BGE 105 IB 238 vom 18. Mai 1979

Bundesgericht (BGE), 1979-05-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_105 IB 238

FR: BGE 105 IB 238 du 18 mai 1979

IT: BGE 105 IB 238 del 18 maggio 1979

Regeste

Regeste Überführung von Grundstücken vom Geschäfts- in das Privatvermögen infolge Erbganges; Zeitpunkt der Realisierung des Kapitalgewinns; Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB. Bei der Überführung von Grundstücken aus dem Geschäftsvermögen des Erblassers in das Privatvermögen der Erben (Privatentnahme) gilt der Abschluss eines Erbteilungsvertrages, in dem die Grundstücke unter den Erben aufgeteilt werden, als Zeitpunkt der Realisierung des Kapitalgewinns. Der Todestag des Erblassers und das Datum des Grundbucheintrages kommen dafür nicht in Frage (E. 3, 4).

Erwägungen

E. 1

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde richtet sich gegen drei separate, am 4. Juli 1978 ausgefällte Entscheide der zürcherischen Wehrsteuerrekurskommission. Da die Rechtsfragen, die sich stellen, in allen drei Fällen gleichartig sind, ist es angezeigt, sie in einem einzigen Entscheid zu beurteilen. Das Steuergeheimnis wird nicht verletzt.

E. 2

Nach Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB fallen in die Berechnung der Wehrsteuer vom Einkommen auch Kapitalgewinne die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden. Voraussetzung ist, dass das veräusserte oder verwertete Gut zum Geschätsvermögen des Unternehmens gehört hat. Gewinne, die bei de Veräusserung von Gegenständen des Privatvermögens erlangt werden, sind der Wehrsteuer für Einkommen nicht unterworfen (BGE 94 I 466 , ASA 46, 114 E. 1). Wird ein Gegenstand, der stille Reserven enthält, vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen eines Unternehmers überführt, also in einen Bereich, in dem die Besteuerung des BGE 105 Ib 238 S. 241 Kapitalgewinns nicht mehr möglich ist (sog. Privatentnahme), so ergibt sich eine Realisation der stillen Reserven und damit ein steuerbarer Kapitalgewinn (BGE 102 Ib 53). Dies gilt auch für den Fall, dass Liegenschaften, die zum Geschäftsvermögen eines Erblassers gehören, durch Erbteilung in das Privatvermögen der einzelnen Erben überführt werden. Das ist im zu beurteilenden Fall geschehen. Durch den Erbteilungsvertrag vom 27. September 1972 und die Grundbucheintragungen vom 23. Januar 1973 ist der Grossteil der Liegenschaften, die zum Baugeschäft P. gehörten, in das Privatvermögen der vier Erben überführt worden. Die Beschwerdeführer bestreiten dies im vorliegenden Verfahren nicht mehr.

E. 3

a) Strittig ist, wann die Realisation des Gewinnes erfolgt ist. Von diesem Zeitpunkt hängt es ab, in welcher Wehrsteuerperiode der Kapitalgewinn zu erfassen ist. Die ersten

Veranlagungen für die Wehrsteuer gingen davon aus, der Gewinn sei in der 15. Periode erzielt worden, und zwar in der Annahme, der Übergang der Geschäftsliegenschaften in das Privatvermögen der Erben sei am Todestag des Erblassers erfolgt. b) Die Rekurskommission hat zu Recht angenommen, der Todestag des Erblassers falle als Realisationszeitpunkt ausser Betracht. Mit diesem Tag gingen zwar die Geschäftsliegenschaften des Erblassers von Gesetzes wegen in das Gesamteigentum der Erben über. Diese führten vorerst das Baugeschäft des Erblassers weiter. Irgend eine Änderung, ein weiterer Eigentumswechsel oder eine Höherbewertung der Geschäftsliegenschaften fand damals nicht statt. Deshalb wurde durch den Tod des Erblassers keine Überführung seiner Liegenschaften in das Privatvermögen der Erben bewirkt. Der Übergang der Liegenschaften in das Gesamteigentum der Erben ist insofern erfolgsneutral (BGE 104 Ib 398 f. E. 11b mit Hinweisen). Aus diesem Grund kommt der 15. März 1970 als Realisationszeitpunkt nicht in Frage. Daran ändert auch nichts, dass die Erben vereinbarten, der Liegenschaftenerwerb sei als am 15. März 1970 eingetreten zu behandeln. Es steht den Erben frei, ihre gegenseitigen erbrechtlichen Ansprüche von einem bereits zurückliegenden Termin aus zu berechnen und so zu fingieren, der Übergang der Liegenschaften sei bereits am Todestag des Erblassers wirksam geworden. Für die steuerliche Behandlung unter dem hier wesentlichen Gesichtspunkt ist das aber nicht entscheidend (BLÖCHLINGER, Steuerliche Probleme bei ererbten Unternehmungen, Diss. St. Gallen 1974, S. 351; GRÜNINGER/STUDER, Kommentar zum Basler Steuergesetz, S. 238). BGE 105 Ib 238 S. 242 Aus dem gleichen Grund kommt auch der 31. Dezember 1971 als Realisationstermin nicht in Frage, obwohl die Erben diesen Tag als Abrechnungszeitpunkt festgelegt haben. (...)

E. 4

a) Ein Einkommen ist nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als erzielt zu betrachten, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann (BGE 94 I 382 E. 3, BGE 73 I 140). Wenn der Steuerpflichtige zunächst eine Forderung auf Übertragung einer Sache erwirbt und erst später das Eigentum an der Sache selber, fliessen ihm in beiden Zeitpunkten Rechte zu. Er wird durch diese beiden Vorgänge aber nur einmal bereichert. Es kann daher nur einer dieser Vorgänge als Zufluss von steuerbarem Einkommen betrachtet werden. Vorherrschend ist nach der Rechtsprechung in solchen Fällen, namentlich bei buchführenden Steuerpflichtigen, die Besteuerung im Zeitpunkt der Begründung eines festen Anspruchs. Ein solcher entsteht z.B., wenn der Steuerpflichtige für die von ihm erbrachten Leistungen Rechnung stellt und sie bucht (BGE 92 I 291). Von diesem Grundsatz wird nach der Praxis abgewichen, wenn ein freierwerbender Steuerpflichtiger in seinen Büchern nur die Kasseneingänge aufzeichnet. In diesen Fällen kann auf diese Buchungen abgestellt werden anstatt auf die Entstehung der entsprechenden Forderungen (BGE 92 I 291). Der Forderungserwerb ist im weiteren nicht massgebend, wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher betrachtet werden muss; hier wird mit der Besteuerung ebenfalls bis zur Erfüllung des Anspruchs zugewartet (KÄNZIG, Wehrsteuer, Ergänzungsband, 2. Aufl. N. 2 zu Art. 41 Abs. 2; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Vorbemerkungen zu §§ 19-32, N. 13). b) Die Regel, dass der steuerrechtlich relevante Einkommenszufluss im Zeitpunkt der Begründung eines festen Anspruchs erfolgt, findet grundsätzlich auch Anwendung bei der Realisation von Kapitalgewinnen, die aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen entstehen. Wenn ein solcher Veräusserungsvertrag rechtsgültig abgeschlossen worden ist und seine Erfüllung

nicht unsicher erscheint, wird der daraus resultierende BGE 105 Ib 238 S. 243 Kapitalgewinn im Zeitpunkt der Begründung des Anspruchs besteuert. Dies gilt auch für Kapitalgewinne, die sich bei der Veräusserung von Geschäftsgrundstücken ergeben. In diesen Fällen entsteht mit dem Vertragsabschluss in der Regel ein fester Anspruch, der einen steuerbaren Einkommenszugang darstellt. Es ist deshalb mit der Besteuerung nicht bis zur Vertragserfüllung, d.h. bis zur Eintragung der Handänderung im Grundbuch zuzuwarten (KÄNZIG, Wehrsteuer, N. 96 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d; MASSHARDT, Kommentar zur eidg. Wehrsteuer 1971-1982, N. 62 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d; a.M., allerdings in bezug auf das kantonale Steuerrecht: GRÜNINGER/STUDER, a.a.O., S. 237). Wie in Erwägungen 2 festgehalten wurde, wird auch die Überführung von Aktiven vom Geschäfts- in das Privatvermögen (Privatentnahme) steuerrechtlich als Kapitalgewinn behandelt. Sofern eine Privatentnahme durch einen alleinigen Geschäftsinhaber erfolgt, handelt es sich allerdings nicht um einen realen Einkommenszugang, da der Geschäftsinhaber Eigentümer sowohl des Geschäfts- wie auch des Privatvermögens ist. Die Besteuerung der Privatentnahme als Kapitalgewinn ist vielmehr ein Mittel, das verhindern soll, dass Geschäftsvermögen, das nicht zum Verkehrswert bilanziert worden war, ohne Besteuerung eines Aufwertungsgewinnes in das Privatvermögen übergeführt wird, wo der Kapitalgewinn nicht mehr steuerbar ist. Bei einer Privatentnahme durch den Geschäftsinhaber kann der Zeitpunkt der Realisation des Kapitalgewinnes aus naheliegenden Gründen nicht nach dem Kriterium der Begründung eines festen Anspruchs festgelegt werden. Es wird daher auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem der Unternehmer den eindeutigen Willen äussert, einen Gegenstand dem Geschäftsvermögen zu entziehen. Sind jedoch Geschäftsteilhaber oder Erben gesamthänderisch an einem Geschäftsvermögen berechtigt, wird dieses Geschäftsvermögen in ein Privatvermögen übergeführt, wenn die berechtigten Personen diesbezüglich einen übereinstimmenden Willen geäussert haben (BGE 104 Ib 400 E. 11c, 405 f. E. 13). Dies geschieht vor allem durch einen Erbteilungsvertrag, wie er auch im vorliegenden Falle abgeschlossen wurde. Freilich können die Erben ausnahmsweise schon vor Abschluss des Erbteilungsvertrages konkludent gegenüber den Steuerbehörden einen übereinstimmenden Willen auf Überführung des Geschäftsvermögens in ihr Privatvermögen manifestieren, BGE 105 Ib 238 S. 244 insbesondere durch eine auf Dauer angelegte Verpachtung des Gewerbes, jedenfalls wenn eine zukünftige Übernahme des Gewerbes durch einen oder mehrere Miterben im Rahmen der noch durchzuführenden Erbteilung als ausgeschlossen gelten kann (vgl. ASA 41, S. 452 E. 3a und, 507 E. 2 mit Hinweisen). Dann wird der Kapitalgewinn schon im Zeitpunkt der Verpachtung realisiert; ein solcher Ausnahmefall liegt hier jedoch nicht vor. c) Die Erben P. haben im vorliegend zu beurteilenden Fall im Zeitpunkt des Abschlusses des Erbteilungsvertrages einen festen Anspruch auf Überführung der betreffenden Grundstücke vom Geschäfts- in ihr Privatvermögen erhalten. Anhaltspunkte, dass die Erfüllung des Erbteilungsvertrages als unsicher betrachtet werden musste, fehlen. Die Erben haben sich sogar ausdrücklich verpflichtet, alle nötigen grundbuchlichen Handlungen zu unternehmen, um den Eigentumsübergang gemäss den vertraglichen Bestimmungen herbeizuführen. Der durch die Privatentnahme erzielte Kapitalgewinn der Erben P. muss daher im Zeitpunkt des Abschlusses des Erbteilungsvertrages, d.h. am 27. September 1972 als realisiert betrachtet werden. Die Besteuerung dieses Kapitalgewinnes hat dementsprechend in der 17. Wehrsteuerperiode zu erfolgen. Die Vorinstanz, die eine Besteuerung in der 18. Periode vornahm, verletzte damit Bundesrecht.

E. 5

Die Veranlagung der Beschwerdeführer für die 17. Wehrsteuerperiode ist bereits rechtskräftig geworden. Dieser Umstand kann jedoch nicht verhindern, dass die Kapitalgewinne, die von den Steuerbehörden zu Unrecht zunächst in der 15. und nachher in der 18. Wehrsteuerperiode erfasst worden sind, schliesslich in der 17. Wehrsteuerperiode besteuert werden. Eine solche Verschiebung ist zulässig, selbst wenn die sonstigen Steuerfaktoren für die 17. Wehrsteuerperiode bereits rechtskräftig festgelegt worden sind. Die gegenteilige Auffassung hätte zur Folge, dass die von den Behörden rechtzeitig eingeleitete Besteuerung eines Kapitalgewinnes unterbleiben müsste, weil eine Rechtsfrage, die nicht von vornherein als klar erschien, von den unteren Steuerbehörden zunächst unrichtig beurteilt worden war. Dies kann nicht der Sinn der gesetzlichen Ordnung sein (vgl. BGE 97 I 284 , 437). Die Beschwerdeführer beantragen im übrigen selber, eventuell sei der fragliche Kapitalgewinn in der 17. Wehrsteuerperiode zu erfassen. BGE 105 Ib 238 S. 245 Die Beschwerde erweist sich somit als begründet und die Sache ist zur Besteuerung des Kapitalgewinnes in der 17. Wehrsteuerperiode an das Kantonale Steueramt Zürich zurückzuweisen. Dispositiv

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.