

Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb, nicht ein Werturteil, das sich nach dem Gesichtspunkte rechtlicher oder sittlicher Ordnungsmässigkeit und Zulässigkeit richtet.

3. — Die Aufwendungen, deren Abzugsberechtigung hier geltend gemacht wird, haben den Charakter von Unkosten. Es sind Ausgaben, denen keine Aktivposten gegenüberstehen. Ob sie abziehbar sind, bestimmt sich nach ihrer tatsächlichen und rechtlichen Zugehörigkeit zum Geschäftsbetriebe im oben umschriebenen Sinne. Rückstellungen für abziehbare Unkosten sind zulässig, wenn es sich um die fortlaufende Anrechnung und Verbuchung (Antizipation) später zu erbringender Leistungen nach Massgabe des bereits eingetretenen Verbrauches handelt und, bei bevorstehendem ausserordentlichem Aufwand, als besondere Rückstellungen zum Ausgleich drohender Verluste gemäss Art. 6, Abs. 1 KGStB.

4. — Bei Bestimmung des Betrages der abziehbaren Unkosten ist davon auszugehen, dass jedenfalls die gesamten Aufwendungen, die mit dem Strafverfahren wegen Übertretung des Lebensmittelpolizeigesetzes irgendwie zusammenhängen, persönliche Kosten des Inhabers der beschwerdeführenden Unternehmung, also nicht Geschäftsunkosten sind. Die Strafverfahren führten zu einer Verurteilung gemäss Art. 37 des LPolG wegen eines Vergehens im Sinne der Bundesstrafgesetzgebung. Die strafrechtliche Verantwortung trifft den Täter persönlich, auch wenn das Vergehen im Geschäftsbetriebe begangen wurde (BGE 41 I S. 216). Der rein persönliche Charakter der Strafe wird dadurch nicht berührt, dass zur Deckung der Busse unter Umständen der Erlös aus der Verwertung beschlagnahmter Waren in Anspruch genommen wird. Zu den mit dem Strafverfahren zusammenhängenden und daher persönlichen Kosten gehören auch die Aufwendungen für die Bemühungen um die Aufhebung der Beschlagnahmungen. Die Beschlagnahme war hier nach dem Urteil des Obergerichts eine Untersuchungshandlung und die damit verbundenen Kosten Untersuchungskosten (Urteil S. 23); zudem ist sie

nach dem Lebensmittelpolizeigesetz selbst eine Zusatzstrafe (Art. 44).

Andererseits umfassen die Gesamtkosten auch Aufwendungen, die den Geschäftsbetrieb betreffen, wie diejenigen für Mitwirkung bei der Geschäftsführung, laufende Beratung, sowie Bemühungen um Bankkredite, Bewilligungen und um die Erledigung von Zivilansprüchen. Auf Grund der nähern Angaben, die erstmals in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemacht worden sind, rechtfertigt es sich, den als Geschäftsunkosten anzusehenden Teilbetrag der gesamten zum Abzug angemeldeten Unkosten schätzungsweise auf Fr. 8000.— festzusetzen, und davon Fr. 500.— auf das Jahr 1938, Fr. 4000.— auf 1939 und Fr. 3500.— auf die Jahre 1941/42 zu verlegen. In diesem Sinne ist die Steuerberechnung abzuändern. Das weitergehende Begehren ist unbegründet.

52. Urteil vom 8. Dezember 1944 i. S. Rennhaas gegen Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons St. Gallen.

Wehrsteuer :

1. Kapitalgewinne bilden nur dann steuerbares Einkommen, wenn sie auf Vermögen erzielt wurden, das dem Betrieb eines buchführungspflichtigen Unternehmens (Gewerbes) gewidmet ist (Art. 21 lit. d WStB).
2. Die Verwaltung eigenen Vermögens stellt kein Gewerbe dar.
3. Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen beim Einzelkaufmann.

Impôt pour la défense nationale :

1. Les bénéfiques en capital ne constituent un revenu imposable que lorsqu'ils ont été réalisés sur la fortune affectée à une entreprise (Gewerbe) astreinte à tenir une comptabilité (art. 21 lit. d AIN).
2. On n'exploite pas une entreprise (Gewerbe) lorsqu'on ne fait qu'administrer sa propre fortune.
3. Distinction entre la fortune privée et la fortune commerciale de celui qui exploite une entreprise sous la forme individuelle.

Imposta per la difesa nazionale :

1. I profitti in capitale costituiscono un reddito imponibile soltanto qualora siano stati realizzati sulla sostanza investita in un'impresa obbligata a tenere una contabilità (art. 21 lett. d DIDN).
2. Colui che amministra unicamente i suoi beni non esercita un'azienda o una professione.
3. Distinzione tra la sostanza privata e la sostanza commerciale di colui che esercita da solo un'azienda.

