

Direkte Bundessteuer

Übertragung eines Unternehmens an eine steuerbefreite Stiftung vom 29. August 1995

Die unentgeltliche und erbweise Übertragung einer ganzen Unternehmung auf eine steuerbefreite Stiftung, die keine Fortsetzung des Unternehmens bezweckt, bewirkt einen Übergang vom Geschäfts- ins Privatvermögen (Privatentnahme) mit der Folge, dass über die stillen Reserven abzurechnen ist.

Die Übertragung des Geschäftsvermögens stellt auch keine abzugsfähige Zuwendung für gemeinnützige Zwecke dar, wenn sie nicht aus geschäftlichen Gründen, sondern als persönliche Ausgabe des Erblassers erfolgt.

I. Sachverhalt

A. Am 20. April 1987 verstarb X. an seinem letzten Wohnsitz in Basel. Mit letztwilliger Verfügung vom 28. November 1986 hatte er die von ihm gegründete «X.-Stiftung» in Basel zur Alleinerbin eingesetzt. Ausserdem vermachte er der Personalfürsorgestiftung «Y.» sechs in Basel-Stadt gelegene Liegenschaften, von denen allerdings in Abweichung vom Testament zwei auf die X.-Stiftung übertragen wurden.

Am 25. April 1991 veranlagte die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Basel-Stadt einen Liquidationsgewinn von Fr. 24809738.– (Differenz Verkehrswert Buchwert des der X.-Stiftung vererbten Vermögens). Von diesem brachte sie den Verkehrswert des vererbten Vermögens von Fr. 26536126.– in Abzug, so dass kein steuerbarer Gewinn resultierte. Zur Begründung führte die Kantonale Steuerverwaltung aus, der Betrag von Fr. 26536126.– stelle eine steuerlich abzugsfähige Zuwendung für gemeinnützige Zwecke gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. f BdBSt dar.

B. Eine von der Eidgenössischen Steuerverwaltung gegen die Veranlagungsverfügung eingereichte Beschwerde wies die Kantonale Rekurskommission für eidgenössische Abgaben Basel-Stadt am 17. November 1992 hinsichtlich der Zuwendungen an die X.-Stiftung ab; mit Bezug auf die Zuwendungen an die Personalfürsorgestiftung Y. setzte die Rekurskommission einen steuerbaren Gewinn von Fr. 1495535.– fest.

C. Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 15. August 1994 beantragen die X.-Stiftung und der Nachlass X., handelnd durch den Willensvollstrecker, den Entscheid der Rekurskommission vom 17. November 1992 insoweit aufzuheben, als dem Nachlass die Bezahlung einer Jahressteuer auf einem Liquidationsgewinn von Fr. 1495535.– auferlegt worden sei.

Die Rekurskommission und die Eidg. Steuerverwaltung beantragen Abweisung der Beschwerde. Die Kantonale Steuerverwaltung hat ausdrücklich auf eine Stellungnahme verzichtet.

D. Mit ebenfalls gegen den Entscheid der Rekurskommission vom 17. November 1992 gerichteter Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 17. August 1994 beantragt die Eidg. Steuerverwaltung, den Entscheid der Rekurskommission aufzuheben und auf dem Liquidationsgewinn in Höhe von Fr. 24809738.– eine volle Jahressteuer zu erheben.

Der Nachlass X. und die Rekurskommission schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Die Kantonale Steuerverwaltung hat ausdrücklich auf eine Stellungnahme verzichtet.

II. Entscheidungsgründe

1. In beiden Verfahren geht es um den gleichen Entscheid der Kantonalen Rekurskommission für eidgenössische Abgaben Basel-Stadt vom 17. November 1992, der einerseits von der Eidg. Steuerverwaltung und andererseits durch die X.-Stiftung und den Willensvollstrecker des Nachlasses von X. angefochten wird. Da sich in beiden Verfahren im wesentlichen auch die gleichen Rechtsfragen stellen, rechtfertigt es sich, die Verfahren zu vereinigen.

2. Die Rekurskommission ist zur Auffassung gelangt, die Schenkung und erbweise Übertragung eines ganzen Unternehmens bewirke keinen Übergang in das Privatvermögen. Auch nach dem Übergang des Geschäftsvermögens des Erblassers auf die X.-Stiftung sei dieses als Geschäftsvermögen zu qualifizieren; eine Realisation der stillen Reserven habe nicht stattgefunden.

Dagegen seien die der Personalfürsorgestiftung Y. vermachten Liegenschaften gemäss dem Willen des Erblassers in dessen Testament aus dem Geschäftsvermögen ausgeschieden. Es handle sich um eine Privatentnahme, weshalb steuerlich über die stillen Reserven auf den betreffenden Liegenschaften abzurechnen sei. Vom so errechneten Gewinn könnten die Zuwendungen an die Personalfürsorgestiftung nicht als Zuwendung gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. f bis BdBSt in Abzug gebracht werden, da es sich nicht um Geschäftsaufwand handle. Die in Frage stehende Personalfürsorgestiftung bestehe zugunsten der Arbeitnehmer der Gesellschaften des Zuwendenden, nicht jedoch von Arbeitnehmern des Zuwendenden selbst.

3. a) Die unentgeltliche Übertragung eines Unternehmens, sei es durch Schenkung oder Erbfolge, bedeutet keine steuerbare Veräusserung oder Verwertung von Geschäftsvermögen (Ernst Käzig, Die eidgenössische Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Aufl., I. Teil, Basel 1982, Art. 21 N 196; Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl., Bern 1985, Art. 21 N 138, 140; Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, § 15 N 24 ff. S. 597 ff.; Markus Reich, Die Realisation stiller Reserven, Zürich 1983, S. 178 f).

