Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.107/2002 /dau

Urteil vom 6. September 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Müller, Ersatzrichter Cavelti,
Gerichtsschreiberin Diarra.

A.+B. _____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Dr. Carla Wassmer, Rechtsanwältin, Oberer Steisteg 18, Postfach
148, 6431 Schwyz,

gegen

Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer, Bahnhofstrasse 15, Postfach 1232, 6431
Schwyz,
Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, Kammer II, Kollegiumstrasse 28, Postfach 2266, 6431
Schwyz.

Sondersteuer auf Liquidationsgewinn,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz,
Kammer II, vom
31. Januar 2002.

Sachverhalt:

A.

Die am 30. Dezember 1996 im Handelsregister eingetragene "X. _____ Druck GmbH" übernahm
die Aktiven und Passiven der im Handelsregister eingetragenen Einzelfirma "Buchdruckerei
Y. _____, Nachfolger A. _____" per 1. Juli 1996 zum Gesamtpreis von Fr. 400'000.--. Nicht
übernommen wurde die Baute, die sich auf der Liegenschaft GB-Nr. **** in Z. _____ (Gemeinde
W. _____) befand.

In der Steuererklärung für die Sondersteuer auf Kapital- und Liquidationsgewinnen 1996 deklarierte
A. _____ am 14. Mai 2001 einen Liquidationsgewinn wegen Überführung der Liegenschaft GB-Nr.
**** ins Privatvermögen von Fr. 0.--. Die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer
veranlagte demgegenüber A.+B. _____ mit einem Liquidationsgewinn von Fr. 394'200.--. Mit
Einsprache vom 27. Juli 2001 anerkannten die Einsprecher den Sachverhalt der Überführung der
Geschäftsliegenschaft ins Privatvermögen und beantragten, den Liquidationsgewinn auf Fr. 33'600.--
festzusetzen. Sie bestritten den geschätzten Verkehrswert von Fr. 1'709'210.--, und zwar bezüglich
des Ertrags- und des Realwertes. Die Kantonale Steuerkommission Schwyz wies die Einsprache mit
Entscheid vom 25. September 2001 ab.

B.

Mit Eingabe vom 26. Oktober 2001 erhoben A.+B. _____ Beschwerde beim Verwaltungsgericht
des Kantons Schwyz und beantragten, ausgehend von einem Verkehrswert von Fr. 1'426'000.-- sei
der Liquidationsgewinn auf Fr. 111'000.-- zu reduzieren. Mit Entscheid vom 31. Januar 2001 hiess das
Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz die Beschwerde teilweise gut, ermittelte einen Verkehrswert
von Fr. 1'673'000.-- und daraus resultierend einen steuerbaren Kapitalgewinn auf Geschäftsvermögen
von Fr. 358'000.--. Im Übrigen wies es die Beschwerde ab.

C.

A.+B. _____ erheben mit Eingabe vom 27. Februar 2002 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim
Bundesgericht und beantragen, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 31.
Januar 2002 sei aufzuheben und es sei von der Erhebung einer Sondersteuer auf
Liquidationsgewinnen abzusehen. Eventuell sei auf den steuerlich berücksichtigten Abschreibungen
von Fr. 262'840.-- die Sondersteuer auf Liquidationsgewinnen zu erheben. Zur Begründung machen
sie im Wesentlichen geltend, eine Überführung ins Privatvermögen habe nicht stattgefunden.
Eventuell sei nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz die Sondersteuer nur auf

den bei der Einzelfirma "Buchdruckerei Y. _____, Nachfolger A. _____" steuerlich berücksichtigten Abschreibungen von Fr. 262'840.-- zu erheben.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, die Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer, beantragen in ihren Vernehmlassungen die Abweisung der Beschwerde. Sie machen im Wesentlichen geltend, Streitgegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens habe einzig und allein die Höhe des Kapitalgewinns betroffen. Das Bestehen einer steuerbaren Privatentnahme sei immer unbestritten gewesen, weshalb auf die neuen Vorbringen nicht einzutreten sei. Zur Abweisung des Eventualantrags verweisen sie auf das angefochtene Urteil.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gegen Entscheide einer kantonalen Rekursinstanz im Sinne von Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 146 DBG). Die Beschwerdeführer sind durch den angefochtenen Entscheid beschwert und nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die frist- und formgerechte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Hat jedoch - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt, ist das Bundesgericht an die Sachverhaltsfeststellungen gebunden (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsermittlung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286 mit Hinweisen). Das Bundesgericht kontrolliert die Anwendung des Bundesrechts von Amtes wegen.

1.3 Die Beschwerdeführer machen erstmals vor Bundesgericht geltend, die Liegenschaft GB-Nr. **** sei nicht ins Privatvermögen überführt worden. Die V. _____ & Co. habe das Land am 22. Mai 1986 gekauft und sei mit Eintrag im Grundbuch Eigentümerin geworden. Was die Einzelfirma "Buchdruckerei Y. _____, Nachfolger A. _____" baute, sei zivilrechtlich Bestandteil des Grundstücks geworden. Auch jetzt noch sei die V. _____ & Co. zivilrechtlich Eigentümer des Grundstücks GB-Nr. ****, und zwar der bebauten Liegenschaft. Was am 30. Dezember 1996 geschehen sei, berechtige somit nicht zur Erhebung einer Sondersteuer auf Liquidationsgewinnen.

