

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.570/2002 /leb

Urteil vom 3. Juni 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien

A. _____ und B. _____,
Beschwerdeführer, vertreten durch KPMG Fides, Steuerberatung, Rösslimattstrasse 37, Postfach
2859, 6002 Luzern,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Buobenmatt 1, 6002 Luzern,
Verwaltungsgericht des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, Obergrundstrasse 46, 6002
Luzern.

Gegenstand

Direkte Bundessteuer
(Sondersteuer auf Kapitalgewinn 1993),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, vom 15. Oktober 2002.

Sachverhalt:

A.

Dr. med. A. _____ führte bis Ende 1991 zusammen mit Dr. med. C. _____ ein Röntgeninstitut
in X. _____ in der Form einer Kollektivgesellschaft. Am 3. Januar 1992 übernahm er die
Röntgenpraxis und führte sie als Einzelunternehmung weiter. Bereits mit Vertrag vom 24. August
1992 verkaufte A. _____ die Röntgenpraxis an Dr. med. D. _____ zum Preis von Fr. 3'500'000.-
- weiter, wobei Nutzen und Gefahr an der Kaufsache erst per 1. Januar 1994 auf den Käufer
übergangen. Die Steuerverwaltung des Kantons Luzern (nachfolgend: Steuerverwaltung) nahm bei
A. _____ auf den 1. Januar 1994 eine Zwischenveranlagung wegen Wechsels von selbständiger zu
unselbständiger Erwerbstätigkeit vor und erhob am 5. November 1997 auf dem Liquidationsgewinn
von Fr. 1'918'600.-- eine Sondersteuer für das Jahr 1993. Dabei war diese Veranlagung um Fr.
18'000.-- tiefer als die am 4. August 1992 durch A. _____ selbst deklarierte Sondersteuer auf
Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen, die als Datum der Geschäftsaufgabe den 31. Dezember
1993 angab.

Die Einsprache von A. _____ gegen diese Veranlagung wies die Steuerkommission für
Gewerbebetriebe und freie Berufe, Kreis II, am 15. März 2001 ab. Das Verwaltungsgericht des
Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, (nachfolgend: Verwaltungsgericht) wies eine dagegen
gerichtete Beschwerde am 15. Oktober 2002 ebenfalls ab.

B.

Gegen dieses Urteil des Verwaltungsgerichts führen die Eheleute A.B. _____ mit Eingabe vom 22.
November 2002 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht mit dem Antrag, den
angefochtenen Entscheid aufzuheben und festzustellen, dass der Gewinn aus dem Verkauf der
Röntgenpraxis nicht der direkten Bundessteuer unterliege, eventualiter sei jedenfalls im Jahre 1993
kein steuerbarer Gewinn erzielt worden.

C. Die Eidgenössische und die kantonale Steuerverwaltung sowie das Verwaltungsgericht beantragen
die Abweisung der Beschwerde, letzteres unter Verzicht auf eine Vernehmlassung und unter Hinweis
auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern ist ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde bei Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 112 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer [Bundessteuerbeschluss, BdBSt] bzw. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [Bundessteuergesetz, DBG; SR 642.11]). Als betroffene Steuerpflichtige sind die Beschwerdeführer aufgrund von Art. 103 lit. a OG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids legitimiert. Auf ihre form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Beschwerdeführer die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) rügen. Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist nach Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188, mit Hinweis; 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.; 127 II 264 E. 1b S. 268, mit Hinweisen).

2.

2.1 Mit dem am 1. Januar 1995 in Kraft getretenen Bundessteuergesetz wird der Bundessteuerbeschluss aufgehoben (Art. 201 DBG). Für die am 1. Januar 1995 noch nicht oder nicht rechtskräftig veranlagten Steuern früherer Jahre gelten indessen die materielle rechtlichen Bestimmungen des Bundessteuerbeschlusses weiter (StE 2001 A 12 Nr. 10, 2A.580/2000, E. 1d) und sind vorliegend mit der damit verbundenen Praxis anwendbar.

2.2 Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt fällt das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einkommensquellen in die Steuerberechnung, insbesondere Kapitalgewinne, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden, wie Liegenschaftsgewinne, Mehrerlös aus Wertschriften, Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens usw. Bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung (Art. 96) ist neben der Steuer vom übrigen Einkommen eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f zu dem Satze geschuldet, der sich für dieses Einkommen allein ergibt (Art. 43 Abs. 1 BdBSt).

2.3 Mit dem Verkauf seiner Röntgenpraxis gab der Beschwerdeführer seine selbständige Erwerbstätigkeit als Arzt auf. Entsprechend wurde bei ihm auf den 1. Januar 1994 eine Zwischenveranlagung gemäss Art. 96 Abs. 1 BdBSt vorgenommen. Damit waren die formellen Voraussetzungen erfüllt, um beim Beschwerdeführer eine Jahressteuer auf Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen im Sinne von Art. 43 BdBSt zu erheben. Der Beschwerdeführer ist jedoch der Ansicht, mangels Buchführungspflicht bestehe keine Pflicht zur Versteuerung der erzielten Kapitalgewinne.

