

tonsverfassung enthaltenen Grundsatz der Gewaltentrennung, indem es in das Gebiet der kantonalen gesetzgebenden Gewalt eingriff, die insbesondere auch allein zur authentischen Auslegung der kantonalen Gesetze befugt ist (vgl. Art. 45 und 51 KV).

Das angefochtene Urteil muss somit aufgehoben werden, ohne dass es noch nötig wäre, sich mit der am Schluss der Beschwerdeschrift enthaltenen — aber nicht näher motivierten — Bemängelung des Untersuchungsverfahrens zu befassen.

Diese Aufhebung hat zur Folge, dass das Obergericht nunmehr die Strafsache neu behandeln muss. Sie kann nicht vom Bundesgericht unmittelbar an das Amtsgericht zurückgewiesen werden.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Der Rekurs wird gutgeheissen, das Urteil der II. Kammer des Obergerichts des Kantons Luzern vom 1. Februar 1921 aufgehoben und demgemäss die Sache zu neuer Beurteilung an dieses Gericht zurückgewiesen.

35. Urteil vom 14. Oktober 1921

S. Erben Keller und Buegg gegen Elsau.

Art. 4 BV. Berechnung der Grundstückgewinnsteuer, wenn eine Liegenschaft mit Wald gekauft, dieser geschlagen, das Holz veräussert und nachher die Liegenschaft wieder verkauft wird. Keine Willkür, wenn bei der Steuerberechnung zum Verkaufspreis der Liegenschaft der Erlös aus dem Holz hinzugerechnet wird.

A. — Das zürcherische Gesetz betreffend die direkten Steuern räumt in § 113 den politischen Gemeinden das Recht ein, ausser den in § 102 genannten ordentlichen Steuern und Abgaben als ausserordentliche Steuern

eine Liegenschaftensteuer, eine Grundstückgewinnsteuer und eine Handänderungssteuer zu erheben, worüber dann das Gesetz in den §§ 114 bis 137 und die Vollziehungsverordnung dazu in den §§ 153 ff. nähere Bestimmungen enthalten. § 119 des Gesetzes bestimmt über die Grundstückgewinnsteuer, dass sie bei allen Handänderungen von Grundstücken im Gemeindegebiet von dem Gewinne zu erheben sei, der sich gegenüber dem letzten Eigentumswechsel ergibt. § 159 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung wiederholt den Grundsatz, indem danach dieser Steuer jeder nicht ausdrücklich als steuerfrei erklärte Gewinn bei Eigentumswechsel von Liegenschaften im Gemeindegebiet unterliegt, gleichgültig welcher Art das der Eigentumsübertragung zu Grunde liegende Rechtsgeschäft ist, mit dem Zusatz in Abs. 2, dass die Steuerpflicht auch dann besteht, wenn ein nach den Bestimmungen der Verordnung und der massgebenden Gemeindesteuerordnung steuerpflichtiges Rechtsgeschäft durch eine nicht steuerbare Form der Eigentumsübertragung verdeckt wird, oder wenn an Stelle der förmlichen Eigentumsübertragung einer Drittperson auf andere Weise ermöglicht wird, über eine Liegenschaft wie ein Eigentümer zu verfügen. § 176 VV bestimmt gemeinsam für alle ausserordentlichen Gemeindesteuern : « Als Liegenschaften im Sinne der §§ 114—137 des Steuergesetzes und 140—175 dieser Verordnung gelten :

1. Die Liegenschaften mit ihren Bestandteilen und Zugehör nach Art. 642 bis 644 des ZGB und §§ 135 und 136 des zürcherischen Einführungsgesetzes ;

2. Die in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte, sowie die Bergwerke nach Art. 655 ZGB. »

Die Gemeinde Elsau hat am 13. Juli 1919 einen vom Regierungsrat genehmigten Beschluss betreffend die Erhebung von ausserordentlichen Steuern gefasst, wonach in der Gemeinde eine Grundstückgewinnsteuer

und eine Handänderungssteuer zu erheben sind. § 2 des Beschlusses umschreibt den Begriff der Liegenschaften, die diesen Steuern unterworfen sind, wie § 176 der kantonalen VV zum Steuergesetz, durch Verweisung auf die Art. 642 bis 644 ZGB und §§ 135 u. 136 des zürcherischen Einführungsgesetzes, sowie Art. 655 ZGB. Und § 11 wiederholt die wiedergegebenen Bestimmungen von § 159 VV. § 19 des Gemeindebeschlusses lautet: «Bei Bestimmung des Gewinnes sind vom Verkaufspreis in Abzug zu bringen:

- » 1. Der Erwerbspreis;
 - » 2. Die nachgewiesenen Aufwendungen für Bauten und dauernde Verbesserungen des Grundstückes seit der letzten Handänderung, soweit sie nicht durch Einnahmen gedeckt worden sind;
 - » 3. Die in dieser Periode bezahlten Liegenschaftsteuern und die Mehrwertsbeiträge an den Bau von Strassen, Trottoirs, Kanalisationen, usw.;
 - » 4. Ein Mehrbetrag von Ausgaben über die Einnahmen seit dem Erwerb der Liegenschaft.
- » Unter die Ausgaben fallen: Kapitalzinse, Zinse des eigenen investierten Kapitals, Unterhaltungskosten, Gebühren. Unter die Einnahmen sind zu rechnen: Mietzinse, Pachtzinse, Mietwert der eigenen Wohnung, Erträge aus dem Land. (§ 121 G. § 165 V.).»

Die Kaufleute Heinrich Rüegg und Jakob Keller in Seen bei Winterthur haben im Herbst 1918 von Rudolf Kappeler in Rümikon-Elsau seine Liegenschaften, nebst landwirtschaftlicher Fahrhabe und Vorräten gekauft. Sie kamen bald nachher um die Bewilligung zur Wiederveräusserung ein und brachten die Liegenschaften, als sie dieselbe erhalten hatten, im Herbst 1919 an eine öffentliche Steigerung, nachdem sie vorher den auf den Grundstücken stehenden Wald geschlagen und das Holz veräussert und auch die Fahrhabe verkauft hatten. Die Liegenschaften waren um 112,000 Fr. gekauft worden, der Steigerungserlös betrug 109,800 Fr., der

Bruttoerlös des geschlagenen Waldes 34,000 Fr. In ihrer Erklärung für die Grundstückgewinnsteuer gingen die Verkäufer von dem Verkaufspreis von 109,800 Fr. aus, wozu sie den «Ertrag geschlagener Waldung» mit 15,000 Fr. hinzurechneten; davon zogen sie als Erwerbspreis 118,500 Fr. und 3000 Fr. für verschiedene Kosten ab, sodass sich ein Grundstückgewinn von 3300 Fr. ergab. Die Gemeinde Elsau berechnete einen Veräusserungswert (Verkaufspreis) von 143,200 Fr., wovon sie als Anlagewert (Erwerbspreis und Aufwendungen) 118,200 Fr. abzog, und kam so auf einen steuerpflichtigen Grundstückgewinn von 25,000 Fr. und eine Steuer von 5500 Fr.

Gegen die Steuerauflage rekurrirten Rüegg und Keller an die kantonale Finanzdirektion. Sie machten in erster Linie geltend, dass der Erlös aus Holz, weil er aus der Bewirtschaftung der Liegenschaft herrühre und nicht einen Erlös aus der letztern darstelle, nicht zum Verkaufspreis derselben hinzugerechnet werden dürfe, sodass ein Grundstückgewinn überhaupt nicht vorhanden sei, unter Berücksichtigung des Erlöses aus dem Holz wäre der Gewinn auf 20,201 Fr. zu berechnen. Die Gemeindebehörde von Elsau hielt an ihrer Steuerberechnung fest, insbesondere daran, dass der Erlös aus dem geschlagenen Holz zum Verkaufspreis der Liegenschaft hinzuzurechnen sei. Die Finanzdirektion hiess den Rekurs gut und hob die angefochtene Steuerauflage auf, da das geschlagene Holz weder Bestandteil noch Zugehör der Liegenschaft (Art. 642 und 644 ZGB) gewesen, sondern mit der Trennung eine selbständige Sache geworden sei (Art. 643 ZGB) und da nach den Bestimmungen des Steuergesetzes und der Vollziehungsverordnung (§§ 114 bis 137 StG und § 176 VV), sowie nach § 2 der Gemeindesteuerordnung nur der Erlös von Liegenschaften für die Grundstückgewinnsteuer in Betracht falle; es handle sich um eine Betriebseinnahme, die nach § 19 Ziff. 4 der Gemeindesteuer-

ordnung mit den Betriebsausgaben zu verrechnen sei, aber nicht zum Verkaufspreis der Liegenschaft hinzuge-rechnet werden dürfe.

Die Gemeinde Elsau rekurierte gegen diesen Ent-scheid an die Ober-Rekurskommission des Kantons Zürich, die mit Entscheid vom 4. Mai den Rekurs schützte und die Rekursgegner verpflichtete, der Gemeinde Elsau die geforderte Grundstückgewinnsteuer zu bezahlen. Die Ober-Rekurskommission berechnete die Grundstück-gewinnsteuer in folgender Weise :

Verkaufspreis : Erlös für den Boden . . .	Fr. 109,800
Reinerlös aus Holz	» 28,623
Total	Fr. 138,423
Anlagewert : Erwerbspreis	» 112,000
Steuerpflichtiger Grundstückgewinn . . .	Fr. 26,423

Da die Gemeinde die Steuer von einem niedrigeren Betrag berechnet habe, sei ihre Forderung gutzuheissen. Über die Hauptstreitfrage, ob der Erlös aus dem ge-schlagenen Holz zu dem Verkaufspreis der Liegenschaft hinzuzurechnen sei bei der Berechnung des Grund-stückgewinns, führt der oberinstanzliche Entscheid aus: Der gekaufte Wald habe einen wesentlichen Bestand-teil der gekauften Waldgrundstücke gebildet und ihren Wert bestimmt; mit dem Fällen und Verkaufen des Holzes hätten die Rekursgegner in der Hauptsache nicht die seit dem Erwerb der Liegenschaften ent-standenen Erzeugnisse oder Früchte des Bodens ab-getrennt und verwertet; der Holzerlös gehöre daher nicht in die Rechnung über die Einnahmen und Aus-gaben seit dem Erwerb im Sinne von § 19 Ziff. 4 GV. Vielmehr sei im Wald ein Teil des Kapitalwertes der Grundstücke verkörpert, weshalb er Gegenstand einer dauernden Nutzniessung sei und gegen den Willen eines allfälligen Grundpfandgläubigers nicht geschlagen werden könne (Art. 770, 808 ZGB). Das Schlagen und der Verkauf des Holzes und der nachherige Verkauf

des Bodens seien Teile einer einheitlichen Liquidation, durch die der in den Liegenschaften steckende Wert flüssig gemacht werden sollte. Bei der Frage, ob ein Liquidationsgewinn erzielt worden sei, müsse daher zum Verkaufspreis der Liegenschaften der Erlös aus dem Holze hinzugerechnet werden. Von diesem Liqui-dationsgewinn werde die Grundstückgewinnsteuer ge-schuldet: « Nach § 19 GV sind bei der Berechnung des » Gewinns vom Verkaufspreis der Erwerbspreis und » gewisse ausdrücklich genannte Posten abzuziehen, » wobei nicht gesagt ist, dass bei der Berechnung nur » vom Verkaufspreis der Liegenschaften auszugehen » sei. Das ist auch in § 18 GV nicht gesagt. Es steht » deshalb nichts entgegen, dass neben dem Verkaufs- » preis der Liegenschaften auch der Erlös von Bestand- » teilen in Anschlag gebracht wird, die von ihr abge- » trennt und selbständig veräussert werden, wenn die » Bestandteile schon beim Erwerb der Liegenschaften » vorhanden waren und daher im Ankaufspreis mitbe- » zahlt wurden. Man darf, um zu einem dem Sinn und » Zweck der Verordnung entsprechenden Ergebnis zu » kommen, nicht dem Verkaufspreis für den abgeholzten » Boden den Erwerbspreis für Boden und stehenden » Wald gegenüberstellen. Der nackte Boden und die » Grundstücke mit dem stehenden Wald sind in der » Tat weder natürlich noch wirtschaftlich die gleichen » Sachen. Um für die Berechnung der Grundstückgewinn- » steuer vergleichbare Verhältnisse bei Kauf und Ver- » kauf herzustellen, muss man also die Verkaufspreise » für den Boden und für das Holz zusammenzählen » und ihre Summe dem Erwerbspreis der Grundstücke » gegenüberstellen. Wenn die Rekursgegner für den » Boden und den Wald, dessen Holz einen Reinerlös » von 28,623 Fr. ergab, im ganzen 112,000 Fr. aus- » legten, so kann nicht gesagt werden, dass sie für den » Boden allein 112,000 Fr. bezahlten und bei einem » Verkaufspreis von 109,800 Fr. für den nackten Boden

» an diesem 2200 Fr. verloren haben. Richtig ist viel-
 » mehr, dass sie für den Boden und Wald 112,000 Fr.
 » auslegten und 138,423 Fr. erlösten, also aus Kauf
 » und Verkauf dieser Liegenschaften 26,423 Fr. Gewinn
 » zogen. Dass das Holz, als es verkauft wurde, bereits
 » geschlagen, also nicht mehr wie zur Zeit des Ankaufes
 » der Liegenschaften Teil derselben, sondern bewegliche
 » Sache war, ist steuerrechtlich ohne Bedeutung, denn
 » es ist zweifellos gerade deshalb geschlagen worden,
 » um den durch Kauf und Verkauf dieser Liegenschaften
 » möglichen Gewinn auf beste Weise zu verwirklichen.
 » Das Steuergesetz und die Gemeindeverordnung wollen
 » jeden Gewinn aus Grundstücken, der nicht ein blosser
 » Betriebsgewinn ist, erfassen.»

B. — Diesen Entscheid haben Jakob Kellers Erben
 und H. Rüegg rechtzeitig mittelst staatsrechtlicher
 Beschwerde beim Bundesgericht angefochten. Sie bean-
 tragen, es sei derselbe aufzuheben, weil er den Art. 4 BV
 durch willkürliche und offenbar unrichtige Gesetzes-
 auslegung und -anwendung verletze, und es sei fest-
 zustellen, dass die Beschwerdeführer aus dem Kauf
 und Verkauf des Kappellerschen Heimwesens eine Grund-
 stückgewinnsteuer nicht zu bezahlen haben. Die Be-
 gründung fassen die Rekurrenten selbst dahin zusammen :

« 1. Nach § 119 Steuergesetz und § 159 VVO ist
 » der Gewinn aus Eigentumswechsel von Liegenschaften
 » steuerpflichtig.

» 2. § 176 VVO umschreibt den Begriff der Liegen-
 » schaften für das zürcherische Steuerrecht nach den
 » Grundsätzen des Zivilgesetzbuches (Art. 642 und 644).

» 3. Das Holz ist circa $\frac{3}{4}$ Jahre vor Verkauf der
 » Liegenschaften geschlagen und verkauft worden.

» 4. Darnach war das Holz im Zeitpunkt des Ver-
 » kaufes der Liegenschaften längst nicht mehr Bestand-
 » teil oder Zugehör der Liegenschaften (Art. 642 bis 644
 » ZGB).

» 5. Mit dem Schlagen wurde das Holz eine beweg-

» liche Sache und der Erlös aus demselben nicht ein
 » solcher aus Liegenschaftenverkauf, sondern aus dem
 » Verkauf einer beweglichen Sache.

» 6. Nach § 119 Steuerges., § 159 und 176 VVO
 » kann daher der Verkaufspreis für das Holz nicht zum
 » Verkaufspreis für die Liegenschaften hinzugerechnet
 » werden. Der Erlös für das Holz kann daher der Grund-
 » stückgewinnsteuer nicht unterworfen werden.

» 7. Die Oberrekurskommission erklärt, die Tatsache,
 » dass das Holz beim Verkauf der Liegenschaft längst
 » geschlagen und als bewegliche Sache verkauft war,
 » sei steuerrechtlich ohne Belang. Die Oberrekurskom-
 » mission ist daher über die Bestimmungen des Art. 176
 » VVO § 119 Steuerges. und § 159 VVO hinwegge-
 » gangen. Sie hat dieselben willkürlich ausser Acht ge-
 » lassen oder offensichtlich falsch ausgelegt.»

C. — Die Gemeinde Elsau hat Abweisung der Be-
 schwerde beantragt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

Die Grundstückgewinnsteuer, wie sie von der Ge-
 meinde Elsau gemäss ihrem Beschluss vom 13. Juli 1919
 auf Grund der Bestimmungen des kantonalen Steuer-
 gesetzes und der Vollziehungsverordnung dazu erhoben
 wird, trifft den Gewinn, der vom Eigentümer bei der
 Veräusserung einer Liegenschaft auf dem Verkaufs-
 preis verglichen mit dem Erwerbspreis erzielt wird.
 Es wird nur der wirkliche Gewinn besteuert, weshalb
 ein allfälliges Betriebsdefizit vom Verkaufspreis ab-
 gerechnet wird (§ 19 Ziff. 4 des Gemeindebeschlusses).
 Um festzustellen, ob und welcher Gewinn bei der Ver-
 äusserung einer Liegenschaft erzielt worden sei, muss
 der Verkaufspreis mit dem Erwerbspreis des nämlichen
 Objekts verglichen werden. Hat sich dieses in der Zwi-
 schenzeit in einer seinen Wert beeinflussenden Weise
 geändert, so ist entweder der Erwerbs- oder der Ver-
 kaufspreis in einer die Veränderung ausschaltenden

Weise zu berichtigen, bevor bestimmt werden kann, ob auf der Liegenschaft ein Gewinn erzielt worden sei. So sind nach ausdrücklicher Bestimmung Aufwendungen für Bauten und dauernde Verbesserungen vom Verkaufspreis abzuziehen (§ 19 Ziff. 2 des Gemeindebeschlusses). Hat umgekehrt der Eigentümer Bestandteile des Grundstücks in einer seinen Wert dauernd vermindern den Weise, veräußert, so muss, um die Gleichheit des Objekts herzustellen, der Gegenwert einer solchen Veräußerung zum Verkaufspreis der übrigen Liegenschaft hinzugerechnet werden, oder es ist, was auf dasselbe herauskommt, jener Gegenwert vom Erwerbspreis in Abzug zu bringen. So liegen aber die Dinge, wenn ein Waldgrundstück mit dem Holze gekauft und ohne dasselbe verkauft wird. Das Objekt der Veräußerung ist in diesem Falle nicht identisch mit demjenigen des Erwerbs, da beim Verkauf ein Bestandteil des erworbenen Grundstücks fehlt. Es muss deshalb, um zu bestimmen, ob ein Gewinn auf dem Liegenschafts Kauf erzielt worden sei, entweder der Erwerbspreis des blossen Bodens mit dem Verkaufspreis desselben verglichen oder der Erwerbspreis des bestandenen dem Verkaufspreis des blossen Bodens unter Hinzurechnung des aus dem abgetrennten Bestandteil erzielten Erlöses gegenübergestellt werden. Von solchen Erwägungen liess sich die Ober-Rekurskommission leiten, wenn sie im vorliegenden Falle zu dem Verkaufspreis der Liegenschaft den Erlös aus dem geschlagenen Wald hinzurechnete, und es erscheint deshalb ihr Entscheid, sobald Wesen und Zweck der Grundstückgewinnsteuer in Betracht gezogen werden, keineswegs als willkürlich. Eine solche Berücksichtigung von Wesen und Zweck einer Steuer ist aber neben der Wortinterpretation der die Steuerpflicht umschreibenden Bestimmungen ein durchaus zulässiges und allgemein gebräuchliches Hilfsmittel der Rechtsprechung, weshalb der Ober-Rekurskommission daraus, dass sie nicht

allein den Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen berücksichtigte, der Vorwurf der Rechtsverweigerung nicht gemacht werden kann. Wenn übrigens auch die §§ 119 des Steuergesetzes und 159 der Vollziehungsverordnung dazu nur Veräußerungen von Liegenschaften der Grundstückgewinnsteuer unterwerfen und in § 176 der Vollziehungsverordnung für den Begriff der Liegenschaft auf das Zivilrecht verwiesen wird, so ist doch zu beachten, dass bei der Erwerbung das Holz ein Bestandteil der Liegenschaft war, der einen erheblichen Teil ihres Wertes ausmachte, und dass ein Holzschlag, der das Mass des normalen Wirtschaftsbetriebes übersteigt, nicht dem periodischen Bezug von Früchten gleichgestellt werden kann. Bei der Lösung der Frage, ob man es bei dem Erlös aus dem Holz mit einem Teil des Liegenschaftserlöses im Sinne der Steuervorschriften zu tun habe, durften daher auch aus diesem Grunde sehr wohl allgemeine, insbesondere steuerrechtliche Erwägungen zur Entscheidung beigezogen werden, zumal da auch privatrechtlich der Kauf von stehendem Holz zum Zwecke des Schlagens und der Verkauf solchen Holzes Besonderheiten aufweist und jedenfalls nicht in allen Beziehungen dem Kauf und Verkauf gewöhnlicher Erträge einer Liegenschaft gleichsteht.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Der Rekurs wird abgewiesen.

Vgl. auch Nr. 39, 44 und 46. — Voir aussi n° 39, 44 et 46.