

## S. 206 / Nr. 36 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 76 I 206

36. Auszug aus dem Urteil vom 22. September 1950 i. S. W. gegen kantonale Steuerrekurskommission Graubünden.

Regeste:

Wehrsteuer: Besteuerung des Kapitalgewinns, der im Betriebe eines zur kaufmännischen Buchführung verpflichteten Unternehmens bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt wird (Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB). Als Verwertung gilt auch die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen des Eigentümers. Berechnung des dabei erzielten Gewinns.

Impôt pour la défense nationale: Imposition du bénéfice en capital réalisé, dans une entreprise astreinte à tenir une comptabilité commerciale, par l'aliénation ou la réalisation de biens (art. 21 al. 1 lit. d AIN). Doit aussi être considéré comme réalisation le transfert d'éléments de la fortune de l'entreprise dans la fortune privée du propriétaire. Calcul du bénéfice réalisé de cette façon.

Imposta per la difesa nazionale. Imposizione del profitto in capitale conseguito, nell'esercizio di un'azienda avente l'obbligo di tenere una contabilità, mediante alienazione o realizzazione di beni (art. 21 cp. 1 lett. d DIN). Costituisce una realizzazione di beni anche il trasferimento di elementi dell'attivo dell'azienda nel patrimonio privato del proprietario. Computo del profitto in capitale.

A. - W. war bis 1946 Inhaber einer Maschinenfabrik. Im Oktober dieses Jahres übertrug er Aktiven und Passiven der bisherigen Einzelfirma, mit Ausnahme des Immobilier- und Wertschriftenvermögens, auf eine zur Fortführung des Unternehmens neu gegründete Aktiengesellschaft. Den Grundbesitz, bestehend aus einem Wohnhaus und dem Fabrikgebäude samt Umschwung, übernahm er zu dem

Seite: 207

in der letzten Bilanz der Einzelfirma vom 30. November 1945 ausgewiesenen Buchwert in sein Privatvermögen. Die Geschäftsliegenschaft verpachtete er der Aktiengesellschaft. Später, im Frühjahr 1949, brachte er den Grundbesitz als Sacheinlage in die Gesellschaft ein.

Bei der Einschätzung des w. für die Wehrsteuer IV gelangte die Veranlagungsbehörde im Einspracheverfahren zur Auffassung, er habe in der Berechnungsperiode 1945/46 dadurch einen Kapitalgewinn im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB erzielt, dass er die Liegenschaften zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Wert in sein Privatvermögen übernommen habe. Der Verkehrswert wurde durch Kapitalisierung des Ertrages der Liegenschaften ermittelt.

Die Beschwerde des Pflichtigen gegen die Besteuerung eines Kapitalgewinnes wurde von der kantonalen Rekurskommission abgewiesen.

B. - In der gegen diesen Entscheid erhobenen Verwaltungsgerichtsbeschwerde macht W. geltend, von einem Kapitalgewinn im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB könnte nur dann gesprochen werden, wenn die Liegenschaften in der Berechnungsperiode durch eine Veräusserung, wie Kauf oder Tausch, den Eigentümer gewechselt hätten. Diese Voraussetzung sei indes nicht erfüllt, da er den Grundbesitz damals in seinem Eigentum behalten habe. Der im Gesetz umschriebene Begriff des Kapitalgewinns dürfe nach einem allgemein anerkannten Rechtsgrundsatz nicht durch Auslegung oder Analogie erweitert werden. Die Auffassung der Rekurskommission, dass ein Kapitalgewinn schon als Korrektiv für die Zulassung übersetzter Abschreibungen angenommen werden müsse, sei gesetzwidrig. Im Falle des Beschwerdeführers seien übrigens für die der tatsächlichen Entwertung entsprechenden Abschreibungen zugelassen worden. Der Buchwert der in Frage stehenden Immobilien habe deren wirklichen Wert dargestellt. Es verhalte sich nicht so, dass der Beschwerdeführer die Grundstücke habe zurückbehalten wollen mit der Absicht sie nach einigen Jahren teurer an