2.4 Buchführungspflichtig gemäss Art. 957 OR ist, wer verpflichtet ist, seine Firma in das Handelsregister eintragen zu lassen. Eintragungspflichtig ist, wer ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt (Art. 934 Abs. 1 OR in Verbindung mit Art. 52 der Handelsregisterverordnung [HRegV; SR 221.411]). Nach Art. 53 lit. C HRegV gehören zu den andern, nach kaufmännischer Art geführten Gewerben diejenigen, die nicht Handelsgewerbe (nach lit. A) oder Fabrikationsgewerbe (nach lit. B) sind, jedoch nach Art und Umfang des Unternehmens einen kaufmännischen Betrieb und eine geordnete Buchführung erfordern. Wenn ihre jährliche Roheinnahme die Summe von 100'000 Franken nicht erreicht, sind sie von der Eintragungspflicht befreit (Art. 54 HRegV). Die erwähnten Merkmale (kaufmännische Betriebsführung, geordnete Buchführung, Minimalroheinnahmen) müssen kumulativ erfüllt sein, was nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen ist (ASA 64 S. 144, 2A.210/1992, E. 3 S. 147).

2.4.1 Der Beschwerdeführer hat in seiner Röntgenpraxis mit jährlichen Umsätzen von Fr. 2'362'195.-- im Jahre 1992 und Fr. 2'208'935.-- im Jahre 1993 die Grenze von Fr. 100'000.-- gemäss Art. 54 HRegV weit überschritten. Fraglich ist somit allein, ob sein Betrieb nach Art und Umfang des Unternehmens einen kaufmännischen Betrieb darstellte und eine geordnete Buchführung erforderte.

2.4.2 Die freien Berufe unterliegen an sich nicht der Eintragungs- und damit der Buchführungspflicht (BGE 106 Ib 311 E. 3c S. 315 mit Hinweisen; 70 I 106 E. 2 S. 108). Bei diesen Berufen steht nämlich

die persönliche Beziehung zwischen dem Arzt, Rechtsanwalt, Architekten usw. und dem Patienten oder Klienten im Vordergrund; dem Angehörigen eines freien Berufs wird wegen seiner persönlichen Kenntnisse und Fähigkeiten, weniger wegen seiner finanziellen Kreditwürdigkeit vertraut (Robert Patry, Schweizerisches Privatrecht, Band VIII/I, Grundlagen des Handelsrechts, Basel/Stuttgart 1976, S. 82 f.). Es ist indessen denkbar, dass auch bei der Ausübung eines freien Berufs ein kaufmännischer Betrieb geführt wird. Das ist dann der Fall, wenn das Streben nach Wirtschaftlichkeit gegenüber der persönlichen Beziehung zum Patienten oder Klienten in den Vordergrund tritt, indem etwa im Hinblick auf eine möglichst hohe Rentabilität Planung betrieben, Organisationsbelangen besondere Aufmerksamkeit geschenkt, einer optimalen Finanzierung besondere Sorge getragen, wirksame Werbung betrieben wird usw. (BGE 124 III 363 E. II/2b S. 365). Wird ein freier Beruf tatsächlich in dieser Weise als kaufmännischer Betrieb geführt, so ist zu vermuten, dass die Unternehmung nach Art und Umfang auch einen kaufmännischen Betrieb und eine geordnete Buchführung im Sinne von Art. 53 lit. C HRegV erfordert (Karl Käfer, Berner Kommentar, Band VII/2, Die kaufmännische Buchführung, Grundlagen und Kommentar zu Art. 957 OR, Bern 1976, N 63 f. zu Art. 957 OR). In diesem Sinne hat das Bundesgericht verschiedentlich Angehörige freier Berufe als eintragungs- und damit buchführungspflichtig erklärt (ASA 64 S. 144, 2A.210/1992, E. 4, S. 149 ff.: Röntgenarzt; ASA 45 S. 579, A.259/1975, E. 4 S. 583 f.: Geometer; ASA 44 S. 286, A.41/1975, E. 2 S. 289 ff: Architekt; BGE 100 Ib 345 E. 4 S. 349: Arzt; BGE 100 Ib 350: Zahnarzt; vgl. auch BGE 124 III 363 E. 2b S. 365: Anwalt; Ernst Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, I. Teil, 2. Auflage, Basel 1982, N 163 am Ende zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt).

