

S. 63 / Nr. 8 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 78 I 63

8. Auszug aus dem Urteil vom 25. Januar 1952 i. S. Eidg. Steuerverwaltung gegen A. P. und Rekurskommission des Kantons Aargau.

Seite: 63

Regeste:

Wehrsteuer

1. Ist der beim Verkaufe einer dem Betriebe einer Gemüsekultur dienenden Liegenschaft erzielte Kapitalgewinn ein Bestandteil des steuerbaren Einkommens (Art. 21, Abs. 1, lit. d WStB)?

2. Begriff des zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens.

Impôt pour la défense nationale.

1. Le bénéfice en capital réalisé lors de la vente d'un immeuble servant à la culture maraîchère est-il imposable au titre du revenu (art. 21 al. 1 lit. d AIN)?

2. Notion de l'entreprise astreinte à tenir des livres.

Imposta per la difesa nazionale.

1. Il profitto in capitale conseguito con la vendita di un immobile adibito all'orticoltura costituisce un elemento del reddito imponibile (art. 21 cp. 1 lett. (I) DIN) I

2. Nozione dell'azienda obbligata a tenere una contabilità.

A. - Angelo P., der Vater des Beschwerdegegners, betrieb eine Comestibleshandlung und eine Gemüsepflanzerei. Im Jahre 1946 trat er die Handlung an seinen Sohn B. und die Pflanzerei an die beiden Söhne B. und A. ab. Das Geschäft des B. ist seither unter der Firma «B. P. Comestibles- und Lebensmittelgeschäft» im Handelsregister eingetragen. Der Pflanzereibetrieb trat unter dem Namen «Gemüsekultur P.» auf und war im Handelsregister nicht eingetragen: sein Telephonanschluss lautete auf «Gebrüder U., Gemüsekultur» als Postcheckrechnung diente diejenige des Comestiblesgeschäfts. A. P. war technischer, B. P. kaufmännischer Leiter des Pflanzereibetriebs, jeder mit Unterschriftsberechtigung. Das Eigentum an der Liegenschaft stand ihnen zu gleichen Teilen zu. Vom (Gewinn aus der Pflanzerei erhielt A. 2/3 (neben seinem Lohn als Betriebsleiter), B. 1/3. Ungefähr 1/5 der Produktion wurde an B.P., die Hauptsache an dritte Abnehmer geliefert. Die Geschäftsvorfälle der Gemüsepflanzerei wurden in der Buchhaltung des Comestibles-

Seite: 64

und Lebensmittelgeschäfts auf getrennten Konten verbucht und in dessen Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung miterfasst. Der Gewinnanteil des A. daraus wurde zusammen mit seinem Gehalt unter den Löhnen verbucht (und auch in seinem Lohnausweis mit aufgeführt). In der Bilanz wurde sein Kapitalkonto, das neben seinem Vermögensanteil an der Gemüsekultur auch den stehengelassenen Gewinn umfasste, unter den «Kreditoren» und nur derjenige des B. als Kapital o ausgewiesen. Die Geschäftsbuchhaltung wird jedes Jahr auf den 15. Januar abgeschlossen. Ende 1948 verkauften die Brüder U. die der Gemüsepflanzerei dienende Liegenschaft dabei erzielten sie einen Kapitalgewinn, der in der Bilanz per 15. Januar 1949 je zur Hälfte ihren beiden Kapitalkonten gutgeschrieben wurde.

A.P. deklariert e in seiner Steuererklärung für die V. Wehrsteuerperiode sein Einkommen auf Grund der von seinem Bruder ausgestellten Lohnausweise für 1947 und 1948. Sein Anteil am Kapitalgewinn aus dem Liegenschaftsverkauf war dabei nicht berücksichtigt. Er wurde nach seiner Deklaration veranlagt die Einschätzung ist in Rechtskraft erwachsen.

Nachdem anlässlich einer Buchprüfung festgestellt worden war, dass der im Jahre 1948 erzielte Kapitalgewinn nicht über die Betriebsrechnung, sondern direkt zugunsten der Kapitalkonti der beiden Brüder P. verbucht worden war, wurden diese mit Nachveranlagungsverfügungen vom 19. Juli 1950 dafür nachsteuerpflichtig erklärt. Von einer Steuerbusse wurde Umgang genommen, weil sie sich der Deklarationspflicht nicht bewusst gewesen seien.

