

SO_GERICHTE SGSTA.2013.77 vom 26. Mai 2014

SO Obergericht, 2014-05-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2013.77

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2013.77 du 26 mai 2014

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2013.77 del 26 maggio 2014

Regeste

Vermögen, Nutzniessung. Bei der Übertragung einer Liegenschaft unter gleichzeitigem Vorbehalt einer Nutzniessung ■ sog. Vorbehaltsnutzniessung - ist steuerrechtlich die wirtschaftliche Betrachtungsweise massgebend und von einer blossen Übertragung des nackten Eigentums auszugehen. Dabei wird die Liegenschaft mit der wertmindernden Belastung übertragen. Eine Schenkung bewirkt keine echte Realisierung stiller Reserven; eine Privatentnahme ist aber möglich. Zu einer solchen kann es auch bei einer Schenkung kommen. Für eine Besteuerung der stillen Reserven muss grundsätzlich eine steuersystematische Realisierung greifen. Begriff des Geschäftsvermögens, insbesondere bezüglich Nutzniessung. Abschreibungen sind nur auf Geschäftsvermögen möglich. Dieses ist primär wirtschaftlich zu betrachten. Nutzniessungsvermögen kann beim Nutzniesser Geschäftsvermögen bilden.

Erwägungen

E. 2

Vermögen, an dem eine Nutzniessung besteht, wird steuerlich dem Vermögen des Nutzniessers zugerechnet (§ 60 Abs. 2 StG, Art. 13 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [SR 642.14, StHG]). Der Nutzniesser hat den vollen Wert des Nutzniessungsgegenstandes und nicht nur den Kapitalwert des Nutzniessungsrechts zu versteuern (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, Zürich 2003, S. 168). Er kann sodann (eine abweichende kantonale Praxis vorbehalten) - obwohl der zivilrechtliche Eigentümer in der Regel Schuldner ist - die Schulden abziehen, sofern er die Belastungen trägt (vgl. etwa Christoph Leuch/Peter Kästli, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bern 2006, N. 10 zu Art. 46; Merkblatt ZH ■ Nutzniessung ■ S. 4 Anm. 10). Das Gleiche gilt beim Einkommen; die Erträge des Nutzniessungsgutes fliessen dem Nutzniesser zu und er kann die Liegenschaftskosten abziehen (vgl. Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012, S. 285, Markus Reich, in: Kommentar zum DBG, 2. Aufl., Basel 2008 [Komm. DBG], N. 9 f. zu Art. 20).

Dieses sog. ■ Praktikabilitätskonzept ■ beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (Peter Locher, Besteuerung von Renten und rentenähnlichen Rechtsverhältnissen in der Schweiz, SJZ 1991 [Locher, Renten], S. 188). Während der Ertrag bzw. die Früchte auch zivilrechtlich dem Nutzniesser zustehen (Art. 755 Abs. 1, Art. 756 Abs. 1 ZGB) und die zivil- und die steuerrechtliche Zurechnung somit übereinstimmen, fällt beim ■ Vermögen ■ - was das ■ nackte Eigentum ■ anbelangt - die zivil- und die steuerrechtliche Zuordnung auseinander, weil das Steuerrecht hier wirtschaftlich anknüpft. Begründet wird diese Zuordnung von Vermögen und Einkommen zum Nutzniesser (statt wie gewöhnlich zum zivilrechtlichen Eigentümer) damit, dass die Vermögenssubstanz und der Vermögensertrag

einer Person zukommt, welche wirtschaftlich eine dem Eigentümer vergleichbare Stellung hat (Reich, Komm. DBG, a.a.O., N. 9 zu Art. 20).

3.1 Bei der Übertragung einer Liegenschaft unter gleichzeitiger Begründung bzw. gleichzeitigem ■Vorbehalt■ einer Nutzniessung (sog. Vorbehaltsnutzniessung) ist zivilrechtlich umstritten, ob in der vorbehaltenen Nutzniessung ein Entgelt zu sehen ist. Die eine Lehrmeinung nimmt an, es gebe zwei Vorgänge, indem einerseits Eigentum übertragen und andererseits (eine logische Sekunde später) der Erwerber der Liegenschaft dem Veräusserer die Nutzniessung einräumt (vgl. die Hinweise bei Walter Sticher, Erbrechtliche Aspekte der vorbehaltenen Nutzniessung bei Liegenschaftsübertragungen, SJZ 2013 S. 439 ff.). Ein anderer Teil der Lehre geht davon aus, dass nicht alle Rechte am Grundstück übertragen werden, sondern nur ■nacktes Eigentum■, weil der Eigentümer die Nutzniessung für sich vorbehält. Diese mindert den Wert der Schenkung bereits von Anfang an und kann daher nicht als Gegenleistung des Übernehmers qualifiziert werden (Sticher, a.a.O., S. 439, 443 mit weiteren Hinweisen; Paul Eitel, Erbrechtliche Tragweite einer Liegenschaftsabtretung mit Nutzniessungsvorbehalt, Recht 1996 S. 34 ff.; Locher, Renten, a.a.O., S. 187 f.). Da sich die Nutzniessung nie im Machtbereich des Erwerbers befand, könne sie auch nicht Gegenstand einer Leistung des Erwerbers der Liegenschaft an den Abtreter derselben sein (Sticher, a.a.O., S. 439).