Seite: 208

einen Dritten zu verkaufen. Die weitgehende wirtschaftliche Betrachtungsweise der Rekurskommission sei deshalb nicht gerechtfertigt. Zudem sei der angebliche Kapitalgewinn nicht richtig ermittelt worden... Es könnte nicht der Preis, der bei einem Verkauf an einen Dritten hätte gelöst werden können als Vergleichswert in Rechnung gestellt werden, sondern höchstens der Preis, der von einem guten Freunde verlangt worden wäre. Es könne dem Pflichtigen nicht zugemutet werden, sich selbst einen Gewinn anzurechnen.

C. - Die Rekurskommission, die kantonale und die eidgenössische Steuerverwaltung beauftragen Abweisung der Beschwerde.

D. - In der Replik führt der Beschwerdeführer noch aus, bei der Berechnung des angeblichen Kapitalgewinnes hätte als oberer Wert nicht einfach der Verkehrswert im Zeitpunkt der Gründung der Aktiengesellschaft eingesetzt werden sollen, sondern der Betrag, den die Liegenschaften damals für den Betrieb wert gewesen seien (Betriebswert). In den spätern Verkauf der Grundstücke an die Gesellschaft habe der Beschwerdeführer nur widerstrebend, auf Drängen eines neuen Hauptaktionärs, eingewilligt, was die Annahme ausschliesse, er habe eine Steuerumgehung beabsichtigt.

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen:

1.- Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB unterliegen der Wehrsteuer auf dein Einkommen Kapitalgewinne die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden. Als Beispiele werden im Gesetz genannt Liegenschaftsgewinne. Mehrerlös aus Wertschriften, Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens.

Durch die Übertragung von Aktiven und Passiven an die zum Weiterbetrieb seiner Maschinenfabrik neu gegründete Aktiengesellschaft hat der Beschwerdeführer sein

Seite: 209

zur kaufmännischen Buchführung verpflichtetes Unternehmen aufgegeben. Die Liegenschaften, welche bisher zu seinem Geschäftsvermögen gehört hatten, hat er indes nicht auf die Gesellschaft übertragen, sondern in sein Privatvermögen übernommen. Ob dieser Übergang eine Veräusserung oder Verwertung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB darstelle, scheint nach der nächstliegenden Bedeutung dieser Begriffe zweifelhaft zu sein. Eine nähere Prüfung führt jedoch zur Bejahung der Frage. Jene Bestimmung erfasst nicht nur den Fall der Veräusserung im zivilrechtlichen Sinne, d. h. des Eigentumswechsels, wie der Beschwerdeführer - in Übereinstimmung mit PERRET, Komm. zu Art. 21 WStB, N. 18 - meint. Sie erwähnt neben der Veräusserung auch die Verwertung. Der hier in Frage stehende Vorgang lässt sich aber zwanglos als eine Art Verwertung auffassen. Dass er ebenfalls unter Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB gezogen werden muss, ergibt sich insbesondere daraus, dass dort als Beispiel eines steuerbaren Kapitalgewinnes ausdrücklich der Liquidationsgewinn «bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens» angeführt wird; denn eine Aufgabe eines Unternehmens ohne Veräusserung liegt gerade auch in der Überführung des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen des bisherigen Geschäftsinhabers.

