S. 57 / Nr. 12 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 76 I 57

12. Urteil vom 24. Februar 1950 i. S. eidg. Steuerverwaltung gegen Steuerrekurs-Kommission des Kantons Thurgau und Frau L. S.

Regeste:

Wehrsteuer: Liquidationsgewinn bei Ablösung eines Anteils an einer Kollektivgesellschaft.

Impôt pour la défense nationale: Bénéfice de liquidation afférent à la part d'un associé dans une société en nom collectif.

Imposta per la difesa nazionale: Utile di liquidazione relativo alla parte d'un socio in una società in nome collettivo.

A. - Der Ehemann der Beschwerdebeklagten war Teilhaber der Kollektivgesellschaft Gebrüder 5., die seit dem Jahre 1917 die Pflege- und Versorgungsanstalt L. betrieb. Er ist am 23. Juli 1943 gestorben. Die Kollektivgesellschaft wurde infolgedessen auf den 1. Juli 1944 aufgelöst und die Witwe für den Anteil des Verstorbenen an der Unternehmung abgefunden. Die Beteiligung S. laut Geschäftsbuchhaltung (Kapitalkonto) betrug damals (Anteil am Reingewinn für die Geschäftsperiode 1943/44 inbegriffen) Fr. x. Sie war niedriger als der Betrag, den Frau S. bei der Auseinandersetzung erhielt. Bei den Vermögenssteuer war der Anteil des Herrn S. wesentlich höher gewertet gewesen.

B. - Frau S. ist bei der Wehrsteuer III für einen Kapitalgewinn eingeschätzt worden, der dem Überschuss des Betrages der Abfindung für den Anteil ihres Gatten

Seite: 58

an der Kollektivgesellschaft über den Betrag der Beteiligung S. gemäss Kapitalkonto im Zeitpunkt der Auflösung entspricht. Die kantonale Steuerrekurskommission hat die Einschätzung auf Beschwerde hin aufgehoben mit der Begründung, dass zwar unter normalen Umständen der angerechnete Betrag als Liquidationsgewinn zu versteuern wäre. Im vorliegenden Falle sei aber zu berücksichtigen, dass die Beteiligung seit Jahren weit höher eingeschätzt und tatsächlich auch besteuert wurde als sie buchmässig ausgewiesen ist. «Die Steuerrekurskommission würde es in concreto für unbillig halten, wollte man bei der Berechnung des Kapitalgewinnes von einem anderen Beteiligungskapital ausgehen, als tatsächlich vom Pflichtigen seit Jahren versteuert worden ist. Der Fiskus darf nicht nur dann auf die Bücher abstellen, wenn dies zu seinem Vorurteil gereicht. Er hätte im Fall S. auch nur das ausgewiesene Beteiligungskapital besteuern dürfen und nicht ein willkürlich erhöhtes. Der Einwand, dass übermässige Amortisationen gemacht worden seien, kann nicht gehört werden. Mit Recht darf der Pflichtige annehmen, dass sein Verhalten bzw. seine Abschreibungspraxis richtig sei, solange dieselbe von der Veranlagungsbehörde überprüft und nicht beanstandet wird. Hätten die Amortisationen, bzw. die grossen Meliorationen in dem Ausmasse, wie sie gemacht wurden, nicht vorgenommen werden dürfen, so hätte die Veranlagungsbehörde früh genug zum Rechten sehen müssen. Es kann kein Zweifel bestehen, dass in dieser Hinsicht der Pflichtige bona fide gehandelt hat». Bei Ermittlung eines Liquidationsgewinns habe die Steuerbehörde als Beteiligung vor Austritt aus der Gesellschaft mindestens den Betrag in Absatz zu bringen, den S. tatsächlich als Kapitalanteil versteuert habe. Dann ergebe sich aber kein Liquidationsgewinn mehr.

C. - Die eidg. Steuerverwaltung erhebt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und beantragt, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und Frau S. gemäss Art. 43

Seite: 59

Abs. 2 WStB für einen Liquidationsgewinn steuerpflichtig zu erklären.