3.2 Steuerrechtlich wird gemäss der vorherrschenden Ansicht auf den wirtschaftlichen Gehalt (wirtschaftliche Betrachtungsweise) abgestellt, und (gleich wie die vorstehend zitierte zivilrechtliche Lehre) von der blossen Übertragung des nackten Eigentums ausgegangen (Moritz Seiler, Grundstückgewinnsteuerliche Folgen der Schenkung mit Nutzniessungsvorbehalt, ASA 80 S. 649; Richner et al., Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N. 82 zu Art. 21; s.a. Thomas Stadelmann, Grundstückveräusserung mit gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechtes, Jusletter vom 25. November 2002 Ziff. 1 mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat in konstanter Rechtsprechung festgestellt, bei der Übereignung einer Liegenschaft unter Vorbehalt eines Nutzungsrechts ändere die Liegenschaft nicht etwa unbelastet zum Vollwert die Hand, worauf der Erwerber das Nutzungsrecht gegen Entgelt unter Verrechnung mit der Gegenforderung des Veräusserers diesem erneut einräumen würde. Vielmehr werde die Liegenschaft sachenrechtlich uno actu bereits mit der dinglichen Last bzw. dem entsprechenden Minderwert übertragen (statt vieler: Urteile 2C_256/2010 vom 6. September 2010 E. 2.2.2 mit Hinweisen; 2C_542/2010 vom 24. November 2010 E. 2.1; Sticher, a.a.O., S. 441 mit Hinweisen). Diese Sichtweise gilt in den meisten Kantonen auch in Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer, gestützt auf § 54 Abs. 1 StG insbesondere auch im Kanton Solothurn: Gemäss der Steuerpraxis 2010 Nr. 1 Ziff. 1.2 gilt die vorbehaltene Nutzniessung nicht als Erlös; bei der Vorbehaltsnutzniessung wird die Liegenschaft mit der wertmindernden Belastung übertragen. Dies gilt selbst dann, wenn im Kaufvertrag die vorbehaltene Nutzniessung als Teil des Kaufpreises angerechnet wird (dazu auch Stadelmann, a.a.O., Ziff. 5; ausführlich zum Ganzen Seiler, a.a.O., S. 645 ff.). Entsprechend diesen Grundsätzen wird in den meisten Kantonen auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer nach dem Verkehrswert der Liegenschaft minus dem Kapitalwert der Nutzniessung bemessen. In der Literatur wird schliesslich dafür gehalten, Gleiches müsse auch in Bezug auf die Erhebung von Liquidationsgewinnsteuern gelten (Stadelmann, a.a.O., Ziff. 5).

Zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gehören alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen sowie die Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen (sog. Privatentnahme; Art. 18 Abs. 2 DBG, § 24 Abs. 1 StG).

E. 4.1

Eine echte Realisation (Kapitalgewinn aus Veräusserung) liegt vor, wenn ein Vermögensgegenstand gegen Entgelt aus dem Geschäftsvermögen ausscheidet, und weiter verlangt, dass das erhaltene Entgelt frei verfügbar ist. Vorausgesetzt ist also insbesondere Entgeltlichkeit des Veräusserungsgeschäfts. Eine Schenkung bewirkt keine echte Realisierung stiller Reserven; diesfalls ist aber eine Privatentnahme möglich (hierzu auch sogleich). Besteuert werden die stillen Reserven in der Differenz zwischen Buchwert und Erlös (zum Ganzen Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2004 [Komm. DBG], N. 83-85 zu Art. 18).

E. 4.2

Eine Privatentnahme bedingt eine Zweckänderung des Gegenstandes, indem dieser in Zukunft nicht mehr geschäftlichen, sondern privaten Zwecken dienen soll (Madeleine Simonek, Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenunternehmers unter Berücksichtigung der direkten Bundessteuer und der Steuern des Kantons Bern, Bern 1994, S. 49). Zu einer Privatentnahme kommt es auch bei einer (teilweise) unentgeltlichen Übertragung von Geschäftsvermögen auf einen Dritten, etwa bei einer Schenkung. Gibt es keine Gegenleistung oder liegt diese unter dem Buchwert, liegt keine echte Realisierung vor. Damit eine Besteuerung der stillen Reserven gewährleistet bleibt, muss deswegen eine steuersystematische Realisierung greifen. Man geht davon aus, dass eine solche Schenkung ein privater Akt ist und damit nicht von der Unternehmung ausgehen kann. Der Gegenstand wird also zuerst in das Privatvermögen überführt, worauf dann die Schenkung (aus dem Privatvermögen) erfolgt (Locher, Komm. DBG, a.a.O., N. 108 zu Art. 18, Marco Duss/Marco Greter/Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich 2004, S. 43; Simonek, a.a.O., S. 54 f.).

Besteuert wird die Differenz zwischen Buchwert und Verkehrswert.

Bei der Privatentnahme muss über die stillen Reserven abgerechnet werden, weil die Kapitalgewinne im Privatvermögen nicht besteuert werden (Reich, Komm. DBG, a.a.O., N. 32 zu Art. 18; Locher, Komm. DBG, a.a.O., N. 97 zu Art. 18). Die Annahme einer steuersystematischen Realisierung (u.a. Privatentnahme) ist nur gerechtfertigt, wenn der Vorgang bewirkt, dass eine bisherige potentielle Besteuerungsmöglichkeit in Zukunft nicht mehr gewährleistet ist (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 220; Locher, Komm. DBG, a.a.O., N. 97 f. zu Art. 18, Simonek, a.a.O., S. 48).

E. 5

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG, § 24 Abs. 5 StG). Die Annahme von Geschäftsvermögen bedingt Folgendes: Der Vermögensgegenstand muss einen Bezug zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit aufweisen, tatsächlich der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen und im Eigentum der steuerpflichtigen Person stehen. Die Zuordnung ist aufgrund der gesamten Umstände des konkreten Einzelfalles vorzunehmen (KSGE 2007 Nr. 2 E. 2.6; Duss/Greter/von Ah, a.a.O., S. 23).

E. 5.1

Für die Zuordnung eines Gegenstandes ist dessen tatsächlicher Gebrauch und Nutzung bzw. dessen ■konkrete wirtschaftlich-technische Funktion■ ausschlaggebend.

Geschäftsvermögen liegt vor, wenn das betreffende Gut dem Geschäft des Steuerpflichtigen dient (BGE 133 II 420 E. 3.3; 120 Ia 349 E. 4c/aa; KSGE 2007 Nr. 2 E. 2.1 mit Hinweisen).

E. 5.2

Was die (erwähnte) Voraussetzung des ■Eigentums■ anbelangt, so gilt als Geschäftsvermögen und buchführungsrechtlich als aktivierbar grundsätzlich, was sich zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befindet (BGE 110 Ib 121; Urteile des Bundesgerichts 2C_379/2008 vom 4. Dezember 2008 E. 2.4; 2A.44/2006 vom 17. November 2006 E. 3.2, je mit weiteren Hinweisen). Dabei lässt die Rechtsprechung gewisse Ausnahmen zu (Urteil des Bundesgerichts 2C_379/2008 vom 4. Dezember 2008 E. 2.4). In der Lehre wird die Auffassung vertreten, dass die Bedeutung des zivilrechtlichen Eigentums vom Begriff des wirtschaftlichen Eigentums abgelöst werde, wenn der Geschäftsinhaber eine eigentümerähnliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand ausübe, bzw. über diesen wie ein Eigentümer verfügen könne. In diesen Fällen könne der Vermögensgegenstand vom Geschäftsinhaber buchführungsrechtlich auch bilanziert werden. Als Beispiele werden die Nutzniessung, das Treuhandverhältnis, die Sicherungsübereignung, der Kauf unter Eigentumsvorbehalt und das Finanzierungsleasing genannt (Duss/Greter/von Ah, a.a.O., S. 25; Simonek, a.a.O., S. 23; Reich, Komm. DBG, a.a.O., N. 46 zu Art. 18; Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Bern 2014 [Komm. ZH StG], N. 88 zu § 64; Robert Waldburger, Rechtsprechung im Jahr 2008 (2. Teil), IFF Forum für Steuerrecht, 2009 S. 296; ferner Hinweise im Urteil des Bundesgerichts 2C_379/2008 vom 4. Dezember 2008 E. 2.5). Auch die handelsrechtliche Literatur stellt für die Aktivierung nicht so sehr auf das formelle Eigentum am betreffenden Vermögensgegenstand ab, sondern darauf, ob ein Vermögenswert dem Unternehmen uneingeschränkt zur Verfügung steht (Karl Käfer, Berner Kommentar, Band VIII/2/2, Die kaufmännische Buchführung, 2. Teilband, 1981, N 288 ff. zu Art. 958 OR).

E. 5.3

In Bezug auf die Nutzniessung im Besonderen ist umstritten, ob der Nutzniesser einen Vermögenswert, an dem die Nutzniessung besteht (Nutzniessungsvermögen), aktivieren und als Geschäftsvermögen behandeln kann. Ein Teil der Lehre stellt streng auf das Kriterium des zivilrechtlichen Eigentums ab und verneint diese Frage (Ernst Känzig, Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), N. 151 zu Art. 21; Roman Blöchliger, Steuerliche Probleme bei ererbten Unternehmungen, Diss. St. Gallen, 1974, S. 17 und 460). Nach anderer Ansicht kann das Nutzniessungsvermögen beim Nutzniesser als Geschäftsvermögen angesehen und aktiviert (und abgeschrieben) werden. Begründet wird dies damit, dass die Vermögenswerte und das Einkommen daraus für die Einkommens- und Vermögenssteuerzwecke dem Nutzniesser zugerechnet werden (dazu vorn E. 2), und dass die Vermögensgegenstände der selbständigen Erwerbstätigkeit tatsächlich dienen (Duss/Greter/von Ah, a.a.O., S. 26 f.; August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bern 1963, Bd. II, N. 48, 50 und 184 zu § 19 lit. b StG; Richner et al., Komm. ZH StG, a.a.O., N. 88 zu § 64; Rudolf von Erlach, Die Besteuerung von Nutzniessung und Wohnrecht in der Schweiz, Diss. Zürich 1981, S. 129; Theophil W. Lenhard, Abschreibungen und Rückstellungen im schweizerischen

Steuerrecht, Diss. St. Gallen 1969, S. 67 und 82).

In den beiden zitierten Zürcher Kommentaren wird näher zur Frage der Abschreibungen auf Nutzniessungsvermögen Stellung genommen. Obwohl die Wertverminderung bei Gebrauchsgütern vom Eigentümer zu tragen sei (Art. 752 ZGB), könne auch der Nutzniesser solche Abschreibungen vom steuerbaren Nutzniessungsertrag abziehen, weil er für das ganze Vermögen und den Ertrag daraus steuerpflichtig sei (vgl. oben, N. 184 bzw. N. 88). Reimann/Zuppinger/Schärfer fügen an, die Abschreibungen bzw. die dadurch entstehenden Einkommenssteuerwerte seien in der Folge auch für den Eigentümer verbindlich (N. 184 mit Verweis auf N. 398). Nach Beendigung der Nutzniessung im Todesfall übernehmen die Eigentümer das Geschäft mit den bestehenden Einkommenssteuerwerten. Dies ermöglicht die lückenlose Erfassung der entstandenen Mehr- und Minderwerte (N. 398).

Eine dritte Lösung schlägt Locher vor. Er geht davon aus, dass es zu unbefriedigenden Lösungen führen würde, Geschäftsvermögen zu verneinen, wenn doch der Eigentümer des nutzniessungsbelasteten Vermögens ebenfalls kein Geschäftsvermögen an diesem haben könne. Er geht davon aus, dass das Nutzungsrecht (nicht aber der Gegenstand, an dem das Recht besteht) bilanziert werden kann (Locher, Komm. DBG, a.a.O., N. 129 zu Art. 18).

E. 6

Damit Abschreibungen steuerrechtlich zulässig sind, müssen die abzuschreibenden Aktiven zum Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen gehören (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 2A.125/2007 vom 14. April 2008 E. 2.1). Voraussetzung für die Zulässigkeit von Abschreibungen ist das Vorliegen von Geschäftsvermögen bzw. die Aktivierungsfähigkeit des fraglichen Guts in handels- und steuerrechtlicher Hinsicht (Richner et al., Komm. ZH StG, a.a.O., N. 40 zu § 64).

E. 7

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz einerseits im Jahr 2010 einen ■Überführungs-gewinn■ bzw. einen ■Veräusserungsgewinn■ von CHF 145■000 besteuert und andererseits für die Jahre 2010 und 2011 die Abschreibung von CHF 60■000 bzw. CHF 70■000 nicht zum Abzug zugelassen. Gemäss der Veranlagung 2010 wurde ein ■Überführungsgewinn■ von CHF 145■000 aufgerechnet. Aus der Abweichungsbegründung (vgl. Sachverhalt Ziff. 1.4) und ebenso aus einer internen Notiz vom 4. April 2013 ist ersichtlich, dass die Vorinstanz von einer sog. Privatentnahme, also einer Überführung vom Geschäfts- in das Privatvermögen (vgl. E. 4.2), ausging. Gleiches wurde offenbar für die Grundstückgewinnsteuer angenommen; diese Steuer wurde nicht erhoben, weil nach § 50 Abs. 1 Bst. a StG eine lebzeitige Abtretung vorgelegen habe; m.a.W. ging man von einem grundstückgewinnsteuerpflichtigen Vorgang aus, was in der vorliegenden Konstellation nur dann denkbar ist, wenn eine Privatentnahme mit anschliessender Schenkung aus dem Privatvermögen vorliegen würde. Im Einspracheentscheid wie auch in der Vernehmlassung der Vorinstanz wurde dies ■präzisiert■, es handle sich um einen ■Verkaufsgewinn■ und die Bezeichnung in der Abweichungsbegründung als ■Überführungsgewinn■ sei missverständlich. Da der Verkauf stattgefunden habe, sei ein Gewinn aus Veräusserung von Anlagevermögen erzielt worden. Dieser berechne sich aus der Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert.