Der Rekurrent Josef Rennhaas betreibt in Rorschach einen Gross- und Kleinhandel mit Brennmaterialien, wofür er seit Jahren im Handelsregister eingetragen ist. Er ist Eigentümer einer grossen Anzahl Liegenschaften, die er (mit einer Ausnahme) von seinem Vater geerbt hat, darunter Miethäuser mit zusammen 70 Wohnungen. Über das Handelsgeschäft und die Liegenschaftsverwaltung wird separat Buch geführt.

Der Rekurrent hatte die Miethäuser Löwenstrasse 50, 51 und 52 vor Jahren verkauft, jedoch in der Folge wegen Konkurses des einen und Nachlassvertrags des andern Erwerbers wieder zurücknehmen müssen. Im Jahre 1942 verkaufte er die beiden Häuser Löwenstrasse 50 und 52 neuerdings zusammen mit einer Bodenparzelle, wobei der Kaufpreis den Buchwert um Fr. 18,972.— überstieg.

Bei der Veranlagung zur Wehrsteuer II rechnete die Steuerbehörde diesen Betrag als Kapitalgewinn dem steuerpflichtigen Einkommen zu. In der hiegegen erhobenen Einsprache bestritt der Rekurrent in erster Linie, dass dieser Gewinn in einem buchführungspflichtigen Unternehmen erzielt worden sei (Art. 21 lit. d WStB); sodann bestritt er das Vorliegen eines Gewinns mit der Begründung, dass die mit den beiden andern von den früheren Erwerbern zurückgenommene, ihm nun verbliebene Liegenschaft Löwenstrasse 52 dringend grösserer Reparaturen bedürfe.

Die Veranlagungsbehörde wies die Einsprache mit im wesentlichen folgender Begründung ab: Beim umfangreichen Liegenschaftsbesitz des Rekurrenten handle es sich nicht um die Anlage von Privatvermögen. Er übe «den Liegenschaftshandel bzw. die Vermietung von Wohnungen» gewerbsmässig aus. Infolgedessen sei er verpflichtet, auch für diesen Geschäftszweig kaufmännische Bücher zu führen und sich im Handelsregister eintragen zu lassen.

Die kantonale Wehrsteuer-Rekurskommission nahm ebenfalls an, dass der Rekurrent für die Verwaltung seiner

Liegenschaften zur kaufmännischen Buchführung und daher zur Eintragung im Handelsregister verpflichtet sei.

Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde bestreitet der Rekurrent wiederum in erster Linie, dass ein bei der Veräusserung seiner Liegenschaften allfällig erzielter Gewinn wehrsteuerpflichtiges Einkommen darstelle; sodann macht er erneut geltend, er habe beim fraglichen Verkauf überhaupt keinen Gewinn erzielt.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde gutgeheissen im Sinne folgender

Erwägungen:

1. — Der beim Verkauf einer Liegenschaft erzielte Gewinn stellt nur dann wehrsteuerpflichtiges Einkommen dar, wenn der Veräusserer berufsmässig mit Liegenschaften handelt (Art. 21 lit. a WStB) oder wenn der Gewinn «im Betrieb eines zur kaufmännischen Buchführung verpflichteten Unternehmens» erzielt worden ist (Art. 21 lit. d WStB). Im Einspracheentscheid wurde angenommen, der Rekurrent betreibe berufsmässig Liegenschaftshandel. Im Rekursentscheid ist davon nicht mehr die Rede, und zwar mit Recht, denn es bestehen keinerlei Anhaltspunkte dafür. Es kann sich nur fragen, ob der Rekurrent einen allfälligen Gewinn im Betrieb eines buchführungspflichtigen Unternehmens erzielt habe. Das wäre der Fall, wenn die verkauften Liegenschaften zum Betriebsvermögen eines solchen Unternehmens gehörten und in den Büchern dieses Geschäftes aufgeführt waren oder doch hätten aufgeführt werden sollen.

