellschafters schon im Zeitpunkt des Vertragsschlusses beabsichtigt gewesen war. Nehmen beispielsweise drei ungefähr gleichaltrige, gesunde Gesellschafter in den Vertrag eine Klausel auf, wonach jeder Gesellschafter bei einem allfälligen Ausscheiden aufgrund der Buchwerte abzufinden sei, so erhalten beim Tod des einen Gesellschafters die beiden verbleibenden klarerweise keine Schenkung. Als der Gesellschaftsvertrag geschlossen wurde, hatte in diesem Beispiel keiner der Gesellschafter den Willen unentgeltlicher Zuwendung. Jeder besass für den Fall eines Ausscheidens infolge Todes nach menschlichem Ermessen praktisch die gleiche Chance, dass er den Vorteil erhält, und das gleiche Risiko, dass er bzw. seine Erben den Nachteil erleiden. Der aleatorische Charakter der Klausel schliesst die Annahme einer Schenkung

aus (MOSER, a.a.O. S. 48; EHRSAM, a.a.O. S. 164; gleich die deutsche Doktrin, die erwähnt wird bei: HAUSHEER, Erbrechtliche Probleme des Unternehmers, S. 119 Anm. 1). An diesem grunsätzlich aleatorischen Charakter des Rechtsgeschäftes vermag auch ein gewisser Altersunterschied zwischen den Gesellschaftern nichts zu ändern, sofern nicht mit dem baldigen Ableben eines der Gesellschafter gerechnet werden muss; ein allfälliger Altersunterschied fällt umso weniger ins Gewicht, wenn die Bewertungsklausel auch bei einem freiwilligen Ausscheiden infolge Kündigung Anwendung findet. In der Rechtslehre wird zum Teil sogar die Ansicht vertreten, von einer Schenkung könne überhaupt nlcht gesprochen werden, wenn die Klausel über die Berechnung der

Abfindungssumme für jeden Gesellschafter in gleicher Weise gelte (EHRSAM, a.a.O. S. 164). Wäre im hier zu beurteilenden Fall allgemein vereinbart worden, dass beim Ausscheiden jedes Gesellschafters die Abfindungssumme aufgrund der Buchwerte zu bestimmen sei, so erschiene es unhaltbar, auf dem dem Beschwerdeführer nunmehr zugefallenen Anteil an den stillen Reserven eine Erbschaftssteuer zu erheben. Auch wenn zwischen den beiden andern Gesellschaftern und dem jüngern Beschwerdeführer ein wesentlicher Altersunterschied bestand, so wusste doch im Zeitpunkt der Abmachung keiner von ihnen, ob er der Benachteiligte oder Begünstigte sein werde. Die beiden ältern Gesellschafter waren bei Vertragsschluss erst 58 bzw. 56 Jahre alt, weshalb eine längere Weiterdauer des Gesellschaftsverhältnisses durchaus möglich war und keineswegs feststand, wie sich die künftige Entwicklung gestalten würde (vgl. KÄNZIG, Die Unternehmernachfolge als Steuerrechtsproblem, in: Die Erhaltung der Unternehmung im Erbgang, Bern 1972, S. 178). Sodann konnte ab 1960 jeder Gesellschafter auch durch Kündigung aus der Gesellschaft ausscheiden. Ein vorzeitiges Ausscheiden eines jüngeren Gesellschafters ist keineswegs unwahrscheinlich; gerade im zu beurteilenden Fall war es durchaus denkbar, dass der Beschwerdeführer als junger, akademisch gebildeter Unternehmer das Geschäft verlässt und eine andere Stelle sucht, wenn er findet, dass ihm die älteren Gesellschafter zu wenig Entwicklungsmöglichkeiten lassen.

4. a) In Wirklichkeit wurde im Gesellschaftsvertrag jedoch nicht vereinbart, dass beim Ausscheiden jeder Gesellschafter allein aufgrund der Buchwerte abzufinden sei. Eine dahingehende Vorschrift galt nur für die beiden älteren Gesellschafter, nicht aber für den Beschwerdeführer. Bei ihm waren bei der Bestimmung der Abfindungssumme "die seit 1. Januar 1951 erfolgten Änderungen der stillen Warenreserven (gemäss Inventaren nach bisherigen Grundsätzen) entsprechend seinem jeweiligen Gewinnanteil zu berücksichtigen". Während die beiden andern Gesellschafter bei ihrem Ausscheiden keinen Anspruch auf irgendwelche Reserven hatten, besass der Beschwerdeführer in jedem Falle einen Anspruch auf einen seiner Gewinnbeteiligung entsprechenden Anteil an den stillen Warenreserven. Darin liegt klarerweise eine Begünstigung des Beschwerdeführers, und was er dagegen vorbringt, schlägt nicht durch. Der Vorteil wurde ihm unentgeltlich zugewendet. Soweit

die stillen Warenreserven in Frage standen, verzichteten die beiden andern Gesellschafter auf den Zeitpunkt ihres Ausscheidens auf den ihrer Gewinnbeteiligung entsprechenden Anteil, ohne dass der Beschwerdeführer auch seinerseits auf diesen Teil der Reserven verzichtet hätte. Er erbrachte also insoweit keine "Gegenleistung". Es lag auch kein Unsicherheitsfaktor vor, da der Beschwerdeführer in jedem Fall einen Anteil an den stillen Warenreserven zu beanspruchen hatte. b) Nach dem Gesagten verzichteten alle Gesellschafter für den Fall ihres Ausscheidens auf einen Anteil an den stillen Reserven, soweit es sich nicht um stille Warenreserven handelte.

In diesem Ausmass galt die Klausel für jeden Gesellschafter, weshalb es insoweit gemäss Ziff. 3 der Erwägungen vor Art. 4 BV nicht zulässig war, eine Schenkung von Todes wegen anzunehmen und eine Erbschaftssteuer zu erheben. Mit Bezug auf die stillen Warenreserven hingegen war der Beschwerdeführer begünstigt, und in diesem Rahmen lässt sich mit sachlichen Gründen die Auffassung vertreten, es sei ihm eine Schenkung von Todes wegen zugekommen.