D. - Die Steuerpflichtige beantragt Abweisung der Beschwerde und führt zur Begründung im wesentlichen aus, sie habe bei der Auszahlung des Gesellschaftsanteils an der aufgelösten Kollektivgesellschaft Gebr. S. keinen Gewinn gemacht, sondern verloren. Der Anteil sei von den Steuerbehörden selbst weit über Fr. x bewertet worden. Sie habe viel weniger erhalten. Die Steuerbehörden hätten bei der Besteuerung der Gesellschafter der Kollektivgesellschaft nicht auf die Bücher abgestellt. Lediglich für die Errechnung eines angeblichen Liquidationsgewinns wolle der Fiskus nun die Geschäftsbücher, bzw. den darin ausgewiesenen Vermögensbestand als Grundlage nehmen. Ein solches Vorgehen verstosse gegen die Steuergerechtigkeit. Der Fiskus sei nicht berechtigt, für die Festsetzung des steuerbaren Vermögens in einem und demselben Zeitpunkt verschiedene Kriterien anzuwenden.

Wenn bei einem buchführungspflichtigen Unternehmen das Vermögen, bzw. die Anteile der einzelnen Gesellschafter vom Fiskus nicht nach der Geschäftsbuchhaltung bemessen, sondern höher veranschlagt werden, so bedeute das, dass die Steuerbehörden die Abschreibungspraxis der

Unternehmung nicht anerkennen. Auf diese Weise entstehe neben der jeweiligen internen Abschlussrechnung eine Steuerbilanz. Der Fiskus, der die Bildung einer besondern Steuerbilanz veranlasst habe, dürfe sich nicht nachher auf den Standpunkt stellen, buchmässiges Anlagevermögen sei nur der in der internen Bilanz ausgewiesene Betrag. Er müsse vielmehr gelten lassen, dass der Anlagewert eines Gesellschaftsanteils nach der steuerlichen Bewertung bemessen werde. Bei dieser sachlich einzig zulässigen Betrachtungsweise ergebe sich aber, dass durch Veräusserung des Gesellschaftsanteils kein Gewinn, sondern ein Verlust entstanden sei.

Übrigens hätten die Aufwendungen, welche zur Bildung des Kapitalkontos S. geführt hatten, den Umfang der

Seite: 60

Steuerbewertung mit Sicherheit erreicht. Die Mehrwerte seien zurückzuführen auf Meliorations- und Bauarbeiten deren Kosten nicht aktiviert, sondern in der Geschäftsbuchhaltung der Gewinn- und Verlustrechnung belastet worden seien. Die Steuerbehörden hätten aber die interne Bilanz seit Jahren nicht mehr anerkannt, sondern das steuerbare Vermögen successive heraufgesetzt und damit aktiviert. Für die Wehrsteuer sei der Zeitpunkt der Verbuchung massgebend. Diese habe hier in der für die Besteuerung massgebenden Bilanz in früheren Jahren stattgefunden und die Einkommensbesteuerung hätte früher stattfinden müssen. Zur Zeit der Einführung der Wehrsteuer sei die Höherbewertung des in Frage stehenden Gesellschaftsanteils längst durchgeführt gewesen, und sie habe den nachträglich erzielten Erlös weit überschritten. Damit falle die Konstruktion, es sei ein Liquidationsgewinn erzielt worden, in sich zusammen.

E. Die Steuer-Rekurskommission des Kantons Thurgau beantragt Abweisung der Beschwerde. Sie führt zur Begründung im wesentlichen aus, nach ihrer Auffassung widerspreche es dem Grundsatz von Treu und Glauben, wenn die Steuerverwaltung - die die Bilanzierungspraxis und die Abschreibungen der Firma Gebrüder S. nie anerkannt habe mit der Folge, dass neben der internen Abschlussrechnung eine besondere Steuerbilanz erstellt werden musste - für die Errechnung eines angeblichen Liquidationsgewinns nachträglich auf diese interne Buchhaltung abstelle, nachdem sie jahrelang von einer besonderen Steuerbilanz ausgegangen sei. Es sei doch wohl selbstverständlich, dass der Anlagewert eines Gesellschafts-Anteils nach der steuerlichen Bewertung bemessen werden müsse. Die Steuer-Rekurskommission könne die Auffassung der Steuerbehörden nicht teilen und billigen, dass ein Steuerpflichtiger von einem von der Steuerverwaltung geschätzten und berechneten Vermögen einen Liquidationsgewinn bezahlen solle, wenn er anlässlich der Liquidation nicht mehr als den versteuerten Wert, sondern viel

Seite: 61

weniger gelöst habe. Hier sei nicht nur kein Liquidationsgewinn, sondern ein bedeutender Liquidationsverlust entstanden.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde begründet erklärt
in Erwägung:

1.- Art. 43, Abs. 2 WStB schreibt die Besteuerung des Gewinnes vor, den ein Steuerpflichtiger bei Aufgabe eines Geschäftsbetriebes oder beim Ausscheiden aus einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft aus der Veräusserung oder Liquidation des Unternehmens oder seiner Beteiligung erzielt. Die kantonale Rekurskommission stellt fest, dass die Beschwerdegegnerin beim Ausscheiden aus der Kollektivgesellschaft Gebr. S. einen buchmässigen Liquidationsgewinn im Betrag von Fr. z erzielt hat. Sie hat die Erfassung dieses Gewinnes nach Massgabe der Vorschrift von Art. 43, Abs. 2 WStB nur deshalb abgelehnt, weil die Beteiligung bei der Einschätzung zur Ergänzungssteuer vom Vermögen (Art. 18, Abs. 1, lit. b und Art. 27 WStB) höher bewertet worden war als der Betrag, den die Beschwerdegegnerin bei der Ablösung der Beteiligung erhielt. Sie glaubt, die Steuerbehörde handle widerspruchsvoll, wenn sie eine Besteuerung für Liquidationsgewinn anordnet in einem Falle, wo der Liquidationserlös den Wert nicht erreicht, den sie dem liquidierten Vermögensobjekt schon seit Jahren beigemessen hatte. Der Gewinn, den ein Steuerpflichtiger aus der Veräusserung eines Vermögensobjektes, einer Sache oder eines Rechts, erzielt, hängt jedoch nicht davon ab, welchen Wert das Steuergesetz dem Objekt oder dem Recht bei der Veranlagung für Steuern auf dem Vermögen beimisst, sondern allein davon, was der Steuerpflichtige für das Objekt oder Recht aufgewendet hat und was er bei der Entäusserung dafür bekommt. Der Gewinn ergibt sich aus Aufwand und Erlös. So verhält es sich bei Gewinnen im allgemeinen bei Liquidationserlösen kann es nicht anders sein.

Seite: 62

Da der Wehrsteuerbeschluss für die Veranlagung des Vermögens grundsätzlich auf den Verkehrswert abstellt (Art. 30 ff.), wären die Vorschriften über die Besteuerung von Kapitalgewinnen, Liquidationsgewinnen und dgl. (Art. 21, Abs. 1, lit. d, Art. 43, Abs. 2, vgl. auch Art. 53, Abs. 2)