2. — Die Rekurskommission hat sich auf den Standpunkt gestellt, dass die Verwaltung eines so umfangreichen Liegenschaftsbesitzes wie desjenigen des Rekurrenten ein zur Buchführung und deshalb zur Eintragung ins Handelsregister verpflichtetes Gewerbe im Sinne von Art. 934 OR darstelle, und dass die fraglichen Liegenschaften als zum Betriebsvermögen dieses Geschäftes gehörend zu betrachten seien. Davon kann aber, wie in der Vernehmlassung der

eidgenössischen Steuerverwaltung ausgeführt wird, nicht die Rede sein. Die Verwaltung eigenen Vermögens ist weder im handelsrechtlichen noch im steuerrechtlichen Sinne je als Gewerbe aufgefasst worden. Von einem solchen kann nur gesprochen werden bei einer auf Erwerb, d. h. Verdienst gerichteten berufsmässigen wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. die Umschreibung des Begriffs « Gewerbe » in Art. 52 Abs. 3 HRegV). Das ist die lediglich auf Erhaltung und Nutzung eigenen Vermögens gerichtete Tätigkeit auch dann nicht, wenn das Vermögen sehr gross ist und der Inhaber sich bei der Verwaltung des Hilfsmittels der kaufmännischen Buchführung bedient. Die Steuerpraxis hat denn auch die Verwaltung eigenen Vermögens selbst bei grösstem Umfang und bei ausgebauter kaufmännischer Organisation stets streng getrennt nicht nur vom buchführungspflichtigen Geschäftsbetrieb, sondern auch von der als Geschäft und Gewerbe im weiteren Sinne geltenden Tätigkeit der Kleingewerbetreibenden, Landwirte und freien Berufe (vgl. BOSSHARDT, Das Problem der Abschreibungen bei der zürcherischen Einkommenssteuer, Archiv für schweiz. Abgaberecht Bd. 12 S. 52 ff.).

Ein vom Rekurrenten allfällig erzielter Gewinn gehört demnach nur dann zu seinem wehrsteuerpflichtigen Einkommen, wenn die verkauften Liegenschaften zum Betriebsvermögen seines Brennmaterialehandelsgeschäftes gehörten.

3. — Der Kaufmann pflegt sein Geschäftsvermögen als von seinem Privatvermögen geschieden zu betrachten. Er ist dazu insofern berechtigt, als seine Buchführungspflicht sich nur auf das Geschäfts-, nicht auch auf das Privatvermögen bezieht (HIS, Kommentar zu Art. 957 OR, Note 40). Abgesehen davon kommt der Unterscheidung von Privat- und Geschäftsvermögen weder im Zivilrecht noch im Vollstreckungsrecht Bedeutung zu. Dagegen spielt sie eine Rolle im Steuerrecht, das für die Ermittlung des geschäftlichen und insbesondere des kaufmännischen Einkommens regelmässig besondere Grundsätze aufstellt. Für die Wehr-

steuer ist in dieser Beziehung zu verweisen auf Art. 21 lit. d und f und Art. 22 lit. b, c und f WStB.

Bei einzelnen Vermögensgegenständen folgt ihre Zugehörigkeit ohne weiteres aus ihrer äusseren Beschaffenheit. Die Villa des Kaufmanns und sein Hausrat ist trotz allfälliger Aufnahme in die kaufmännische Buchhaltung zum Privatvermögen zu rechnen, wogegen Fabrik- und Geschäftsgebäude, Maschinen und Warenlager notwendig zum Geschäftsvermögen gehören. Schwierigkeiten bereitet die Zuteilung nur bei solchen Sachen, die wie Wertpapiere und Liegenschaften ihrer Natur nach ebensogut zum Geschäftsvermögen wie zum Privatvermögen gehören können. Dass in solchen Fällen nicht nach Willkür des Steuerpflichtigen, sondern nach objektiven Gesichtspunkten über die Zuteilung zu entscheiden ist, folgt schon aus dem Wesen des Steuerrechts und bedarf keiner weiterer Begründung. Der Wille des Steuerpflichtigen, wie er namentlich in der buchmässigen Behandlung, in der Aufnahme eines Gegenstands in die Geschäftsbücher und in der Ausscheidung aus diesen zum Ausdruck kommt, wird allerdings in der Regel ein gewichtiges Indiz für die steuerliche Zuteilung sein. Entscheidend ist jedoch stets die Gesamtheit der *tatsächlichen* Verhältnisse. Dem Geschäftsvermögen wird demnach ein Aktivum dann regelmässig zuzuteilen sein, wenn es aus Mitteln des Geschäfts oder für geschäftliche Zwecke erworben worden ist, weiter auch dann, wenn es dem Geschäftsbetrieb tatsächlich dient, sei es unmittelbar durch seine Beschaffenheit oder als Pfand für Geschäftsschulden, sei es mittelbar durch seinen Wert, als notwendiges Betriebskapital oder als Reserve, sofern und soweit eine solche nach Art und Umfang des Geschäfts erforderlich oder doch üblich ist (vgl. Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung 1926 S. 248, Blätter für zürch. Rechtsprechung 1934 Nr. 113 und 1939 Nr. 73, ferner BOSSHARDT a.a.O. und WYSS, Der Einkommensbegriff im schweizerischen Steuerrecht S. 92).

4. — Im vorliegenden Falle ist die entscheidende Frage, ob die gesamten oder doch die angeblich mit Gewinn verkauften Liegenschaften des Rekurrenten zum Geschäftsvermögens seines Brennmaterialhandels gehörten, von den kantonalen Instanzen nicht geprüft worden, weil sie von der irrthümlichen Auffassung ausgingen, die Liegenschaftsverwaltung selbst habe schon als buchführungspflichtiges Gewerbe zu gelten....

Die Beschwerde ist demnach in dem Sinne gutzuheissen, dass der Entscheid der Rekurskommission aufgehoben und die Angelegenheit zu neuer Entscheidung an sie zurückgewiesen wird. Kommt sie unter Berücksichtigung der in den vorstehenden Erwägungen entwickelten Gesichtspunkten zum Schluss, dass die verkauften Liegenschaften zum Geschäfts- und nicht zum Privatvermögen des Rekurrenten gehörten, so hat sie weiter zu prüfen, ob der Rekurrent beim Verkaufe tatsächlich einen Gewinn erzielt hat. Er hat dies bereits im kantonalen Verfahren substantiiert bestritten und daher Anspruch darauf, dass zu diesem Einwand Stellung genommen werde.

53. Auszug aus dem Urteil vom 8. Dezember 1944 i. S. C. S. gegen Steuerrekurskommission des Kantons St. Gallen.

Wehrsteuer : Wertvermehrungen auf Aktiven eines buchführungspflichtigen Unternehmens gehören zum Einkommen desjenigen Jahres, in dem sie gebucht werden (Art. 21 Abs. 1 lit. f WStB).

Impôt pour la défense nationale : Les plus-values des actifs d'une entreprise astreinte à tenir une comptabilité font partie du revenu de l'année au cours de laquelle elles sont portées en compte (art. 21 al. 1 lit. f AIN).

Imposta per la difesa nazionale : L'aumento del valore degli attivi d'un'impresa obbligata a tenere libri di commercio fa parte del reddito dell'anno in cui è iscritto nei libri (art. 21 cp. 1 lett. f DCF per l'IDN).

Der Rekurrent ist Inhaber eines Detailverkaufsgeschäfts der Konfektionsbranche. Er schliesst seine Bücher Ende

Juni ab. Am 31. Oktober 1940 deklarierte er für das Wehrpfer eine stille Reserve auf dem Warenlager von Fr. 20,000.—. Am 31. Dezember 1940 belastete er diesen Betrag dem Warenkonto und schrieb ihn seinem Kapitalkonto gut. Bei der Veranlagung zur Wehrsteuer (I. Periode) wurde ein Teil dieser Aufwertung, nämlich ein Betrag von Fr. 5000.—, dem steuerbaren Einkommen des Geschäftsjahres 1939/40 zugerechnet.

Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde beanstandet der Rekurrent u. a. diese Zurechnung. Er macht geltend, die stille Reserve auf dem Warenlager sei schon vor dem 30. Juni 1939 vorhanden gewesen und in den Jahren vorher verdient worden; es gehe daher nicht an, einen Teil der Wertvermehrung dem Einkommen des Geschäftsjahres 1939/40 zuzurechnen.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde in diesem Punkte gutgeheissen im Sinne folgender

Erwägung :

Nach Art. 21 Abs. 1 lit. f. WStB (wie schon nach Art. 21 bzw. 22 Ziff. 4 KrisAB) gehören zum steuerbaren Einkommen auch die Wertvermehrungen, die auf Aktiven eines buchführungspflichtigen Unternehmens eingetreten und verbucht worden sind. Der Rekurrent bestreitet nicht, dass die Aufwertung des Warenlagers um Fr. 20,000.—, die er für das Wehrpfer vorgenommen und am 31. Dezember 1940 verbucht hat, eine solche Wertvermehrung und deshalb an sich wehrsteuerpflichtiges Einkommen darstellt; er beanstandet aber, dass die Vorinstanz die Wertvermehrung teilweise, im Betrag von Fr. 5000.—, dem Geschäftsjahr 1939/40 zugerechnet hat, und macht geltend, dass sie zum Einkommen früherer Jahre gehöre.

Richtig ist, dass diese Wertvermehrung schon geraume Zeit vor der Buchung und allmählich eingetreten ist. Art. 21 Abs. 1 lit. f WStB stellt jedoch nicht auf den praktisch kaum zu bestimmenden Zeitpunkt der Wertvermehrung ab, sondern auf den Zeitpunkt der Buchung (so