2.4.3 Die Vorinstanz hat die Eintragungs- und damit die Buchführungspflicht des Beschwerdeführers einmal deshalb bejaht, weil die hohen Umsatzzahlen und der ausgewiesene Aufwand für Buchhaltungskosten auf die Notwendigkeit einer geordneten Buchführung hindeuteten. Der beträchtliche Administrativaufwand für Personal sowie Materialbewirtschaftung stelle sodann ein Indiz für einen kaufmännischen Betrieb dar. Vor allem aufgrund der hohen Goodwillkomponente im Kaufpreis (rund 70%) schloss die Vorinstanz, dass nicht mehr das persönliche Vertrauensverhältnis des Beschwerdeführers zu seinen Patienten bzw. den zuweisenden Ärzten im Vordergrund gestanden haben könne, sondern der "Betrieb" und damit ein eintragungs- bzw. buchführungspflichtiges kaufmännisches Unternehmen. Dieser Argumentation widerspricht der Beschwerdeführer, indem er die Intensität des persönlichen Vertrauensverhältnisses eines Radiologen gegenüber seinen Patienten unterstreicht und die Höhe der Goodwillentschädigung einerseits mit seiner Weiterbeschäftigung in der Röntgenpraxis und andererseits aufgrund objektbezogener Faktoren erklärt.

Allein die ausgewiesenen Honorare belegen, dass die Umsätze des Röntgeninstituts des Beschwerdeführers die branchenüblichen Zahlen weit übersteigen. Auch die Buchhaltungs- und Rechtsberatungskosten (1989: Fr. 38'495.00; 1990: Fr. 30'042.00; 1991: Fr. 48'720.60; 1992: Fr. 49'360.20; 1993: Fr. 40'945.15) sind mit dem Verwaltungsgericht als erheblich zu bezeichnen. Unter dem Aspekt von Art. 105 Abs. 2 OG und mit Blick auf die Beweislastregel von Art. 8 ZGB ist nicht zu beanstanden, dass das Verwaltungsgericht dabei nur den aus den Akten ersichtlichen Aufwand für Rechtsberatung als ausserordentlich berücksichtigte und - ohne das rechtliche Gehör zu verletzen - die übrigen behaupteten, aber nicht belegten ausserordentlichen Kosten als nicht nachgewiesen erachtete. Desgleichen deutet der vergleichsweise hohe Personal- und Materialaufwand darauf hin, dass der Umfang der Tätigkeit des Röntgeninstituts offensichtlich den Rahmen einer auf der persönlichen Beziehung beruhenden Arztpraxis sprengt. Vor diesem Hintergrund erscheint ein Vertrauensverhältnis zu den Patienten in dem vom Beschwerdeführer dargestellten Rahmen wenig glaubhaft. Das Gespräch zwischen dem Radiologen und dem Patienten vor der Röntgenaufnahme vermag jedenfalls noch kein

solches zu begründen. Der Beschwerdeführer kann sich insoweit nicht mit einem allgemein praktizierenden Arzt vergleichen, zumal nach der Lebenserfahrung die Mehrzahl der Patienten den Spezialisten erst nach Zuweisung durch den Hausarzt aufsucht. Die Rüge der rechtsungleichen Behandlung gegenüber den Allgemeinpraktikern ist deshalb nicht zu hören. In diesem Lichte ist auch der im Rahmen der Veräusserung bezahlte Goodwill zu würdigen, der rund 70% des Kaufpreises ausmachte und in diesem Umfang nicht auf einem persönlichen Verhältnis zwischen den Patienten und dem Beschwerdeführer beruhen kann. Alle diese Umstände deuten darauf hin, dass sich beim Röntgeninstitut des Beschwerdeführers eine Organisationsstruktur herausgebildet hat, die einem kaufmännischen Betrieb entspricht, für welchen eine Eintragungs- und damit Buchführungspflicht zu bejahen ist.

2.4.4 Aber selbst wenn die Eintragungs- bzw. Buchführungspflicht des Beschwerdeführers zu verneinen wäre, müsste der fragliche Liquidationsgewinn steuerlich erfasst werden. Denn jedenfalls die bis am 3. Januar 1992 bestehende Kollektivgesellschaft des Beschwerdeführers zusammen mit seinem früheren Partner war im Handelsregister eingetragen. Bei einer Kollektivgesellschaft ist von der Vermutung auszugehen, sie betreibe ein auf Erwerb gerichtetes Unternehmen (BGE 121 V 80 E.