Beides (Überführungs- bzw. Veräusserungsgewinn und Nichtzulassung der Abschreibungen) wird von der Rekurrentin bestritten, sie beantragt eine Veranlagung

gemäss der Steuererklärung und vertritt die Ansicht, die Liegenschaft stehe immer noch im Geschäftsvermögen und könne auch abgeschrieben werden. Dies wird im Folgenden zu prüfen sein.

E. 8

Zentrale Frage ist vorliegend, ob die Liegenschaft auch nach der Übertragung des Eigentums auf den Sohn unter Vorbehalt der Nutzniessung noch als Geschäftsvermögen der Rekurrentin qualifiziert werden kann. Wäre dies zu bejahen, könnte weder eine Pri-ventnahme noch eine echte Realisierung der stillen Reserven aufgrund einer Veräusserung (dazu noch näher unten E. 9) vorliegen. Die Frage der Abschreibungen hängt ebenfalls von der Beantwortung dieser Frage ab, da solche nur auf Geschäftsvermögen möglich sind (E. 6).

E. 8.1

Es ist unbestritten, dass die Liegenschaft vor der Eigentumsübertragung auf den Sohn Geschäftsvermögen darstellte. Die Nutzung der Liegenschaft hat sich auch nach diesem Zeitpunkt nicht geändert. Die Rekurrentin nutzt sie immer noch (überwiegend) geschäftlich für den Betrieb des von ihr geführten Restaurants. Die Voraussetzung, dass die Liegenschaft der selbständigen Erwerbstätigkeit und dem Geschäft des Steuerpflichtigen dienen muss (E. 5.1), ist nach wie vor ohne weiteres erfüllt. Umstritten ist, ob aufgrund der Tatsache, dass die Rekurrentin nicht mehr Eigentümerin und nur noch Nutzniesserin an der Liegenschaft ist, Geschäftsvermögen verneint werden muss.

E. 8.2

Mit der Formulierung von Art. 18 Abs. 2 DBG und § 24 Abs. 5 StG wird der Akzent auf die Funktion des Gegenstandes für das Geschäft gelegt, die hier unbestrittenermassen gegeben ist (vorn E. 8.1). Der Begriff Geschäftsvermögen ist primär wirtschaftlich auszulegen, wie auch die Umschreibung des Begriffs in der Rechtsprechung (vorn E. 5.1) zeigt. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist auch beim Tatbestand der Privatentnahme als steuersystematischer Realisationstatbestand angezeigt. Eine wirtschaftliche Betrachtung des Vorgangs ergibt, dass sich gegenüber dem Zustand vor Abschluss des Vertrags vom 2010 wenig verändert hat. Nicht (bzw. nicht ohne Mitwirkung des Sohnes) möglich sind der Rekurrentin der Verkauf und die Belastung des Grundstücks und zivilrechtlich müssen zudem (mindestens theoretisch) gewisse Lasten vom Eigentümer getragen werden (Art. 765 Abs. 3 ZGB). Ansonsten kann die Rekurrentin die Liegenschaft aber als Nutzniesserin in gleichem Mass nutzen wie schon zuvor als Eigentümerin, sie nimmt alle Erträge ein und trägt einen Grossteil der Lasten. Hat sich aus wirtschaftlicher Sicht nichts Wesentliches geändert, spricht dies gegen eine Umqualifizierung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen.

E. 8.3

Der Wortlaut von Art. 18 Abs. 2 DBG und § 24 Abs. 5 StG verlangt nicht, dass die Vermögenswerte sich im zivilrechtlichen Eigentum des Steuerpflichtigen befinden.

Die wohl überwiegende Lehre geht denn auch davon aus, dass nicht in jedem Fall das zivilrechtliche Eigentum über die Qualifikation als Geschäftsvermögen entscheidet. Auch das Bundesgericht tendiert dazu, vom Grundsatz, dass Geschäftsvermögen zivilrechtliches Eigentum des Geschäftsinhabers bedingt, Ausnahmen zuzulassen (E. 5.2).

Ob Vermögenswerte, an welchen eine Nutzniessung besteht, beim Nutzniesser Geschäftsvermögen bilden können (und auch aktivierbar und folglich abschreibbar sind), ist umstritten. Ein (wohl eher überwiegender) Teil der Lehre bejaht diese Frage (E. 5.3). Begründet wird dies insbesondere damit, dass der Nutzniesser für das ganze Nutzniessungsvermögen und die Erträge daraus auch steuerpflichtig sei, dass er also steuerrechtlich eben wie ein Eigentümer behandelt wird (E. 5.3). Diese Begründung leuchtet ein. Das Nutzniessungsvermögen und der Ertrag daraus werden steuerlich dem Nutzniesser zugeordnet. Dies wird mit der wirtschaftlichen Betrachtung und der Tatsache, dass der Nutzniesser wirtschaftlich betrachtet eine dem zivilrechtlichen Eigentum vergleichbare Stellung habe, begründet (E. 2). Dieselben Überlegungen können für die hier strittige Frage angestellt werden. Wird das Nutzniessungsvermögen (und die Erträge daraus) zur Besteuerung dem Nutzniesser zugeordnet, ist es nur konsequent, dieses bei ihm auch - wenn die weiteren Voraussetzungen gegeben sind - als Geschäftsvermögen zu qualifizieren.

Gerade durch die vorliegende Übertragung unter Vorbehalt der Nutzniessung änderte sich nichts an der steuerlichen Ausgangslage. Die Rekurrentin hat den wirtschaftlichen Nutzen in ihrem Einflussbereich behalten und bloss das ■nackte Eigentum■ übertragen. Sie versteuert als Nutzniesserin gleich wie bisher als Eigentümerin den Liegenschaftsertrag als Einkommen, ihr stehen die Abzüge der Liegenschaftskosten und Schuldzinsen weiterhin zu, und die Liegenschaft untersteht bei ihr (zum Katasterwert) der Vermögenssteuer. Zudem kann sie auch (wie bisher) die Schulden abziehen, obwohl der Sohn die Schulden übernommen hat und zivilrechtlich Schuldner ist. Die Vorinstanz hat den Abzug der Schulden durch die Rekurrentin im Rahmen der Berechnung des der Vermögenssteuer unterstehenden Vermögens denn auch zugelassen. Dies ist nicht zu beanstanden, zumal die Rekurrentin gemäss Vertrag und gemäss den gesetzlichen Regeln zur Nutzniessung (Art. 765 Abs. 1 ZGB) die Verzinsung zu übernehmen hat (E. 2).

Auch gestützt auf diese Überlegungen rechtfertigt es sich nicht, die Übertragung unter Nutzniessungsvorbehalt als Anlass für eine Umqualifikation von Geschäftsvermögen zu Privatvermögen zu nehmen.

E. 8.4

Als Nächstes ist zu prüfen, ob sich am vorstehenden (Zwischen-)Ergebnis etwas ändert, weil als Konsequenz aus der Behandlung als Geschäftsvermögen auch Abschreibungen möglich sein müssen (vgl. E. 5.3).

Zumindest im vorliegenden Fall der sog. Vorbehaltsnutzniessung rechtfertigt sich die Zulassung von Abschreibungen, weil die Rekurrentin als vormalige Eigentümerin die Anschaffungskosten auch getragen hat. Die Rekurrentin hat die Liegenschaft erworben und entsprechende Investitionen getätigt, und es ist keineswegs störend, dass sie diese weiterhin abschreiben kann.

Es kann offen bleiben, wie die Sache bei einer sog. Zuwendungsnutzniessung (bei welcher der Eigentümer einer anderen Person eine Nutzniessung zuwendet) zu beurteilen wäre. Es ist denkbar, dass je nach Konstellation Vermögen, an welchem von einem Dritten die Nutzniessung eingeräumt wurde, nicht als Geschäftsvermögen qualifiziert werden könnte. Zumindest bei einer unentgeltlichen Einräumung (und solange nicht eine ganze Unternehmung übertragen wird), könnte eingewendet werden, der Nutzniesser habe keine Anschaffungskosten getragen und somit seien auch Abschreibungen nicht gerechtfertigt.

Bei der entgeltlichen Einräumung wäre ebenfalls fraglich, ob das Nutzniessungsgut aktiviert werden könnte, dann wäre allenfalls der Ansicht Lochers (vorn E. 5.3 in fine) zuzustimmen, wonach (nur) das Nutzungsrecht (als erworbener immaterieller Wert) aktiviert werden könnte.

Bei der vorliegenden Vorbehaltsnutzung jedoch, bei welcher der neue Nutzniesser vorher Eigentümer war, womit sich steuerlich nichts geändert hat, ergibt sich, dass nichts gegen die Aktivierung und Abschreibung des Nutzniessungsgutes spricht.

E. 8.5

Die Haltung der Vorinstanz (zumindest gemäss der Veranlagungsverfügung) fingiert eine Privatentnahme der ganzen Liegenschaft, worauf sie verkauft/verschenkt wird, und darauf eine Einräumung einer Nutzniessung vom Sohn an die Mutter, wobei die Mutter die Nutzniessung nun im Privatvermögen hätte. Diese Betrachtung entspricht wie dargestellt nicht der wirtschaftlichen Realität und auch nicht der steuerlichen Betrachtung des Vorgangs der Übertragung einer Liegenschaft unter Nutzniessungsvorbehalt: Dieser wird als ein einziger Vorgang, bei welchem nur das ■nackte Eigentum■ übertragen wird, behandelt (dazu E. 3). Dies ist etwa bei der Grundstückgewinnsteuer auch im Kanton Solothurn die gesetzliche Regelung (E. 3.2) und gilt auch bei der Handänderungssteuer, welche gerade im vorliegenden Fall nur auf dem Verkehrswert minus dem Kapitalwert der Nutzniessung berechnet wurde. Folglich ist auch bei der Frage, ob eine Privatentnahme vorliegt, dieser einzige Vorgang zu würdigen, welcher in der Übertragung des ■nackten■ bzw. belasteten Eigentums besteht. Die Nutzniessung wird nicht vom neuen Eigentümer eingeräumt, sondern der bisherige Eigentümer behält sie sich vor bzw. bei sich. Damit bleibt die Nutzniessung aber auch von vornherein im Geschäftsvermögen. Es könnte sich höchstens fragen, ob in Bezug auf die Übertragung des ■nackten Eigentums■ (ohne das Nutzungsrecht) eine Privatentnahme vorliegen könnte, während das Nutzniessungsrecht bei der Rekurrentin Geschäftsvermögen verbliebe. Dies rechtfertigt sich vorliegend ebenfalls nicht. Wird die Liegenschaft als Ganzes nach wie vor als Geschäftsvermögen anerkannt, ergibt sich - wie ausgeführt (E. 8.3) - eine konsequente steuerliche Beurteilung der Nutzniessung. Wie ebenfalls dargestellt, ist eine Umqualifizierung auch nicht angezeigt, weil sich steuerlich gar nichts und wirtschaftlich und zivilrechtlich kaum etwas an der bisherigen Situation ändert (vgl. E. 8.2 und 8.3). Die Übertragung des ■nackten Eigentums■ bedeutet vor allem, dass der Rekurrentin der Verkauf des Grundstücks nicht mehr möglich ist und eine Belastung desselben bedingte ebenfalls die Mitwirkung ihres Sohnes. Diese Veränderungen gegenüber vorher rechtfertigen aber noch keine Umqualifizierung bzw. die Annahme einer Überführung vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen.

E. 8.6

Eine steuersystematische Realisierung (u.a. Privatentnahme) ist nur zu bejahen, wenn ein Vorgang bewirkt, dass eine bisherige potentielle Besteuerungsmöglichkeit in Zukunft nicht mehr gewährleistet ist. Die Privatentnahme ist also nur anzunehmen, wenn sie aus steuerlichen Gründen ■notwendig■ ist (E. 4.2). Dies ist hier nicht der Fall, denn es geht kein Steuersubstrat verloren. Wenn die Rekurrentin die selbständige Erwerbstätigkeit aufgibt, so kommt es zur Privatentnahme auch der Liegenschaft, dannzumal werden die wiedereingebrachten Abschreibungen und allfällige Wertsteigerungen besteuert (auf der anderen Seite können Wertverminderungen berücksichtigt werden). Wenn die Rekurrentin

stirbt, geht die Liegenschaft zur Besteuerung als Geschäftsvermögen auf den Sohn über, dies unter Übernahme des Buchwerts. Wenn er das Restaurant nicht mehr weiter betreibt, kommt es bei ihm zu einer Privatentnahme. Die Abschreibungen werden auch dann, falls wiedereingebracht, besteuert, ebenso wie Wertsteigerungen (s.a. vorn E. 5.3). Das Argument der Vorinstanz, es gingen Abschreibungen ■verloren■ (E-Mail vom 24. Juni 2013), trifft nicht zu. Wenn die Vorinstanz sodann argumentiert, wenn die Liegenschaft weiterhin im Geschäftsvermögen gelassen würde, könnte erst bei der Geschäftsaufgabe die Differenz zwischen Buchwert und Verkehrswert besteuert werden, so trifft dies zwar zu; darin liegt aber kein Grund für eine Annahme einer Privatentnahme.

E. 8.7

Es bleibt auf verschiedene Argumente der Vorinstanz einzugehen:

Ihr Verweis auf ein Urteil StE 1997 B 23.2 Nr. 19 ist wenig zielführend. Strittig war in jenem Fall, ob der Eigentümer der Liegenschaft, an der eine Nutzniessung besteht, Geschäftsvermögen hat. Diese Frage wurde - zweifellos zu Recht - verneint, weil der Eigentümer noch gar nicht selbständig erwerbstätig war. Nicht Gegenstand des damaligen Urteils war die hier strittige (umgekehrte) Frage. U.a. wird in E. 3b/bb des Urteils zwar auch festgehalten, dass Nutzniessungsvermögen nicht dem Geschäftsvermögen des Nutzniessers zugerechnet werden könne, weil er kein Eigentum habe. Nachdem dies aber nicht die eigentliche Frage war, und im gleichen Urteil unter E. 3b/dd es nur noch als ■problematisch■ bezeichnet wurde, wenn man beim Nutzniesser Geschäftsvermögen annehmen würde, kann dies nicht gerade als ■Leitentscheid■ betrachtet werden. Dass diese Frage umstritten ist, wurde denn auch oben in E. 5.3 geschildert und aus den vorstehenden Überlegungen ergibt sich, dass womöglich nicht in jedem Fall bei einem Nutzniesser Geschäftsvermögen bejaht werden kann (E. 8.3).

Die Parteien streiten sodann über die Interpretation eines Zürcher Merkblatts ■Nutz-niessung■. Das Steuergericht braucht jedoch zu dieser Praxis eines anderen Kantons, die für den Kanton Solothurn nicht verbindlich ist, nicht Stellung zu nehmen und schon gar nicht zur möglichen Interpretation einer unklaren Passage.

Die vorn in E. 5.3 wiedergegebenen Ausführungen bei Reimann/Zuppinger/Schärrer (N. 48 und 50) beziehen sich, wie die Vorinstanz argumentiert, zumindest teilweise auf die Nutzniessung an einer ganzen Unternehmung. Nichtsdestotrotz können sie analog für die Konstellation der Nutzniessung an einem einzelnen Vermögenswert, der dem Unternehmen dient, herangezogen werden, jedenfalls für den - vorliegend gegebenen - Fall der Vorbehaltsnutzung, wo der Nutzniesser auch die Anschaffungskosten getragen hat, und sich deswegen Abschreibungen rechtfertigen (dazu E. 8.3).

E. 8.8

Aufgrund des Gesagten ergibt sich, dass die Liegenschaft - nach wie vor - als aktivierbares Geschäftsvermögen qualifiziert werden kann, das auch abgeschrieben werden kann (die Höhe der Abschreibungen ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens). Eine Privatentnahme fand nicht statt.

E. 9

Auch die Begründung im Einspracheentscheid bzw. in der Vernehmlassung, es liege ein Veräusserungsgewinn, also eine echte Realisierung (Kapitalgewinn) nach Art. 18 Abs. 2 DBG und § 24 Abs. 1 StG vor (vgl. E. 4.1), dringt nicht durch.

Eine echte Realisierung aufgrund einer Veräusserung bedingt, dass überhaupt ein Gewinn erzielt wurde, womit eine Gegenleistung vorliegen müsste, die über dem Buchwert liegt (E. 4.1 und 4.2). Dies ist hier nicht der Fall. Der Vorbehalt der Nutzniessung stellt in der steuerlichen Betrachtung regelmässig kein Entgelt bzw. keine Gegenleistung dar (vorn E. 3.2). Im strittigen Vertrag wurde ein ■Kaufpreis■ von CHF 600■000 vereinbart, welcher durch die Schuldübernahme getilgt wurde. Würde die Schuldübernahme als Entgelt angesehen werden, läge die Gegenleistung unter dem Buchwert und von einem Veräusserungsgewinn könnte nicht gesprochen werden.

Die Vorinstanz widerspricht sich selbst, wenn sie von einem ■Verkauf■ und einem ■Gewinn aus Veräusserung■ ausgeht und anfügt, der Gewinn berechne sich aus der Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert. Dies trifft offensichtlich nicht zu, bei einem Veräusserungsgewinn berechnet sich der Gewinn zwischen dem effektiven Entgelt und dem Buchwert.

Liegt das Entgelt unter dem Buchwert, käme eine Besteuerung der stillen Reserven wiederum nur unter dem Titel der Privatentnahme in Betracht, indem der Gegenstand zuerst in das Privatvermögen überführt und dann (gemischt) verschenkt würde (E. 4.2). Vorliegend kann eine solche Privatentnahme aber nicht bejaht werden, weil die Liegenschaft nach wie vor als Geschäftsvermögen qualifiziert werden kann.

Zudem kann schon aus grundsätzlichen Überlegungen im vorliegenden Fall keine echte Realisierung aufgrund einer Veräusserung gegeben sein, welche bedingt, dass der Gegenstand aus dem Geschäftsvermögen ausscheidet (vorn E. 4.1). Eine solche echte Realisierung kommt nicht in Betracht, wenn die Liegenschaft immer noch Geschäftsvermögen darstellt und weiterhin aktiviert ist. Eine andere Frage ist, wie in einem solchen Fall eine allfällige Gegenleistung verbucht werden müsste; wenn die Liegenschaft nicht aus der Bilanz verschwindet, und damit keine Vermögensumschichtung stattfindet, wäre dies wohl als Ertrag zu verbuchen. Vorliegend jedoch ist der Rekurrentin bilanzmässig nichts zugeflossen. Der Vorbehalt der Nutzniessung stellt kein Entgelt bzw. keine Gegenleistung dar (vorn E. 3). Auch die Schuldübernahme hat sich in ihrer Buchhaltung nicht ausgewirkt, weil sie, was aufgrund des Gesagten nicht beanstandet werden kann, die Schulden nach wie vor passiviert hat.

E. 10

Anzufügen ist, dass unter diesen Umständen entgegen der Bemerkung in der internen Notiz vom 4. April 2013 (s.a. E. 7) kein der Grundstückgewinnsteuer unterstehender Vorgang gegeben ist, und damit auch kein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer stattfand.

Steuergericht, Urteil vom 26. Mai 2014 (SGSTA.2013.77; BST.2013.73)

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