B. - Auf Beschwerde hin hat die kantonale Rekurskommission (KRK) mit Entscheid vom 23. Mai 1951 die gegen A. P. verfügte Nachveranlagung aufgehoben, weil die Gemüsekultur Gebrüder P. kein zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtetes Unternehmen gewesen sei.

C. - Mit verwaltungsgerichtlicher Beschwerde beantragt die Eidg. Steuerverwaltung (EStV), diesen Entscheid

Seite: 65

aufzuheben und A. P. für seinen Gewinn aus dem Verkaufe der Liegenschaft zu veranlagern.

Sie macht geltend, die Gemüsepflanzerei sei ein Nebengewerbe der Einzelfirma von B. P., event. als

selbständiges Unternehmen ein Handelsgewerbe oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe, in beiden Fällen eintragungs- und buchführungspflichtig. Da der Kapitalgewinn in einem solchen Unternehmen erzielt worden sei, sei er gemäss Art. 21 lit. d WStB zu versteuern, gleichgültig ob er einem stillen oder einem vollberechtigten Teilhaber zugeflossen sei.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen

in Erwägung:

2.- Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Vermögensstücken, insbesondere Liegenschaftsgewinne, sind gemäss Art. 21 lit. d WStB dann steuerbares Einkommen, wenn sie im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens erzielt wurden. Der Kapitalgewinn, dessen Besteuerung hier streitig ist, stammte aus dem Verkauf der Liegenschaft, auf welcher die «Gemüsekultur P.» betrieben wurde, wurde also in diesem Geschäftsbetrieb erzielt. Entscheidend ist somit - darin stimmen die Parteien und die KRK überein - ob die Gemüsekultur ein zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtetes Unternehmen war.

Die EStV bejaht das vor allem gestützt auf Art. 56 HRV, indem sie geltend macht, die Gemüsekultur sei ein Nebengewerbe des von B. P. betriebenen, im Handelsregister eingetragenen Comestibles- und Lebensmittelgeschäfts, dessen Buchführungspflicht unbestritten ist. Erste Voraussetzung der dort vorgeschriebenen Zusammenfassung des - an sich nicht buchführungspflichtigen - Nebengewerbes mit dem eintragungs- und daher auch buchführungspflichtigen Hauptgewerbe ist nach dem klaren Wortlaut von Art. 56 HRV die Identität des Betriebsinhabers (vgl. dazu auch BGE 70 I 207, Erw. 2). Diese

Seite: 66

war hier gegeben, solange der Vater Angelo P. Inhaber beider Geschäftszweige war: sie ist aber dahingefallen, seit er im Jahre 1946 das Comestibles- und Lebensmittelgeschäft an B. allein und die Gemüsekultur an die beiden Söhne zusammen abgetreten hat. Die EStV erklärt, die rechtliche Einheit von Haupt- und Nebengewerbe werde dann nicht gestört, wenn neben dem gemeinsamen Betriebsinhaber ein Dritter lediglich als stiller Teilhaber am Nebengewerbe beteiligt sei sie behauptet, das treffe auf A. P. zu, da er «nach aussen offenbar nie als Geschäftsteilhaber aufgetreten» sei. Die Behauptung steht jedoch im Widerspruch zu den Tatsachen, dass die beiden Brüder als Miteigentümer der Liegenschaft zu gleichen Teilen im Grundbuch eingetragen waren und dass die Gemüsekultur im Telefonverzeichnis unter dem Namen «Gebrüder P. aufgeführt war. Wenn sie auch sonst unter der Bezeichnung «Gemüsekultur P.» auftrat, so unterschied sie sich doch damit von der Einzelfirma «B. P., Comestibles- und Lebensmittelgeschäft». A. P. leitete den Betrieb in technischer Hinsicht und fand hierin seinen eigentlichen Beruf, während B. nur neben seiner Haupttätigkeit im eigenen Geschäft die kaufmännische Leitung der Pflanzerei besorgte. Es kann keine Rede davon sein, dass A. nach aussen nicht als Geschäftsteilhaber aufgetreten sei. Er spielte vielmehr in der Gemüsekultur die grössere Rolle als B.; das kommt denn auch darin deutlich zum Ausdruck, dass er für seine Tätigkeit als technischer Leiter ein festes Gehalt und 2/3 des Gewinns erhielt, während B. lediglich auf 1/3 des Gewinns beschränkt war.