Es stellt sich deshalb vorerst die Frage, ob diese neuen Vorbringen zulässig sind. Die Frage, ob eine Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 DBG vorliegt, ist eine Rechtsfrage. Während im Hinblick auf Art. 105 Abs. 2 OG das Vorbringen neuer tatsächlicher Feststellungen unzulässig ist, ist die Antwort bezüglich neuer rechtlicher Behauptungen unter Berücksichtigung von Art. 114 Abs. 1 OG zu differenzieren. Grundsätzlich ist auch bezüglich neuer rechtlicher Begehren davon auszugehen, dass sie in einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde unzulässig sind (ASA 54 585). In einem als "Klärung der Rechtsprechung" bezeichneten Urteil (BGE 103 Ib 366 E. 1 S. 368 ff.) kam das Bundesgericht zum Schluss, es sei zu unterscheiden zwischen dem prozessualen Anspruch des Beschwerdeführers auf Prüfung eines völlig neuen Rechtsbegehrens, das vor der Vorinstanz nicht gestellt worden sei, und der Pflicht des Richters, den ihm unterbreiteten Streitgegenstand von Amtes wegen zu überprüfen. Mit Art. 114 Abs. 1 OG sei dem Bundesgericht die Möglichkeit gegeben worden, in Abgabestreitigkeiten einen Entscheid der Vorinstanz im Rahmen seiner von Amtes wegen getroffenen Abklärungen gegebenenfalls dem objektiven Recht

anzupassen, ohne an die Anträge der Parteien gebunden zu sein. Eine solche Berichtigung werde aber nur vorgenommen, wenn der betreffende Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung sei. Der Sinn von Art. 114 Abs. 1 OG bestehe nicht darin, dem Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, den Streitgegenstand vor Bundesgericht auf neue Fragen auszudehnen, die überhaupt nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens gewesen seien. Der Bürger habe darum auch in Abgabestreitigkeiten keinen Anspruch darauf, dass das Bundesgericht auf völlig neue Begehren eintrete. Soweit in früheren Entscheiden aus der erwähnten Bestimmung etwas anderes abgeleitet werde, könne daran nicht festgehalten werden. Diese Rechtsprechung wurde in der Folge verschiedentlich bestätigt (siehe etwa ASA 56 187; 54 585; abweichend ohne nähere Begründung ASA 63 818). Dieser Rechtsprechung hat sich auch die Lehre angeschlossen (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., 2002, S. 465).

Der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz erscheint in Bezug auf die rechtliche

Qualifikation, nämlich dass per 30. Dezember 1996 eine Überführung der Liegenschaft GB-Nr. **** ins Privatvermögen stattgefunden habe, nicht offensichtlich als unrichtig. Zwar ist es grundsätzlich zutreffend, dass Geschäftsvermögen nur sein kann, was sich zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befindet. Dennoch gibt es von diesem Grundsatz Ausnahmen, nämlich dann, wenn der oder die Geschäftsinhaber oder die Eigentümer über den entsprechenden Vermögensgegenstand verfügen können und dieser deshalb buchführungsrechtlich auch bilanziert werden darf (BGE 110 Ib 121 E. 2a S. 123 mit Hinweisen). Es ist unbestritten, dass das betreffende Geschäftsgebäude mit Druckerei an der Gewerbestrasse in Z. _____ in der Buchhaltung der Druckerei enthalten war. Sodann bezeichnete sich der Beschwerdeführer nach der Überführung der Liegenschaft ins Privatvermögen ausdrücklich als Eigentümer der Liegenschaft und deklarierte in der Steuererklärung für die Sondersteuer auf Kapital- und Liquidationsgewinnen die Liegenschaft entsprechend. Von einer offensichtlich unrichtigen rechtlichen Würdigung kann deshalb nicht gesprochen werden.

2.

Was die Höhe des Liquidationsgewinns anbetrifft, so weist die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht darauf hin, dass die Beteiligung an der besagten Kollektivgesellschaft und das Gebäude auf der Liegenschaft GB-Nr. **** in den Bilanzen der Einzelfirma per 30.6.1993 und 1994 sowie per 30.4.1992 aufgeführt waren. Demgegenüber erscheint die Liegenschaft GB-Nr. **** erstmals mit der Steuererklärung 1999/2000 in der Liste der privaten Liegenschaften per 31. Dezember 1998. Noch im Verzeichnis der privaten Liegenschaften per 31. Dezember 1994 fehlt sie. Aufgrund der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung (vgl. Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 161) und in Anwendung von Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG (Präponderanzmethode) war die gesamte Liegenschaft, also Land inklusive darauf befindliches Gebäude dem Geschäftsvermögen zuzuordnen.

Was die Festsetzung des Verkehrswertes der Liegenschaft anbetrifft, so beruht diese Schätzung auf Tatsachenfeststellungen. Da vorliegend eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden hat, kann das Bundesgericht die Feststellungen der tatsächlichen Verhältnisse nur in den durch Art. 105 Abs. 2 OG gezogenen Schranken überprüfen. Einschreiten kann es nur, wenn die für das Schätzungsergebnis massgebenden Tatsachen offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt wurden. Frei prüft das Gericht, ob sich die Vorinstanz bei einer Schätzung von den zutreffenden rechtlichen Kriterien leiten liess (Art. 104 lit. a OG), das heisst ob sie bei der Schätzung von den rechtlichen Gesichtspunkten, nach denen sich die Bemessung zu richten hat, ausging (ASA 54 220; 43 241). Dass die Vorinstanz bei der Festsetzung des Verkehrswertes derartige Grundsätze verletzt haben soll, wird weder geltend gemacht noch sind derartige Rechtsverletzungen ersichtlich. Was schliesslich die behauptete nochmalige Besteuerung bei einer Auflösung der V. _____ & Co. anbetrifft, so verweist die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht darauf hin, dass nach Art. 16 Abs. 3 DBG Kapitalgewinne aus

Veräusserung von sich nunmehr im Privatvermögen befindlichen Vermögensgegenständen steuerfrei sind.

3.

Nach dem Gesagten ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.-- wird den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer und dem Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, Kammer II, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 6. September 2002

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: