

BGer 2P.75/1999 vom 14. August 2000

Bundesgericht, 2000-08-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.75_1999

FR: TF 2P.75/1999 du 14 août 2000

IT: TF 2P.75/1999 del 14 agosto 2000

Regeste

Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Volltext

Bundesgericht II. öffentlich-rechtliche Abteilung 14.08.2000 2P.75/1999 Tribunal fédéral
Ile Cour de droit public 14.08.2000 2P.75/1999 Tribunale federale II Corte di diritto
pubblico 14.08.2000 2P.75/1999

Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

[AZA 0/4] 2P.75/1999/bol 2A.120/1999 II. OEFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG
***** 14. August 2000 Es wirken mit: Bundesrichter
Wurzburger, Präsident der II. öffentlichrechtlichen Abteilung, Bundesrichter Hartmann,
Betschart, Müller, Bundesrichterin Yersin und Gerichtsschreiberin Marantelli. In Sachen
M.L._____, Beschwerdeführerin, vertreten durch Fürsprecher Dr. Max Reber,
Kosciuszko-Haus, Gurzelngasse 12, Solothurn, gegen KantonaleSteuerverwaltung
Solothurn, KantonalesSteuergericht Solothurn, betreffend Direkte Bundessteuer 1991/1992
und Art. 4 aBV (Kostenentscheid), E.L._____ bildete zusammen mit seinen Brüdern
W.L._____ und J.L._____ die Kollektivgesellschaft L._____ & Cie (im
Folgenden: L._____ & Cie). Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag bestand nicht. 1984
verstarb E.L._____. Erben waren seine Witwe M.L._____ sowie seine Geschwister
W.L._____, J.L._____ und K.L._____. M.L._____ hatte als Witwe nach der
güterrechtlichen Auseinandersetzung gemäss Art. 463 Abs. 2 aZGB am Nachlass von
E.L._____ einen Eigentumsanspruch von 1/4. An den restlichen 3/4 erhielt sie die
Nutzniessung. Der Nachlass bzw. das eheliche Reinvermögen setzte im Wesentlichen aus
dem 1/3-Anteil von E.L._____ an der Kollektivgesellschaft zusammen. Da sich die
Erben über die Erbteilung nicht einigen konnten, reichte M.L._____ am 3. Mai 1988/16.
März 1989 Erbteilungsklage ein. Sie beantragte, den Nachlass richterlich festzustellen, die
Erbschaft gerichtlich zu teilen, und die gerichtliche Zuweisung des ihr zustehenden Erbteils.
Im Juni 1990 wurde der Kollektivgesellschaft L._____ & Cie die Nachlassstundung
gewährt. Im Dezember 1990 akzeptierten die Gläubiger einen Nachlassvertrag mit
Vermögensabtretung. Darin wurden den Gläubigern neben dem Gesellschaftsvermögen
auch gewisse Bestandteile des Privatvermögens der Gesellschafter zur Befriedigung
zugewiesen. Seither befindet sich die Gesellschaft in Nachlassliquidation. Im
Erbeilungsprozess trat die Nachlassmasse in die Rechtsstellung der beiden Gesellschafter
W.L._____ und J.L._____ ein; sie vertrat auch K.L._____. Am 24. Dezember
1991 schlossen M.L._____ und ihre Miterben im Erbeilungsprozess einen
aussergerichtlichen Vergleich: Die Erbmasse von E.L._____ wurde zur Nachlassmasse
der Kollektivgesellschaft L._____ & Cie in Liquidation geschlagen; M.L._____
wurde für ihre Ansprüche entschädigt. Dabei erhielt sie unter anderem für den

Geschäftsanteil von E.L._____ sel. eine Abfindung im Betrag von Fr. 1._____ in bar (inklusive Verzinsung des Kapitalanteils von E.L._____ seit dessen Todestag). Mit Verfügung vom 27. April 1994 veranlagte die Veranlagungsbehörde X._____ M.L._____, ausgehend von einem durch die Abfindungssumme im Betrag von Fr. 1._____ erzielten Liquidationsgewinn von Fr. 2._____, für die Veranlagungsperiode 1991/92 mit einer Sondersteuer auf Kapitalgewinn im Betrag von Fr. 3._____.

M.L._____ erhob gegen diese Verfügung erfolglos Einsprache. Das Steuergericht des Kantons Solothurn wies die Beschwerde am 7. September 1998 ab. Am 11. März 1999 hat M.L._____ gegen das Urteil des Steuergerichts vom 7. September 1998 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, das Urteil des kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 7. September 1998 aufzuheben sowie eventualiter die Sache zur Ergänzung des Sachverhaltes und zur Neuurteilung an das Steuergericht zurückzuweisen. Aus den Erwägungen: 2.- a) Die Beschwerdeführerin wurde im aussergerichtlichen Vergleich, den sie im Erbteilungsprozess am 24. Dezember 1991 mit ihren Miterben bzw. Miterben und gleichzeitig Mitgesellschaftern der L._____ & Cie schloss, für den "Geschäftsanteil" des Erblassers an der Kollektivgesellschaft L._____ & Cie mit einem Barbetrag von Fr. 1._____ abgefunden. Streitig ist im Wesentlichen, ob die Beschwerdeführerin damit einen Liquidationsgewinn erzielte, der in der Steuerperiode 1991/92 mit einer Jahressteuer erfasst werden durfte. b) Gemäss Art. 43 Abs. 1 BdBSt ist bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung neben der Steuer vom übrigen Einkommen eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f BdBSt zu dem Steuersatze geschuldet, der sich für dieses Einkommen allein ergibt. Diese Steuer bezweckt, bei einer Geschäftsliquidation oder bei Aufgabe der Erwerbstätigkeit oder bei einem Berufswechsel über die bisher nicht als Gewinn versteuerten Reserven eine steuerliche Schlussabrechnung vorzunehmen (vgl. auch Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N. 1, 2 und 6 zu Art. 43 BdBSt). In die Berechnung der Jahressteuer fallen somit insbesondere Kapitalgewinne, die im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden, wie namentlich Liegenschaftsgewinne oder Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens (vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt). Voraussetzung für die bundessteuerliche Erfassung dieser Gewinne ist, dass das veräusserte Gut zum Geschäftsvermögen des buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen gehört hat. Als Verwertung im Sinne der genannten Bestimmung gilt auch die Überführung von Vermögenswerten aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen des Pflichtigen (so genannte Privatentnahme; vgl. BGE 110 Ib 121 E. 2 S. 123; 112 Ib 79 E. 3 S. 82; ASA 28, 451 E. 1 S. 451 und 503 E. 1 S. 505; ASA 41, 450 E. 3a S. 452; ASA 56, 251 E. 3a S. 256; StR, 54 1999 474 E. 2 = StE, 1999 B 23.2 21). Art. 574 Abs. 1 OR sieht in Verbindung mit Art. 545 Abs. 1 Ziff. 2 OR vor, dass eine Kollektivgesellschaft durch den Tod eines Gesellschafters von Gesetzes wegen aufgelöst wird, sofern für diesen Fall nichts anderes vereinbart worden ist. Nach Lehre und Rechtsprechung kann eine solche Vereinbarung (Art. 576 OR) auch nach dem Tod eines Gesellschafters zwischen dessen Erben und den übrigen Gesellschaftern getroffen werden (BGE 100 II 376 E. 2a S. 379; 116 II 49 E. 4b S. 53; Madeleine Simonek, Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenunternehmers, Bern 1994, S. 93, je mit Hinweisen). Dem aus einer Kollektivgesellschaft ausscheidenden Gesellschafter

bzw. dessen Erben steht ein durch Übereinkunft oder durch den Richter zu bestimmender Betrag zu (Art. 580 OR). Dieser ist steuerlich als Liquidationsgewinn zu erfassen, soweit er den Buchwert der Beteiligung übersteigt und somit stille Reserven der Gesellschaft aufgelöst werden (ASA 19 96; vgl. dazu auch Ernst Käzig, Die Unternehmernachfolge als steuerrechtliches Problem [im Folgenden: Unternehmernachfolge], in: Die Erhaltung der Unternehmung im Erbgang, Berner Tage für die juristische Praxis 1970, Bern 1972, S. 155, insbes. S. 164 f.). c) Die Gesellschafter der L._____ & Cie, die unbestrittenermassen einen buchführungspflichtigen Betrieb führte, hatten zu Lebzeiten des Erblassers keine Vereinbarung für den Fall des Ablebens eines Gesellschafters getroffen. Mit dem Tod von E.L._____ wurde daher die Gesellschaft von Gesetzes wegen aufgelöst; das heisst, sie trat in Liquidation (Art. 574 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 545 Abs. 1 Ziff. 2 OR). Dies führt jedoch noch nicht zu einer echten Realisierung stiller Reserven (BGE 104 Ib 385 E. 11b S. 398 ; 96 I 154 E. 2 S. 158 f. = ASA 40 163 ; 82 I 112 E. 2 S. 117; ASA 25 175 E. 2 S. 177 ; 76 I 57 E. 1 S. 61 f.; Jean-Marc Rivier, Droit Fiscal Suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2. Auflage, Lausanne 1998, S. 371; Masshardt, a.a.O., N. 23 lit. e zu Art. 43 BdBSt): Gemäss den allgemeinen Grundsätzen werden die stillen Reserven einer Personengesellschaft nämlich nicht schon mit Eintritt des Liquidationsgrundes (hier Tod eines Personengesellschafters; Art. 574 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 545 Abs. 1 Ziff. 2 OR), sondern erst mit der Beendigung der materiellen Liquidation echt realisiert (Simonek, a.a.O., S. 150, mit Hinweisen). Auch steuersystematisch ist erst in diesem Zeitpunkt von einer Realisierung stiller Reserven auszugehen: Die Erben werden aus zivilrechtlicher Sicht mit dem Ableben des Erblassers zu Gesellschaftern der Liquidationsgesellschaft, zu Gesamteigentümern des Gesellschaftsvermögens (BGE 119 II 119 E. 3 S. 122 ff., mit Hinweisen; siehe dazu etwa Guhl/Koller/Druey, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Auflage, Zürich 2000, S. 688 f., oder Simonek, a.a.O., S. 87 f.), somit zu Selbständigerwerbenden (Simonek, a.a.O., S. 150 f.). Der sich bei der Auflösung der Gesellschaft infolge Ablebens eines Gesellschafters ergebende Gewinn wird daher gemäss Rechtsprechung und herrschender Lehre grundsätzlich erst von den Erben realisiert und ist daher auch von diesen zu versteuern (BGE 96 I 154 E. 2 S. 159, mit Hinweis ; 82 I 112 E. 2 S. 117 = ASA 25 175 E. 2 S. 177; BGE 76 I 57 = ASA 19 96; ASA 45 187; ASA 39 392; ASA 32 49; Simonek, a.a.O., S. 145 und S. 236 f.; Käzig, Unternehmernachfolge, S. 164 ff.; derselbe, Die Eidgenössische Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer; im Folgenden: Kommentar], Rz. 192 ff. zu Art. 21 Abs. 1 lit. d; Masshardt, a.a.O., N. 8 zu Art. 43). Die Erben können jedoch durch geeignete Vereinbarung mit den verbliebenen Gesellschaftern eine Realisierung der auf ihren Anteil fallenden stillen Reserven - somit eine Besteuerung - ganz oder teilweise verhindern, wenn sie sich noch vor Beendigung der materiellen Liquidation der Gesellschaft dazu entschliessen, das Geschäft weiterzuführen (Simonek, a.a.O., S. 159 f.). Trifft dies zu, so realisieren nur die ausscheidenden Gesellschafter einen steuerbaren Liquidationsgewinn - deren Anspruch auf einen Liquidationsanteil wandelt sich in einen Abfindungsanspruch (Simonek, a.a.O., S. 159 f., FN 198; Rivier, a.a.O., S. 371; Käzig, Unternehmernachfolge, S. 165). Der Beschwerdeführerin ist daher von vornherein nicht zu folgen, wenn sie geltend macht, eine allfällige Besteuerung hätte bereits im Zeitpunkt des Ablebens von E.L._____ vorgenommen werden müssen. d) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Erben von E.L._____ beschlossen, die Kollektivgesellschaft L._____ & Cie nicht zu liquidieren, sondern zumindest von den beiden bisherigen Gesellschaftern und Miterben, W.L._____ und J.L._____, weiterführen zu lassen. Der Liquidationsanspruch, der den übrigen Erben und somit auch