Da eine Anwendung von Art. 56 HRV auf die vorliegenden Verhältnisse mangels Identität des Betriebsinhabers ausgeschlossen ist, kommt der wirtschaftlichen und organisatorischen Verbundenheit der beiden Betriebe keine Bedeutung zu. Die wirtschaftliche beschränkte sich übrigens darauf, dass das Lebensmittelgeschäft der grösste Kunde der Pflanzerei war und etwa einen Fünftel ihrer Produktion abnahm, was noch keine Abhängigkeit zu

Seite: 67

begründen vermochte. Dass B. P., der einerseits Teilhaber und kaufmännischer Leiter der Gemüsekultur war, andererseits in seiner Einzelfirma eine Buchhaltung und ein Postcheckkonto besass, diese auch der Pflanzerei zur Verfügung stellte, lässt sich sehr wohl aus organisatorischen Gründen erklären. Freilich entsprach es den wirklichen Verhältnissen nicht, dass die Ergebnisse der Gemüsekultur in die Gewinn- und Verlustrechnung und in die Bilanz der Einzelfirma einbezogen wurden das war jedoch rein formell, da getrennte Konten geführt wurden und der Gewinn der Pflanzerei ausgeschieden und in der bereits erwähnten Weise verteilt wurde. Gerade der von der FStV hervorgehobene Umstand, dass der Konto des A. im Gegensatz zu dem als «Kapital a aufgeführten Konto des B. - in der Bilanz unter den «Kreditoren figurierte, zeigt, dass trotz der formellen Zusammenfassung die tatsächliche Trennung der beiden Betriebe und das verschiedene Eigentum daran beachtet wurde.

3.- Die EStV macht weiter geltend, auch wenn die Gemüsekultur als selbständiger Betrieb betrachtet werde, so bilde dieser ein Gewerbe des Handels, event. ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe und sei deshalb nach Art. 52 HRV eintragungs- und damit buchführungspflichtig. Gemäss Art. 52 HRV - der mit Art. 934 OR übereinstimmt - ist zur Eintragung im Handelsregister verpflichtet, «wer ein Handels-, ein Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes

Gewerbe betreibt». Diese Begriffe werden in Art. 53 HRV näher umschrieben, die Handelsgewerbe in lit. A allerdings nur beispielsweise. Dabei gibt Ziffer i den landläufigen Begriff des Handels wieder mit «Erwerb von unbeweglichen und beweglichen Sachen irgendwelcher Art und Wiederveräußerung derselben in unverändert er oder veränderter Form» die weiteren Ziffern nennen verwandte Geschäfte, die ebenfalls als Handel gelten, hier aber nicht in Betracht fallen. Ähnlich definiert die Wissenschaft den Handel

Seite: 68

und stellt ihn namentlich als Umsatz von Gütern der selbständigen Produktion von solchen gegenüber (HIS, Kommentar zum OR, N. 25 zu Art. 934). Der gleiche Gegensatz kommt in Gesetz und Verordnung zum Ausdruck, indem sie neben dem Handel die Fabrikation nennen. Damit wird indessen nur ein Teil der Güterproduktion erfasst, zu welcher neben der Fabrikation auch die Urproduktion, insbesondere die Landwirtschaft gehört (HIS, 1. c., N. 34 zu Art. 934). Betriebe der Urproduktion sind nur dann eintragungspflichtig, wenn sie mit einem Grosshandel der gewonnenen Produkte verbunden sind oder sonst nach kaufmännischer Art geführt werden und daher unter Art. 53 lit. C HRV fallen. Unter diesem Gesichtspunkte wurden Baumschulen und Handelsgärtnereien als eintragungspflichtig erklärt (SALIS-BURCKHARDT, Bundesrecht, Bd. III, Nr. 1505 III; Verwaltungsentscheide der Bundesbehörde, 1928, Nr. 34). Unbestritten war von jeher, dass Landwirtschaftsbetriebe nicht eintragungspflichtig sind, auch wenn ihr jährlicher Rohertrag Fr. 25,000.- übersteigt. Das ergibt sich, obwohl die Definition des Gewerbes in Art. 52 Abs. 3 HRV dem Wortlaut nach auch auf sie zutreffen würde, aus der Natur der Landwirtschaft, die im Gegensatz zu den in Art. 934 OR (und gleichlautend in Art. 52 Abs. 1 HRV) aufgeführten Gewerbearten steht und für welche die Anwendung des Handelsrechts keinen Sinn hätte. Es wird denn auch z. B. in dein zitierten Entscheid in SALIS-BURCKHARDT geradezu als selbstverständlich unterstellt - wobei allerdings Landwirtschaft gleichgesetzt wird mit der «eigentlichen nicht eintragungspflichtigen Bauernwirtschaft», die «vorwiegend auf Selbstversorgung gerichtet ist».

Die Gemüsekultur der Brüder P. gehörte zweifellos der Urproduktion an. Es fragt sich, ob sie innerhalb dieser der Landwirtschaft oder wie Baumschulen und Handelsgärtnereien den eintragungspflichtigen Gewerben zuzuteilen ist. Das Bundesgericht hatte die gleiche Abgrenzung - im Hinblick auf die Unterstellung unter die Kriegsgewinnsteuer

Seite: 69

- für eine Baumschule und Handelsgärtnerei zu treffen; dabei führte es aus (nicht veröffentlichtes Urteil vom 24. Oktober 1947 i. S. Hauenstein, S. 12): «Baumschulen und Gärtnereien gehören wohl zusammen mit der Landwirtschaft zur Urproduktion, unterscheiden sich aber von jener in wesentlichen Punkten: Ihre Erzeugnisse dienen nicht der Ernährung, sondern sind von Anfang an als Handels wäre bestimmt die vorhandenen Pflanzen sind Halb- und Fertigfabrikate, bewegliche Sachen, nicht ein Bestandteil des Bodens bis zur Trennung durch die Ernte; es fehlt die für die Landwirtschaft wesentliche Produktion für den Eigenbedarf und die Verbindung mit der Viehzucht; die Organisation des Betriebes und namentlich des Absatzes entspricht derjenigen bei gewerblichen Unternehmungen. All das trennt die Baumschulen und Gärtnereien von der Landwirtschaft und lässt sie wirtschaftlich als zum Gewerbe gehörig erscheinen. «Wie es sich mit dem Gemüsebau verhalte», wurde in diesem Urteil ausdrücklich offen gelassen. Bei einem reinen Gemüsebaubetrieb wie demjenigen der Brüder P. fallen die dort genannten Momente zum Teil hinweg: Seine Erzeugnisse dienen der Ernährung, und sie sind bis zur Ernte ein Bestandteil des Bodens; dagegen fehlt auch hier die Produktion für den Eigenbedarf und die Verbindung mit Viehzucht; die Organisation des Betriebs und des Absatzes kann im Einzelfalle sehr verschieden gestaltet sein. In einem späteren Urteil (vom 22. Oktober 1948 i. S. Schweiz. Genossenschaft für Gemüsebau, nicht publiziert, Erw. 2) hatte das Bundesgericht die gleiche Frage für einen Grossbetrieb des Gemüsebaus zu entscheiden und erklärte ihn - unter Vorbehalt einzelner besonderer Geschäftszweige: Blumenzucht, Verkaufsfilialen - als zur Landwirtschaft gehörig. Dabei wurde insbesondere dargetan, dass die Selbstversorgung im Vergleich zur Marktproduktion für die Landwirtschaft nicht die Bedeutung hat, die ihr früher beigemessen wurde; nach den Ergebnissen der Rentabilitätserhebungen des Schweiz. Bauernsekretariates

Seite: 70

entfielen darauf in den von ihm in den Jahren 1939-1943 kontrollierten Klein-, Mittel- und Grossbetrieben durchschnittlich nur 16,8% des Gesamtrohertrages. Jeder Landwirt, der für den Markt produziere, müsse seine Erzeugnisse auch verkaufen; der Vertrieb sei das letzte Stadium seiner Tätigkeit und ändere deren Charakter nicht. Nach schweizerischer Auffassung komme auch nichts darauf an, dass die Genossenschaft weitgehend Gemüse und Saatgut erzeuge; denn in der schweizerischen Landwirtschaft seien vom Betrieb mit ausschliesslicher Milchwirtschaft bis zum Betrieb mit ausschliesslichem oder überwiegendem Acker- und Gemüse- oder Rebbau alle

