

BGE 96 I 154

Bundesgericht (BGE), 1970-01-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_96_I_154

FR: ATF 96 I 154

IT: DTF 96 I 154

Regeste

Regeste Wehrsteuer: Einkommenssteuer Der Tod des Geschäftsinhabers führt nicht zur Besteuerung der vorhandenen stillen Reserven, wenn die Erben das Geschäft als Ganzes zu den Buchwerten übernehmen; er gibt jedoch Anlass zur Erhebung der Sondersteuer nach Art. 43 WStB, wenn der Erblasser vor seinem Tode in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode Kapitalgewinne und Wertvermehrungen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f WStB erzielt hat (Erw. 2). Aufwertungsgewinne auf dem Warenlager (Art. 21 Abs. 1 lit. f WStB); Steuerpflicht des Erblassers aufgrund besonderer Verhältnisse verneint (Erw. 3).

Regeste Impôt pour la défense nationale; impôt sur le revenu Le décès du titulaire de l'entreprise n'entraîne pas l'imposition des réserves latentes existantes, lorsque les héritiers reprennent l'entreprise comme telle à la valeur comptable; ce décès donne toutefois lieu à la perception de l'impôt spécial de l'art. 43 AIN, lorsque avant le décès du de cujus, durant la période de calcul et durant la période de taxation, il y a eu des bénéfices en capital et des augmentations de valeur au sens de l'art. 21 al. 1 litt. d et f AIN (consid. 2). Augmentations de valeur comptabilisées du stock de marchandises (art. 21 al. 1 litt. f AIN); le de cujus n'est pas assujetti à l'impôt de ce chef, en raison de circonstances particulières à l'espèce (consid. 3).

Regesto Imposta per la difesa nazionale. La morte del titolare di un'impresa non comporta l'imposizione delle riserve tacite, se gli eredi assumono l'impresa per il valore allibrato; può tuttavia dare occasione ad un'imposizione a sensi dell'art. 43 DIN qualora il de cuius, nei periodi di computo e di tassazione, precedenti alla sua morte, abbia conseguito profitti in capitale o aumenti di valore nel senso dell'art. 21 cpv. 1 lett. d ed f DIN (consid. 2). Rivalutazione delle riserve di merce (art. 21 cpv. 1 lett. f DIN); nel caso particolare, negazione del relativo obbligo all'imposta (consid. 3).

Erwägungen

E. 1

Der Beschwerdeführer macht vor Bundesgericht nicht mehr geltend, es seien im Geschäftsjahr 1965 ausser der streitigen Warenreserve von Fr. 133'700.-- noch weitere stille Reserven auf dem Warenlager aufgelöst worden. Zu prüfen bleibt demnach bloss, ob im Umfang der streitigen Aufwertung ein Kapitalgewinn im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. f WStB erzielt worden ist, der mit einer Jahressteuer gemäss Art. 43 WStB erfasst werden kann.

E. 2

Wertvermehrungen auf dem Geschäftsvermögen einer buchführungspflichtigen Einzelfirma oder Personengesellschaft werden wehrsteuerrechtlich erst dann zu Ertrag und damit zu

Einkommen des Geschäftsinhabers bzw. -teilhabers, wenn sie tatsächlich (d.h. durch Veräusserung oder Verwertung) oder buchmässig (z.B. durch Aufwertung des betreffenden Geschäftsaktivums) realisiert werden (Art. 21 Abs. 1 lit. d und f WStB). Geht ein Geschäft infolge Todes des Inhabers zu den Buchwerten auf die Erben über, so liegt wehrsteuerrechtlich kein Realisationsakt vor (BGE 82 I 112 ff; KÄNZIG, N. 103 zu Art. 21 WStB; MASSHARDT, Fragen aus dem Gebiet der Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei der Wehrsteuer, ASA Bd. 26 S. 168). Im Übergang des Geschäftsvermögens auf die Erben ist mithin weder eine Veräusserung noch eine Verwertung zu erblicken. Ebensowenig sind die Erben in diesem BGE 96 I 154 S. 159 Zusammenhang verpflichtet, die vorhandenen stillen Reserven buchmässig aufzulösen. Diese können vielmehr erst dann besteuert werden, wenn die betreffenden Aktiven und Passiven mit Rücksicht auf ihren tatsächlichen Wert bzw. Schuldbetrag höher bzw. tiefer bilanziert werden oder wenn (insbesondere anlässlich der Erbteilung) ein Kapitalgewinn im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB erzielt wird. Da die stillen Reserven in diesen Fällen erst nach dem Erbgang realisiert werden, sind für die Gewinne allein die Erben steuerpflichtig (BGE 82 I 117 oben). Nach der allgemeinen Regel des Art. 41 WStB bilden die in der Berechnungsperiode erzielten Kapitalgewinne und verbuchten Wertvermehrungen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f WStB zusammen mit dem übrigen Einkommen des Steuerpflichtigen die Bemessungsgrundlage der jeweils für zwei Jahre veranlagten Wehrsteuer. Davon macht Art. 43 WStB eine Ausnahme, wenn die Steuerpflicht dahinfällt, beispielsweise weil der Steuerpflichtige stirbt (Art. 9 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 10 Abs. 1 WStB). In diesem Fall wird auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen an Stelle der ordentlichen Einkommenssteuer eine gesondert berechnete, volle Jahressteuer erhoben. Dabei handelt es sich um eine steuerliche Schlussabrechnung über die in den letzten Jahren der Betriebsführung aufgelösten, bisher nicht als Gewinn versteuerten Reserven (PERRET/MASSHARDT, Kommentar zur eidg. Wehrsteuer 1965-1974, Ziff. 2 zu Art. 43 WStB). Damit soll insbesondere verhindert werden, dass in der Zeit zwischen dem Ende der Berechnungsperiode und dem Dahinfallen der Steuerpflicht im Verlaufe der Veranlagungsperiode stille Reserven steuerfrei aufgelöst werden können, zumal der ordentliche Betriebsgewinn dieses Zeitraums steuerlich ausser Betracht fällt (vgl. KÄNZIG, N. 115 zu Art. 21 WStB). Stirbt der Geschäftsinhaber und verfällt eine Jahressteuer gemäss Art. 43 WStB, da er im genannten Zeitabschnitt vor dem Erbgang einen Aufwertungsgewinn erzielt hat, so treten seine Erben als Steuernachfolger in die Steuerschuld ein (Art. 10 Abs. 1 WStB; BGE vom 4. Juli 1965 i.S. Erben G. S., Erw. 2, veröffentlicht in ASA Bd. 34 S. 156; KÄNZIG, N. 15 zu Art. 43 WStB; PERRET/MASSHARDT, Ziff. 4 zu Art. 43 WStB). Erzielen die Erben nach dem Tode des Geschäftsinhabers einen Aufwertungsgewinn, so BGE 96 I 154 S. 160 wird dieser entweder nach der allgemeinen Regel anteilmässig dem übrigen Einkommen der Erben zugerechnet oder aber ebenfalls mit einer Sondersteuer nach Art. 43 WStB erfasst, wenn ein Zwischenveranlagungsgrund vorliegt (MASSHARDT in ASA Bd. 26 S. 169; KÄNZIG, N. 4 in Verbindung mit N. 15-18 zu Art. 43 WStB).

E. 3

Der Beschwerdeführer und die EStV gehen davon aus, X. habe am 1. Januar 1965 sein Warenlager im Umfang von Fr. 133'700.-- aufgewertet, indem er den entsprechenden Passivposten "Warenreserve" der Bilanz per 31. Dezember 1964 zugunsten der Betriebsrechnung aufgelöst habe. Da seine Erben im Zusammenhang mit dem

Geschäftsabschluss per 31. Dezember 1965 bewusst darauf verzichtet hätten, die "Warenreserve" in der Höhe eines Drittels des Wareninventarwertes erneut zu bilden und die Betriebsrechnung entsprechend zu belasten, habe sich die zu Beginn des Geschäftsjahres 1965 vorgenommene Auflösung der "Warenreserve" von Fr. 133'700.-- "endgültig als Aufwertungsgewinn ausgewirkt" (Vernehmlassung der EStV, Ziff. 7, S. 8), der mit einer Jahressteuer gemäss Art. 43 WStB belastet werden müsse, wobei die Erben als Steuernachfolger in die Steuerpflicht des Verstorbenen einzutreten hätten. Diese Betrachtungsweise überzeugt nicht. Die Jahressteuer, welche wegen Wegfalls der Steuerpflicht infolge Todes erhoben wird, setzt - wie bereits erwähnt - voraus, dass der verstorbene Steuerpflichtige in der Berechnungs- oder Veranlagungsperiode einen Kapitalgewinn oder eine Wertvermehrung erzielt hat. Aufwertungsgewinne gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. f WStB gelten grundsätzlich in dem Zeitpunkt als realisiert, in dem die entsprechenden Buchungen getroffen werden (vgl. KÄNZIG, N. 122 zu Art. 21 WStB); Voraussetzung ist dabei allerdings, dass der Steuerpflichtige damit tatsächlich einen solchen Gewinn erzielen, d.h. in seinen Büchern ausweisen will. Diese Absicht ist ohne weiteres zu vermuten, wenn die betreffenden Buchungen am Ende des Geschäftsjahres vorgenommen werden und unmittelbar zu einem ausgewiesenen Gewinn führen. Ist dies jedoch ausnahmsweise nicht der Fall, so bedarf die Buchhaltung in diesem Zusammenhang einer näheren Prüfung, um daraus - wenn nötig unter Berücksichtigung der Vorjahre - Hinweise auf die mit den fraglichen Buchungen verfolgten Absichten des Steuerpflichtigen zu gewinnen. BGE 96 I 154 S. 161 Im vorliegenden Fall brachte es die besondere buchhalterische Behandlung des Warenlagers mit sich, dass X. seine "Warenreserve" jeweils zu Beginn des Geschäftsjahres formell auflösen musste. Es unterliegt jedoch keinem Zweifel, dass er damit nicht etwa eine Aufwertung vornehmen wollte, die zu einer entsprechenden Besteuerung hätte Anlass geben können. Am Ende des Geschäftsjahres glich er die erwähnte Gutschrift auf die Betriebsrechnung nämlich stets wieder aus, indem er im Soll einen Drittel des ausgewiesenen Wareninventarwertes als neue "Warenreserve" verbuchte. Dieses Vorgehen ist von den Steuerbehörden immer anerkannt worden. Sie dachten denn auch nicht daran, den Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der streitigen Steuerveranlagung für die zu Beginn der Geschäftsjahre 1963 und 1964 (Berechnungsperiode) vorgenommenen Gutschriften auf die Betriebsrechnung zu einer Jahressteuer nach Art. 43 WStB heranzuziehen. Sie trugen vielmehr richtigerweise dem Umstand Rechnung, dass der Steuerpflichtige auch in diesen Jahren keinen Aufwertungsgewinn auf dem Warenlager erzielen wollte, zumal er jeweils die Betriebsrechnung am Schluss des Geschäftsjahres in der soeben erwähnten Weise belastete. Behandelt also ein Steuerpflichtiger sein Warenlager buchhalterisch nach der von X. gewählten Methode und wird dies von den Steuerbehörden grundsätzlich anerkannt, so hat ein bezüglicher Aufwertungsgewinn erst dann als erzielt zu gelten, wenn es der Pflichtige im Zusammenhang mit der Erstellung des ordentlichen oder eines ausserordentlichen Abschlusses willentlich unterlässt, zulasten der Betriebsrechnung eine neue "Warenreserve" zu bilden. Die EStV nimmt sinngemäss keinen andern Standpunkt ein, wenn sie in ihrer Vernehmlassung (Ziff. 7 S. 8) ausführt, die streitige Gutschrift habe sich am Ende des Geschäftsjahres 1965 "endgültig als Aufwertungsgewinn" ausgewirkt, weil die Betriebsrechnung im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss nicht entsprechend belastet worden sei. X. ist am 25. Dezember 1965, also wenige Tage vor dem ordentlichen Jahresabschluss, gestorben. Er hatte somit nach dem Gesagten gar keine Möglichkeit mehr, im ersten Jahr der Veranlagungsperiode 1965/66 einen Aufwertungsgewinn auf seinem

Warenlager zu erzielen. Aufgrund der von ihm erstellten Jahresabschlüsse darf zudem angenommen werden, dass er in der Bilanz per 31. Dezember 1965 wiederum eine "Warenreserve" BGE 96 I 154 S. 162 gebildet und dadurch deutlich zum Ausdruck gebracht hätte, dass er auch im Geschäftsjahr 1965 nicht daran dachte, sein Warenlager tatsächlich aufzuwerten. Es ist unbestritten, dass seine Erben es im Zusammenhang mit der von ihnen erstellten Jahresabschlussbilanz per 31. Dezember 1965 unterlassen haben, die Betriebsrechnung mit einem Drittel des ausgewiesenen Wareninventarwertes zu belasten. Aus den gesamten Umständen und aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass damit höchstens die Erben (und nicht der Erblasser) einen Aufwertungsgewinn erzielt haben, und zwar im eigenen Namen und auf eigene Rechnung (vgl. Erw. 2 am Ende); ob sie im Rahmen ihrer Veranlagung auf den einmal eingereichten Jahresabschluss zurückkommen können und wie sich gegebenenfalls der Jahresabschluss per Ende 1965 auf ihre Steuerpflicht auswirkt, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu prüfen. Da X. selbst keinen Aufwertungsgewinn auf seinem Warenlager erzielt hat, fehlt es an den Voraussetzungen zur Erhebung einer Jahressteuer nach Art. 43 WStB, für welche seine Erben als Steuernachfolger einzutreten hätten. Dispositiv

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