der Beschwerdeführerin nach Massgabe ihrer erb- bzw. erb- und güterrechtlichen Quote am Gesellschaftsanteil von E.L. _____ zustand, wandelte sich somit in einen Abfindungsanspruch; dessen Betrag ist von Gesetzes wegen durch die Parteien festzusetzen (Art. 580 OR) und, soweit dabei stille Reserven der Gesellschaft aufgelöst werden, als Liquidationsgewinn im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt zu versteuern. Da hier nur die Besteuerung der Beschwerdeführerin zur Diskussion steht, kann sowohl die Frage, ob allenfalls weitere Miterben an der Weiterführung des Geschäftes beteiligt waren, als auch diejenige nach den allenfalls für diese entstehenden Steuerfolgen offen gelassen werden. e) In der Vereinbarung 24. Dezember 1991 wurde der Abfindungsanspruch der Beschwerdeführerin auf Fr. 1. _____ beziffert. Dass dieser Betrag über dem Buchwert des Anteils lag, welcher der Beschwerdeführerin auf Grund ihrer erb- und güterrechtlichen Ansprüche am Kapitalanteil ihres verstorbenen Ehemannes zustand, wird nicht grundsätzlich bestritten; somit ist vorliegend von einem Liquidationsgewinn auszugehen. Es fragt sich einzig, ob die Steuerbehörden des Kantons Solothurn diesen zu Recht in der Steuerperiode 1991/92 erfassten. Dies ist aus folgenden Gründen zu bejahen: f) Der von den Erben anscheinend konkludent gefasste Beschluss, die Gesellschaft zumindest ohne die Beschwerdeführerin weiterzuführen, wurde in der Vereinbarung vom 24. Dezember 1991 zum ersten Mal gegen aussen hin kundgegeben. Es wurde somit für die Steuerbehörden zum ersten Mal erkennbar, dass sich der Liquidationsanspruch zumindest im Umfang der Quote, die der Beschwerdeführerin auf Grund ihrer erb- und güterrechtlichen Ansprüche an der Gesellschaft zustand, in einen Abfindungsanspruch gewandelt hatte. Dieser wurde erst in der Vereinbarung vom 24. Dezember 1991 rechtsverbindlich genau beziffert. Für die Steuerbehörden wurde daher erst auf Grund dieser Vereinbarung ersichtlich, dass und in welcher Höhe eine Gewinnentnahme aus der Kollektivgesellschaft stattgefunden hatte. Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit der Überführung von Geschäftsliegenschaften buchführungspflichtiger Unternehmen ins Privatvermögen der Gesellschafter schon mehrmals festgehalten, dass die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen erst dann anerkannt werden kann, wenn sie für die Steuerbehörde erkennbar geworden ist, bzw. dass eine Gewinnentnahme erst in diesem Zeitpunkt stattgefunden hat (ASA 67 644 E. 6c/bb, mit Hinweisen = BGE 125 II 113 E. 6c/bb S. 126 f.; ASA 53 262 E. 3b/cc ; 52 349 E. 5c ; 47 418 E. 2d). Davon ist auch hier auszugehen: Es mag somit zwar sein, dass im vorliegenden Fall der Abfindungsanspruch unter Umständen zivilrechtlich bereits vor dem 24. Dezember 1991 entstanden ist; die Veranlagungsbehörde durfte aber davon ausgehen, dass die mit seiner Erfüllung verbundene Gewinnentnahme erst am 24. Dezember 1991 stattgefunden hatte. Die Frage, ob und in welchem Zeitpunkt die Beschwerdeführerin allenfalls vor dem 24. Dezember 1991 durch einen konkludent gefassten Beschluss aus der L. _____ & Cie ausgetreten ist, kann daher offen bleiben. Die Veranlagungsbehörde X. _____ versties somit nicht gegen Bundesrecht, wenn sie den Liquidationsgewinn erst in der Steuerperiode 1991/92 im Rahmen einer Jahressteuer im Sinne von Art. 43 Abs. 1 BdBSt erfasste. Da die Bemessung der Abfindungssumme grundsätzlich von Gesetzes wegen dem Parteiwillen untersteht (Art. 580 OR), ist auch nicht zu beanstanden, dass sie bei der Berechnung dieses Gewinnes vom Betrag ausging, den die Beschwerdeführerin mit den verbleibenden Gesellschaftern bzw. ihren Miterben ausgehandelt hatte. Ein Anknüpfen der Besteuerung an den Zeitpunkt der (hier zumindest partiellen) Erbteilung kommt im vorliegenden Fall im Übrigen auch den Interessen der Beschwerdeführerin entgegen: Bis zur Vereinbarung vom 24. Dezember 1991 hätte nämlich die Quote, die ihr auf Grund ihrer erb- und güterrechtlichen Ansprüche an der Beteiligung des Erblassers zustand, zwar

berechnet werden können. Da eine Einigung zwischen den Erben bzw. den die Gesellschaft weiterführenden Miterben und den übrigen Erben nicht erzielt werden konnte, war es jedoch ungewiss, mit welchem konkreten Betrag sie für diese Quote abzufinden war bzw. wie viele stille Reserven der Gesellschaft mit der auf die Quote fallenden Abfindung realisiert würden. Auch sie musste daher daran interessiert sein, durch die Veranlagungsbehörde nicht einfach auf Grund der ihr abstrakt zustehenden Quote für einen noch nicht genau bestimmten Abfindungsbetrag bzw. den damit verbundenen Liquidationsgewinn nach Ermessen veranlagt zu werden, sondern erst nach dessen genauer Bestimmung in der Periode 1991/92 zur Steuer herangezogen zu werden (vgl. auch ASA 39 392 E. 2 S. 398). g) Die Beschwerde ist demnach insoweit unbegründet, als sie sich gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 7. September 1998 in der Sache richtet. Demnach erkennt das Bundesgericht: 1.- Die Verfahren 2A.120/1999 und 2P.75/1999 werden vereinigt. 2.- Auf die staatsrechtliche Beschwerde 2P.75/1999 wird nicht eingetreten. 3.- Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird teilweise gutgeheissen. Dispositiv Ziffer 2 des Entscheids des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 7. September 1998 wird aufgehoben, und die Sache wird zur Neufestsetzung der Verfahrenskosten an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen. Lausanne, 14. August 2000

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