2b S. 82), womit zugleich deren Eintragungs- und Buchführungspflicht unterstellt ist (ASA 65 S. 563, 2A.321/1993, E. 3 S. 565 f.). Zwar stellen sich bei der Kollektivgesellschaft "Röntgeninstitut Dres. C. _____ und A. _____, Spezialärzte FMH" wieder dieselben Fragen, die schon beim Beschwerdeführer selbst untersucht worden sind (vgl. E. 2.4.3). Allerdings ist hier die Beweislage umgekehrt, indem die durch den Handelsregistereintrag begründete Vermutung umgestossen werden müsste. Aus den Zahlen von Erfolgsrechnung 1991/90 (ausgewiesene Honorareinnahmen von Fr. 2'135'075.30 [Vorjahr Fr. 2'265'375.05] und Personalkosten von Fr. 490'119.55 [Vorjahr Fr. 445'887.05]) und Bilanz per 3. Januar 1992 der Kollektivgesellschaft erhellt, dass diese offensichtlich nach

kaufmännischen Grundsätzen organisiert war und einer geordneten Buchführung bedurfte. Ihre Eintragungs- und damit Buchführungspflicht kann damit nicht zweifelhaft sein, zumal der ausgeschiedene Dr. C. _____ auf seinem Liquidationsgewinn den AHV-Sonderbeitrag gemäss Art. 23bis der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (in der Fassung vom 29. Juni 1983; AHVV; SR 831.101) zu entrichten hatte.

War aber die frühere Kollektivgesellschaft eintragungs- und damit buchführungspflichtig, so stellte der Übergang zum (allenfalls) nicht mehr eintragungs- und damit buchführungspflichtigen Röntgeninstitut des Beschwerdeführers einen steuerbaren Verwertungstatbestand gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt dar (BGE 85 I 243, S. 247 f.; Bundesgerichtsurteil vom 5. Februar 1960, in: ASA 28 S. 511 E. 1, S. 512 f.). Selbst wenn der Beschwerdeführer als Einzelunternehmer nicht mehr eintragungs- und damit buchführungspflichtig gewesen sein sollte, wäre jedenfalls mit dem Untergang der buchführungspflichtigen Kollektivgesellschaft ein steuersystematisch bedingter Realisationsvorgang anzunehmen und ein Liquidationsgewinn im veranlagten Ausmass beim Beschwerdeführer zu erheben (Känzig, a.a.O., N 170 am Ende zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt).

2.5 Eventualiter hält der Beschwerdeführer dafür, dass der Übergang von Nutzen und Gefahr auf den Rechtsnachfolger per 1. Januar 1994 vereinbart wurde, womit der Gewinn auch erst im Jahre 1994 erzielt und daher nicht für das Jahr 1993 zu erfassen sei.

Ein Kapitalgewinn gilt dann als realisiert, wenn der Verkäufer die vertraglich versprochene Leistung erbracht und damit einen festen Anspruch auf die Gegenleistung des Käufers erworben hat (BGE 122 II 221 E. 4b am Ende S. 225). Der steuerlich relevante Zufluss erfolgt mithin normalerweise bereits dann, wenn der Anspruch auf die Gegenleistung entstanden ist, nicht erst bei dessen Erfüllung (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N 86 zu Art. 18 DBG). Im vorliegenden Fall hatte der Beschwerdeführer gestützt auf die mit dem Käufer am 24. August 1992 abgeschlossene Vereinbarung an der Vertragssache Nutzen und Gefahr bis Ende 1993. Dementsprechend betrieb dieser ab dem 1. Januar 1994 die Röntgenpraxis auf seine Rechnung. Zur Sicherung des Kaufpreises hatte der Käufer dem Verkäufer sogleich eine "unwiderrufliche, unbedingte, auf erstes Ersuchen zahlbare Bankgarantie einer schweizerischen Grossbank (einschliesslich Migros-Bank) zu übergeben". Der feste Anspruch auf eine Gegenleistung stand damit dem Beschwerdeführer bereits vor Ende 1993 zu, auch wenn die erste Tranche des Kaufpreises über 2,5 Millionen Franken erst anfangs 1994 zur Zahlung fällig wurde und die restlichen Fr. 1'000'000.-- in zwei halbjährlichen

Raten zu entrichten waren. Richtigerweise nahm die Steuerverwaltung die Zwischenveranlagung zufolge Wechsels von selbständiger zu unselbständiger Erwerbstätigkeit auf den 1. Januar 1994 vor. Er selbst gab in seiner Steuererklärung für die Sondersteuer auf Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen als Datum für die Geschäftsaufgabe den 31. Dezember 1993 an. Die Sondersteuer wurde damit zu Recht für das Jahr 1993, in welchem sich die Bemessungslücke ergab, erhoben. Dabei können gemäss Art. 43 Abs. 1 BdBSt sämtliche in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinne und Wertvermehrungen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt zusammengerechnet werden. Dies bedeutet, dass auch ein allfälliger Liquidationsgewinn wegen Wegfalls der Buchführungspflicht in diese Sonderbesteuerung einzubeziehen wäre.

3.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen. Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 8'000.-- wird den Beschwerdeführern auferlegt.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und dem Verwaltungsgericht, Abgaberechtliche Abteilung, des Kantons Luzern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 3. Juni 2003

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: