

S. 363 / Nr. 62 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 79 I 363

62. Auszug aus dem Urteil vom 22. Dezember 1953 i. S. Steuerverwaltung St. Gallen gegen G. und Steuer-Rekurskommission.

Seite: 363

Regeste:

Wehrsteuer: Bemessung des steuerbaren Liquidationsgewinns bei Auflösung eines Geschäftsbetriebes unter Übernahme von Sachwerten der Liquidationsmasse in das Privatvermögen. Impôt pour la défense nationale: Fixation du bénéfice de liquidation imposable en cas de dissolution d'une entreprise avec transfert de certains biens dans la fortune privée.

Imposta per la difesa nazionale: Determinazione dell'utile di liquidazione imponibile nel caso di scioglimento d'un'azienda commerciale con trapasso di beni nel patrimonio privato.

A. - Der Beschwerdegegner war unbeschränkt haftender Gesellschafter der Kommanditgesellschaft G. & Co. Kommanditärin mit Fr. 2000.- war seine Ehefrau.

Die Firma wurde aufgelöst. Die Geschäftsaktiven und Passiven wurden in eine neu gegründete Aktiengesellschaft eingebracht, ausgenommen die Geschäftsliegenschaft und die darauf eingetragenen Hypotheken. Diese gingen laut Grundbucheintragung in das Privatvermögen des unbeschränkt haftenden Teilhabers der Kommanditgesellschaft über. Der Bilanzwert der Liegenschaft hatte zuletzt Fr. 203,000.- betragen. Dem Erwerber wurden die Grundpfandschulden im Betrage von Fr. 257,000.- überbunden. Eine Aufzahlung war nicht zu leisten. Für die Eintragung im Grundbuch wurde als «Kaufsumme» der Betrag von Fr. 257,000.- verkündet. Gestützt hierauf hat das Steueramt der Stadt St. Gallen den Steuerwert der Liegenschaft auf Fr. 257,000.- festgesetzt.

B. - Bei Bemessung des der Wehrsteuer unterliegenden Liquidationsgewinns hat die Veranlagungsbehörde den Verkehrswert der Liegenschaft mit Fr. 287,000.- eingesetzt. Dieser Ansatz entspricht der neuen st. gallischen Grundsteuerschätzung (Art. 29 u. 31 st. gallische VO vom 6. Oktober/17. November 1944 über die amtlichen Grundsteuereinschätzungen). Sie wird eingeführt, wenn die Neuschätzung der Grundstücke in der Gemeinde St. Gallen abgeschlossen ist.

Seite: 364

C. - Die kantonale Rekurskommission hat den für die Bemessung des Liquidationsgewinnes massgebenden Wert der Liegenschaft auf Fr. 257,000.- herabgesetzt. Sie führt zur Begründung im wesentlichen aus: Der Wehrsteuerbeschluss enthalte keine Bestimmung darüber, wie die hier ins Privatvermögen übergeführte Liegenschaft bei der Liquidationsgewinnsermittlung steuerlich angerechnet werden müsse. In eine In Entscheid der aargauischen Rekurskommission vom 25. Februar 1948 (ASA 17 S. 20 ff.) werde die Auffassung vertreten, bei der Übernahme in das Privatvermögen müsse auf den Verkehrswert abgestellt werden. Der Verkehrswert werde dabei dem erzielbaren Verkaufserlös gleichgestellt. Die Kommission könne sich dieser Auffassung nicht anschliessen.

Es sei schon in einem kantonalrechtlichen Entscheide festgestellt worden, dass ein Steuerpflichtiger bei Veräusserung seiner Geschäftsliegenschaft in der Bestimmung des Verkaufspreises grundsätzlich frei sei. Er dürfe bei Abgabe seiner Geschäftsliegenschaft an Kinder, diese durch Bewilligung eines sog. Freundschaftspreises begünstigen. Geschehe dies, so sei der effektive und nicht der erzielbare Verkaufspreis grundsätzlich auch steuerlich für die Berechnung des Liquidationsgewinnes massgebend. Es sei billig, diese Betrachtungsweise nicht nur bei einer Veräusserung an nahe Verwandte oder Freunde anzuwenden, sondern sie auch gelten zu lassen, wenn, wie hier, der Übergang einer Liegenschaft vom Geschäftsvermögen der Kommanditgesellschaft in das Privatvermögen des einzigen Komplementärs in Frage stehe. Es wäre in höchstem Masse unvernünftig und stossend, wenn der Steuerpflichtige sich den Übergang zu dem im Markte unter Dritten erzielbaren maximalen Kaufpreis anrechnen lassen müsste. Der dem erzielbaren Verkaufserlös gleichgesetzte Verkehrswert sei hier keineswegs realisiert, noch sei die Realisierung für die Zukunft gesichert (s.a. LEEMANN in Zentralbl. für Staats- und Gemeindeverwaltung 1948 S. 113 ff.; BOSSHARDT Zürich. Einkommenssteuer S. 135; a. A. BGE 76 I S. 206).

Seite: 365

Die Bewertung mit Fr. 287,000.- könne zwar als eine vorsichtige, in der Regel unter den heute erzielbaren Verkaufspreisen liegende Verkehrswertschätzung angesprochen werden. Indessen sei diese Bewertung für die Wehrsteuer schon bei der Vermögenssteuer nicht verbindlich; dann könne sie

es erst recht bei der hier zu beurteilenden Liegenschaftsgewinnsteuerberechnung nicht sein. Massgebend sei und bleibe hier vielmehr in erster Linie der vom Steuerpflichtigen selber - sei es durch Verbuchung - sei es durch grundbuchliche Verschreibung bestimmte Übernahmewert. Materiell sei dabei einzig zu prüfen, ob dieser Wert den Rahmen eines zulässigen Freundschaftspreises unterschreite. Die Ansicht, dass dem Beschwerdeführer bei Festsetzung des Übernahmewertes der Liegenschaft überhaupt keine Dispositionsbefugnis zustehe, lasse sich nicht halten.

Der vom Beschwerdeführer beantragte Übernahmewert von Fr. 257,000.- könne nicht als unzulässig niedrig bezeichnet werden. Die Differenz zwischen diesem Wert und dem von der Veranlagungsbehörde angewandten Verkehrswert von Fr. 287,000.- sei nicht so bedeutend, dass eine Überschreitung eines zulässigen Freundschaftspreises anzunehmen wäre. Er liege jedenfalls nicht unter den Gestehungskosten, resp. unter dem steuerlich massgebenden Buchwert. Er übersteige diesen vielmehr wesentlich. Die Steuerberechnung sei daher auf den vom Steuerpflichtigen beantragten Wert von Fr. 257,000.- zu ermässigen.

Das Bundesgericht erklärt den Verkehrswert als für die Steuerbemessung massgebend in Erwägung:

1.- Nach Art. 43, Abs. 1 WStB (Fassung gemäss BB vom 20. Dezember 1950 über die Ausführung der Finanzordnung 1951-1954, GesS. 1950 S. 1468) ist bei Vornahme einer Zwischenveranlagung (Art. 96) neben der Steuer vom übrigen Einkommen eine volle Jahressteuer auf den in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und

Seite: 366

Wertvermehrungen im Sinne von Art. 21, Abs. 1 lit. d und f geschuldet. Es ist unbestritten, dass die Voraussetzungen einer Zwischenveranlagung im hiervor umschriebenen Sinne erfüllt sind. Anerkannt ist auch, dass ein steuerbarer Liegenschaftsgewinn erzielt wurde. Meinungsverschiedenheiten bestehen einzig hinsichtlich seiner Bemessung. Die Rekurskommission hat als Veräusserungswert den Betrag eingesetzt, zu dem der Übergang der Liegenschaft im Grundbuch verkündet wurde. Die beschwerdeführende Steuerbehörde glaubt, dass auf den Verkehrswert abgestellt werden müsse. Letztere Lösung steht im Einklang mit der Praxis des Bundesgerichts. In BGE 76 I 211 wurde festgestellt, dass bei Überführung von Geschäftsaktiven in das Privatvermögen des Geschäftsinhabers als oberer Vergleichswert der Verkehrswert einzusetzen sei. Die kantonale Rekurskommission bestreitet die Richtigkeit dieser Praxis. Die Frage ist daher neu zu überprüfen.

2.- Die Steuer auf Liquidationsgewinnen bei Aufgabe geschäftlicher Unternehmen gemäss Art. 21, Abs. 1 lit. d in Verbindung mit Art. 43 WStB (neue Fassung) ist ein Bestandteil der Besteuerung des Gesamteinkommens, auf der die Ordnung des Wehrsteuerbeschlusses beruht. Sie muss im Zusammenhang mit der gesamten Ordnung verstanden werden. Damit, dass sie aus der allgemeinen Einkommensberechnung herausgenommen wird, wird lediglich dem besonderen Charakter des Liquidationsgewinnes als eines einmaligen, ausserordentlichen Anfalles Rechnung getragen im Unterschied zu andern meist mehr oder weniger regelmässig fliessenden «ordentlichen» Einkünften; es wird damit unter Umständen (nicht immer) eine Ermässigung im Steuersatz erreicht. Die Sonderbehandlung ändert aber nichts daran, dass die Besteuerung des Liquidationsgewinnes einen integrierenden Bestandteil der Besteuerung des Gesamteinkommens darstellt.

Das Gesamteinkommen natürlicher Personen wird erfasst als Summe der Einkünfte aus einzelnen Einkommensquellen, namentlich Arbeitseinkommen (Art. 21 Abs. 1

Seite: 367

lit. a) einerseits und Erträge des (beweglichen und unbeweglichen) Vermögens (Art. 21 Abs. 1 lit. b und c) andererseits. Einkommen aus dem Betriebe eines Geschäftes wird als Arbeitseinkommen erfasst und zwar wird dabei auf den Geschäftserfolg als solchen abgestellt, wobei Gewinne und Verluste auf geschäftlichen Investitionen einbezogen werden. Bei nicht geschäftlichem Vermögen dagegen werden nur die jährlichen Reineinkünfte erfasst, Veränderungen der Einkommensquelle (Gewinne und Verluste) werden nicht berücksichtigt (BGE 79 I S. 64, Erw. 2).

Zu den Gewinnen auf geschäftlichen Investitionen im angegebenen Sinne gehören auch die Liquidationsgewinne bei Aufgabe von Unternehmungen im Sinne von Art. 21, Abs. 1 lit. d WStB. Wie sie zu bemessen sind, wird im Wehrsteuerbeschluss nicht näher geordnet. Es ist aber auch nicht nötig, da es sich aus dem Wesen des Liquidationsgewinnes ohne weiteres ergibt.

Der Liquidationsgewinn auf Bestandteilen des Geschäftsvermögens stellt sich bei Veräusserung an Drittpersonen im allgemeinen dar als Differenz zwischen dem Buchwert und dem bei der Liquidation erzielten Erlös (BGE 76 I 211). Dies in der Regel auch dann, wenn ein Vermögensobjekt zu einem ausnahmsweise niedrigen Preise, zu einem sog. Freundschaftspreise abgetreten wird. Denn auch unter dieser Voraussetzung lässt es sich in der Regel rechtfertigen, bei Bemessung des Liquidationsgewinnes den bei der Abtretung an Dritte bewilligten Ausnahmepreis zu Grunde zu legen. Die Besteuerung hält sich dabei daran, dass die Veräusserung tatsächlich zu diesem Preise stattgefunden hat, der Unternehmer aus der Liquidation des Vermögensobjektes nicht mehr erhält.

Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass für die Bemessung des Liquidationsgewinnes auf einen vom Unternehmer mehr oder weniger beliebig angesetzten Preisansatz abgestellt werden darf, wenn und soweit bei Liquidation eines - Geschäftsbetriebes Gegenstände des Geschäftsvermögens nicht versilbert werden, sondern vom Unternehmer

Seite: 368

selbst direkt aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen übertragen werden. Denn in einem solchen Falle wird in der Liquidation das Vermögensobjekt nicht durch einen Erlös aus der Abtretung ersetzt, sondern es verbleibt mit seinem vollen Werte Bestandteil der Liquidationsmasse. Der Unternehmer, der in der Liquidation seines geschäftlichen Betriebes Bestandteile des Geschäftsvermögens nicht veräussert, sondern als Privatvermögen zurückbehält, tut es in der Regel, weil er in dieser Art der Geschäftsauflösung einen Vorteil erblickt, besser zu fahren glaubt, als wenn er sich der Objekte entledigen, die Geschäftsliquidation unter Veräusserung auch dieser Objekte vollziehen würde. Führt er diese zurückbehaltenen Vermögensobjekte aus dem Geschäft in das Privatvermögen über, so übernimmt er den vollen Wert, der ihnen im Zeitpunkt der Geschäftsauflösung zukommt und der ohne weiteres auch äusserlich in Erscheinung treten würde, wenn die Geschäftsliquidation unter Veräusserung des Objekts statt durch dessen Übernahme als Sachwert vollzogen worden wäre. Dies führt dazu, bei der Bemessung des bei der Auflösung des Geschäftsbetriebes erzielten Liquidationsgewinnes bei übernommenen Sachwerten auf den Verkehrswert abzustellen, wie es in BGE 76 I 211 angeordnet wurde. Es verhält sich hierin ähnlich wie bei der Nutzung eines Hauses durch den Eigentümer selbst im Unterschiede zu einer Vermietung oder Verpachtung an Dritte (BGE 71 I 130).

Die Annahme im angefochtenen Entscheid, dieser Wert werde nicht realisiert, ist irrtümlich. Die Besteuerung der Kapitalgewinne gemäss Art. 21, Abs. 1 lit. d WStB erfasst die Mehrwerte, die bei Auflösung von zu Geschäftszwecken ausgeschieden ein Sondervermögen für den Steuerpflichtigen frei werden. Die Realisierung besteht darin, dass die Bindung an den Geschäftsbetrieb aufgehoben wird, die Werte aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen übergehen. Ob sich dieser Übergang in Form von Barmitteln oder in derjenigen von Sachgütern vollzieht, ist offensichtlich

Seite: 369

unerheblich. Dass Sachwerte nicht verschieden angerechnet werden können, je nachdem sie der Steuerpflichtige unmittelbar herübernimmt oder sie veräussert, ist in BGE 76 I 211 festgestellt worden. Es besteht kein Grund, von dieser Auffassung abzugehen, da sie allein dem Gebote der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen gerecht wird