praktisch weitgehend gegenstandslos, wenn der Bemessung dieser Gewinne - entsprechend der im angefochtenen Entscheide und in der Antwort der Steuerpflichtigen auf die Beschwerde vertretenen Auffassung der Vermögenssteuerwert des veräusserten Objekts zu Grunde zu legen wäre. Denn mehr als der Verkehrswert dürfte bei Liquidationen nur äusserst selten erzielt werden, bei Auseinandersetzungen unter Gesellschaftern, von denen einer das bisher gemeinsam betriebene Geschäft weiterführt, meist weniger. Die Anordnungen des Mehrsteuerbeschlusses über die Besteuerung von Liquidationsgewinnen wären, unter der Annahme, dass solche Gewinne durch die Vermögensbewertung bedingt wären, nicht verständlich. Tatsächlich hat die Besteuerung der Liquidationsgewinne denn auch mit der Steuer auf dem Vermögen nichts zu tun. Sie ist vielmehr eine Ergänzung der Besteuerung des Erwerbes im Rahmen der allgemeinen Einkommenssteuer (Art. 21 WStB). Mit ihr wird, bei Aufgabe eines Unternehmens oder einer gesellschaftlichen Beteiligung, der Geschäftsgewinn erfasst, der zufolge Liquidation der Unternehmung in Erscheinung tritt. Es ist die Belastung der im Laufe des Geschäftsbetriebes angesammelten (offenen und stillen) Reserven im Zeitpunkt, wo sie realisiert werden. Die Realisierung kann aber nur Werte betreffen, die bereits vorhanden sind und in einer Schätzung des Vermögens zum Verkehrswert zum Ausdruck kommen müssen. Das bedingt, dass sie - sachgemässe Bewertung des Vermögens vorausgesetzt beim Vermögen jeweils erfasst worden sind, bevor sie bei der Liquidation als Bestandteile steuerbaren Einkommens in Erscheinung treten.

2.- Hier handelt es sich um die Bemessung des Gewinnes bei Aufgabe einer gesellschaftlichen Beteiligung.

Seite: 63

Als Gewinn stellt sich dabei dar der Betrag, den der austretende Gesellschafter (oder dessen Rechtsnachfolger) bei der Auseinandersetzung über das Gesellschaftsverhältnis über den Betrag seiner Einlage hinaus erhält. Es ist unbestritten, dass der Kapitalanteil des Herrn S. am

1. Juli 1944 Fr. x

betragen hatte und dass Frau S. für diesen Anteil mit

Fr. y

abgefunden wurde. Der Mehrbetrag der Abfindung im Betrage von

Fr. z

ist dann ein Liquidationsgewinn im Sinne von Art. 43, Abs. 2 WStB, wenn der Kapitalanteil von Fr. x die gesamte Einlage des ausgeschiedenen Gesellschafters auf das Gesellschaftskapital umfasst. Es ist nicht behauptet worden, dass S. für seine Beteiligung an der Kollektivgesellschaft aus eigenen Mitteln mehr aufgewendet habe, als den Betrag, der durch die Gutschrift auf seinem Kapitalkonto ausgewiesen ist. Es wird lediglich darauf hingewiesen, dass im Betriebe der Kollektivgesellschaft Gebr. S. für Melioration und Bauarbeiten erhebliche Aufwendungen gemacht worden sind. Es ist aber nicht behauptet worden und es liegt nichts dafür vor, dass die so aufgewendeten Beträge aus Einlagen von Herrn S. herrühren, noch dass überhaupt irgendwelche von Herrn S. herrührende Einlagen nicht im Saldo seines Kapitalkontos auf den 1. Juli 1944 inbegriffen wären. Die Besteuerung für Fr. z Liquidationsgewinn bei Auflösung der Kollektivgesellschaft Gebr. S. ist daher wiederherzustellen.

3.- Die dagegen erhobenen Einwendungen sind nicht begründet. Dass die Steuerbehörden bei der Ergänzungssteuer auf dem Vermögen nicht auf den Buchwert der Aktiven der Kollektivgesellschaft abgestellt haben, entspricht der Vorschrift des Gesetzes, das für die Festsetzung des Vermögens bewusst nicht auf die Werte abstellt, die der Kaufmann nach Vorschrift des Zivilrechts, kaufmännischer Übung und geschäftsmässigem Ermessen verbucht,

Seite: 64

sondern eine Bewertung nach besondern, für alle Steuerpflichtigen gleichmässig geltenden Regeln vorsieht. Darin liegt weder eine Ablehnung der Buchhaltung noch die Errichtung einer von der Geschäftsbilanz abweichenden Steuerbilanz es handelt sich lediglich um die Bemessung des Steuerwertes nach Massgabe des Gesetzes.

Einwendungen gegen die vorliegende Besteuerung 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, die die Bemessung des Liquidationsgewinnes beeinflussen könnten. Solche Abänderungen sind aber nicht behauptet worden, und die Akten geben keinen Anhaltspunkt dafür, dass jemals solche Abänderungen stattgefunden hätten. Die Steuerbehörden teilen vielmehr mit, dass z. B. die Abschreibungen, die die Kollektivgesellschaft Gebr. S. in ihren Büchern vorgenommen hatte, jeweilen bei der Bemessung der steuerbaren Geschäftserträge unverändert zugelassen worden seien. Die Abschreibungen halten sich übrigens in einem Rahmen, bei dem Beanstandungen bei Bemessung des steuerbaren Einkommens sich kaum hätten begründen lassen.

Unbegründet ist auch die Behauptung, die hier besteuerten Gewinne hätten schon früher erfasst werden sollen. Es ist nicht dargetan worden, wann und weshalb eine solche Erfassung angezeigt und möglich gewesen wäre. Der Liquidationsgewinn der besteuert wird, beruht im wesentlichen auf Mehrwerten, die im Laufe der Jahre durch den Ausbau der Unternehmung, vornehmlich durch Meliorationsarbeiten geschaffen wurden. Solche Mehrwerte werden aber bei den eidgenössischen direkten Steuern erst erfasst, wenn sie verbucht (Art. 21, Abs. 1, lit. f WStB) oder realisiert (Art. 21, Abs. 1, lit. l und Art. 43 WStB) werden (BGE 75 I 261 ff. und die nicht publizierten Urteile vom 22. November 1946 i. S. 5.1. Le Logis Salubre S.A., und vom 14. Mai 1948 i. S. Consulta A.-G.;.). Es

Seite: 65

ist mit gerade die Funktion der Vorschrift über die Besteuerung des Liquidationsgewinns, die im Laufe der Jahre aus Geschäftserträgen angesammelten Reserven als Einkommen zu erfassen. Die Besteuerung wird auf den Zeitpunkt der Realisierung verlegt, um zu vermeiden dass der Unternehmer für Einkommen aus dem Geschäftsbetrieb belastet wird, das ihm unter Umständen noch nicht vollständig gesichert ist. Zudem wäre die Erfassung in einem früheren Zeitpunkt, wie sie, nach den Darlegungen in den Rechtsschriften, der Beschwerdegegnerin vorzuschweben scheint, praktisch nicht leicht durchzuführen. Der Gesetzgeber hat bewusst davon abgesehen. Er stellt mit der Ordnung in Art. 21, Abs. 1, lit. d und f, Art. 22, Abs. 1, lit. b und e bei der Erfassung des Einkommens buchführungspflichtiger Unternehmungen weitgehend auf die Massnahmen ab, die der Unternehmer selbst im Rahmen seines geschäftlichen Ermessens trifft. Andererseits erachtet er es aber für richtig, diese Ordnung, die dem Bürger erhebliche Bewegungsfreiheit lässt, zu ergänzen durch die Besteuerung des Liquidationsgewinnes, der bei Aufgabe des Geschäftsbetriebes in Erscheinung tritt. Dass dabei Werte als Einkommen belastet werden, auf denen bereits - unter Umständen seit Jahren - Vermögenssteuern erhoben wurden, ist die notwendige Folge einer Ordnung, die beim Vermögen aus Gründen rechtsgleicher Behandlung der Steuerpflichtigen auf Steuerwerte abstellt, es beim Einkommen dagegen weitgehend bei den Bewertungen bewenden lässt, die der Unternehmer im Rahmen geschäftlichen Ermessens vornimmt, und die Korrektur der daraus sich ergebenden Ungleichheiten in der steuerlichen Belastung durch Erfassung der bei Aufgabe der geschäftlichen Tätigkeit in Erscheinung tretenden Überschüsse zu erreichen sucht