Für diese Auslegung spricht auch der Zweck von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB. Das Wehrsteuerrecht gewährt den zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmungen bei der Bewertung ihrer Bilanzposten einen weiten Spielraum des Ermessens. So können sich durch eine Vermehrung des Wertes von Sachen und Rechten, die nicht verbucht wird, oder durch übersetzte Abschreibungen, zu hoch verbuchte Wertverminderungen in einem Betriebe stille Reserven bilden, die im Zeitpunkte der Bildung steuerlich nicht erfasst werden. Andererseits ist im Gesetz dafür Vorsorge getroffen, dass diese Reserven später der Einkommenssteuer unterworfen werden: Einmal werden gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. f WStB Vermehrungen des

Seite: 210

Wertes von Sachen und Rechten in einem buchführungspflichtigen Betriebe dann als Einkommen erfasst, wenn sie verbucht werden, und sodann werden nach lit. d daselbst die stillen Reserven auf jeden Fall, ohne Rücksicht auf ihre Verbuchung, als Kapitalgewinn bei der Veräusserung und Verwertung von Vermögen oder Vermögensstücken in das steuerbare Einkommen einbezogen. Wenn nun der aus der Bildung stiller Reserven herrührende Kapitalgewinn nur im Falle der Veräusserung des betreffenden Geschäftsvermögens zu besteuern wäre, so hätte der Betriebsinhaber es in der Hand, sich der Besteuerung dieses Gewinnes dadurch zu entziehen, dass er die Vermögenswerte vorerst in sein Privatvermögen überführen und sodann, als nicht mehr kapitalgewinnsteuerpflichtiger Privatmann, veräussern würde. Das kann aber nicht der Sinn des Gesetzes sein. Als Verwertung gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB muss daher auch die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen des Unternehmers angesehen werden. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ist es, von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen, auch im Steuerrecht zulässig, die Anwendung einer Gesetzesbestimmung unter Berücksichtigung des vom Gesetzgeber verfolgten Zweckes weiter auszudehnen, als der Wortlaut zunächst erkennen lässt (BGE 72 I 310).

Ein bei der Überführung der Liegenschaften des Beschwerdeführers aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen erzielter Kapitalgewinn unterliegt daher der Wehrsteuer auf dem Einkommen.

2. -- Für die Berechnung des Kapitalgewinnes ist dort, wo während des Betriebes die jährlichen Reingewinne unter Inanspruchnahme von Abschreibungen auf den Gesteuerungskosten ermittelt worden sind, von dem um die anerkannten Abschreibungen herabgesetzten Buchwerte auszugehen (BGE 70 I 186). Massgebend ist die letzte Bilanz vor der Veräusserung oder Verwertung des

betreffenden Vermögens (nicht veröffentlichtes Urteil vom

Seite: 211

21. Dezember 1948 i. S. Genossenschaft Konkordia). Einkommen gegen den so ermittelten untern Ausgangspunkt für die Berechnung des Kapitalgewinnes könnten sich höchstens dann rechtfertigen, wenn bei früheren Veranlagungen für das Einkommen aus dem Geschäftsbetriebe Änderungen der in den Büchern ausgewiesenen Ergebnisse vorgenommen worden wären, welche die Bemessung des Kapitalgewinnes beeinflussen könnten (BGE 76 I 64). Solche Änderungen sind jedoch im vorliegenden Falle nicht dargetan. Der Berechnung ist daher der in der letzten Bilanz der Einzelfirma ausgewiesene Buchwert zugrunde zu legen.

Im allgemeinen stellt der Kapitalgewinn die Differenz zwischen dem Buchwert und dem erzielten Erlös dar. Da die hier in Frage stehenden Liegenschaften in der Berechnungsperiode den Eigentümer nicht gewechselt haben, muss als oberer Vergleichswert der Betrag genommen werden, der bei einer Veräusserung hätte erzielt werden können. Abzustellen ist somit, wie die Vorinstanz richtig annimmt, auf den Verkehrswert. Auf den sog. Betriebswert kann nichts ankommen. Wer ein Geschäftsaktivum in sein Privatvermögen überführt, kann nicht anders gestellt werden als jener, der es veräussert. Deshalb kann auch keine Rede davon sein, dass als oberer Vergleichswert der Preis einzusetzen ist, der nicht einem unabhängigen Dritten, sondern einem guten Freunde angerechnet worden wäre