Zwischenstufen vertreten. Die Grösse des Unternehmens wurde ebenfalls als für seinen Charakter nicht wesentlich betrachtet und die Schweiz. Genossenschaft für Gemüsebau - die in elf Betrieben über 130 ha Land bewirtschaftete - als landwirtschaftlicher Grossbetrieb, der weitgehend den Gemüsebau pflegt, bezeichnet und den Betrieben des Handels und des Gewerbes gegenübergestellt. Wenn auch die Akten keine präzisen Angaben über Grösse und Organisation der Gemüsekultur P. enthalten, so steht doch ausser Zweifel, dass sie nicht von ferne mit jenem Grossunternehmen verglichen werden kann und erst recht zur Landwirtschaft im Sinne der Rechtsprechung gezählt werden muss. Daraus folgt, dass sie nicht eintragungs- und buchführungspflichtig war.

Selbst wenn man die Grenze zwischen Landwirtschaft und Gewerbe im Sinne von Art. 934 OR und der HRV anders ziehen und den Gemüsebau zwar als Urproduktion, aber nicht als Landwirtschaft betrachten wollte, so könnte dabei und insbesondere im vorliegenden Falle doch nicht von einem «Handelsgewerbe» die Rede sein. Das Wesentliche am Betrieb ist der Anbau, die Hervorbringung des Gemüses; darauf entfällt namentlich fast die gesamte aufgewendete Arbeit. Der Vertrieb stellt wie bei dem Landwirt, der für den Markt produziert, nur das letzte Stadium der Tätigkeit dar; hier war er

Seite: 71

umso einfacher, als der Kreis der Abnehmer unbestrittenermassen klein und konstant war; seine untergeordnete Bedeutung kommt darin zum Ausdruck, dass er von B.P. neben der Führung seines eigenen Geschäftes besorgt wurde. Eine Eintragungspflicht kommt höchstens in Betracht unter dem Gesichtspunkt der «anderen nach kaufmännischer Art geführten Gewerbe». Dazu gehören nach Art. 5:3 lit. C HRV «diejenigen, die nicht Handels- oder Fabrikationsgewerbe sind, jedoch nach Art und Umfang des Unternehmens einen kaufmännischen Betrieb und eine geordnete Buchführung erfordern». Diese Erfordernisse sind - neben demjenigen einer minimalen jährlichen Roheinnahme von Fr. 25,000.- gemäss Art. 54 HRV - kumulativ; nur wenn sie alle erfüllt sind, rechtfertigen sie die Gleichstellung mit einem Handels- oder Fabrikationsgewerbe, die den inneren Grund für die Eintragungspflicht der unter diese Kategorie fallenden Betriebe darstellt (BGE 75 I 79, Erw. 2). Die Gemüsekultur der Brüder P. erfüllte wohl das letzte Erfordernis. Die weiteren Erfordernisse aber sind keineswegs dargetan. Präzise Angaben über Art und Umfang des Unternehmens fehlen; insbesondere ist der Personalbestand aus den Akten nicht ersichtlich. Er muss indessen sehr klein gewesen sein. Der Kundenkreis war unbestrittenermassen klein und konstant, sodass der Absatz der Erzeugnisse einfach war und keine erhebliche Organisation erforderte. Worin die von B. P. nebenher besorgte «kaufmännische Betriebsleitung» bestand, ist nicht klar. Dass die Buchhaltung in dessen Einzelfirma geführt und deren Postcheckkonto benützt wurde, erklärt sich daraus, dass sie dort ohnehin vorhanden waren, und beweist nicht einmal, dass sie für die Pflanzerei erforderlich waren. Alles in allem kann von einem Grossbetrieb keine Rede sein. Es ist nicht dargetan, dass die Pflanzerei in der Art eines kaufmännischen Betriebes geführt wurde, geschweige denn, dass dies notwendig war. Auch unter diesem Gesichtspunkt ist die Eintragungs- und Buchführungspflicht zu verneinen.

Seite: 72

Da der Kapitalgewinn somit nicht im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens erzielt wurde, ist er kein steuerbares Einkommen und ist die Nachveranlagung mit Recht von der KRK aufgehoben worden