Hier erfolgt indessen mit dem Erbfall gleichzeitig der Übergang des Unternehmens an eine eingesetzte Erbin, die von ihrer Natur her als Stiftung nicht die Fortsetzung des Unternehmens, sondern die Unterstützung Dritter, vornehmlich aus den Erträgen des Stiftungsvermögens, bezweckt. Freilich ist denkbar, dass eine Stiftung mit idealem Zweck auch ein Unternehmen betreibt (vgl. Hans Michael Riemer, Berner Kommentar, Systematischer Teil, N 383 ff.). Das ist hier jedoch nicht der Fall. Dagegen spricht schon die Stiftungsurkunde, gemäss welcher der Stiftungszweck durch die Erträge des Stiftungsvermögens erreicht werden soll; eine unternehmerische Tätigkeit ist in der Stiftungsurkunde nicht vorgesehen. Darüber hinaus bestätigt aber auch die Stiftung selbst, dass sie kein kaufmännisch geführtes Unternehmen betreibt. Damit kann das auf die Stiftung als Erbin übergegangene Vermögen bei dieser auch kein Geschäftsvermögen darstellen.

Die Einsetzung der X.-Stiftung als Alleinerbin hatte damit auf den Tod des Erblassers hin notwendigerweise die Beendigung der Geschäftstätigkeit und eine Privatentnahme zur Folge: Durch seine letztwillige Verfügung bewirkte der Erblasser, dass das Geschäftsvermögen seines bis dahin bestehenden Unternehmens mit seinem Tod auf die X.-Stiftung als Alleinerbin überging und damit infolge der «Geschäftsvermögensunfähigkeit» der Stiftung zu Privatvermögen wurde. Es ist daher über die stillen Reserven abzurechnen. Anders wäre es höchstens dann, wenn die betriebliche Verknüpfung des Vermögens fortgesetzt würde (vgl. Reich, a.a.O., S. 208). Wie die Eidg. Steuerverwaltung überdies zutreffend ausführt, hatte der Erbfall zur Folge, dass das Geschäftsvermögen mit dem Übergang auf die X.-Stiftung als ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dienende Anstalt im Sinne von Art. 16 Ziff. 3 BdBSt in den steuerfreien Bereich gelangte, so dass sich auch unter diesem Gesichtswinkel eine Abrechnung über die stillen Reserven als erforderlich erweist (vgl. Reich, a.a.O., S.

139).

b) Entgegen der von der X.-Stiftung und dem Willensvollstrecker vertretenen Auffassung beruht die Besteuerung des zu beurteilenden Vorgangs auf einer genügenden gesetzlichen Grundlage. Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt ist weit gefasst. Die Bestimmung erwähnt neben der Veräusserung auch die Verwertung von Vermögensstücken. Die Vorschrift erfasst alle Kapitalgewinne, die im Betriebe des buchführungspflichtigen Unternehmens durch Realisierung (Veräusserung oder Verwertung) von Geschäftsvermögen erzielt werden (BGE 85 I 243 E. 1 S. 247 f.). Hier liegt mit der Privatentnahme auf den Tod des Erblassers hin eine Verwertung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt vor.

4. Der Übergang des (Geschäfts)vermögens des Erblassers auf die X.-Stiftung stellt auch keine gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. f BdBSt abzugsfähige Zuwendung für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke dar.

a) Die X.-Stiftung ist eine ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dienende Anstalt im Sinne von Art. 16 Ziff. 3 BdBSt und als solche von der Pflicht zur Bezahlung der direkten Bundessteuer befreit. Zuwendungen an die Stiftung fallen daher grundsätzlich als abzugsfähige Zuwendungen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. f BdBSt in Betracht.

b) In einem älteren Entscheid hat das Bundesgericht für die Abzugsfähigkeit einer ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dienenden Zuwendung verlangt, dass diese aus irgendwelchen geschäftlichen Gründen erfolgen müsse. Zuwendungen, denen keinerlei geschäftlicher Charakter zukomme (im zu beurteilenden Fall Beiträge an eine religiöse Gemeinschaft), seien zu den persönlichen Ausgaben des Steuerpflichtigen zu rechnen und könnten nicht gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. f BdBSt abgezogen werden (ASA 30, 85). In einem kürzlich ergangenen Urteil zu der parallelen Vorschrift von Art. 49 Abs. 2 BdBSt (Abziehbarkeit der Zuwendungen von Aktiengesellschaften für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke) hat das Bundesgericht ausgeführt, dass Zuwendungen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke auch dann abzugsfähig seien, wenn diese zwar aus steuerlicher Sicht nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand angesehen werden könnten, aber doch mit der Gesellschaft in einem Zusammenhang stünden und nicht als persönliche Zuwendungen der hinter der Gesellschaft stehenden natürlichen Personen erschienen. Wo diese Voraussetzung erfüllt sei, hielten sich gemeinnützige Zuwendungen schon wegen des auf Gewinnerzielung ausgerichteten Gesellschaftszwecks regelmässig in einem entsprechenden Rahmen. Zuwendungen, die im Hinblick auf den gewählten Empfänger, auf ihre besondere Höhe oder aufgrund sonstiger Umstände nicht der Gesellschaft zurechenbar und mit deren Zweck auch nicht vereinbar seien, sondern allein dem privaten Interesse der sie beherrschenden Personen dienten, könnten nicht gestützt auf Art. 49 Abs. 2 BdBSt zum Abzug gebracht werden (ASA 64, 224 E. 3b S. 231).

Hier ergibt sich bereits aus der Höhe des bei der X.-Stiftung als Alleinerbin entstandenen Vermögensvorteils, dass ein irgendwie gearteter Zusammenhang mit der geschäftlichen Tätigkeit des Erblassers fehlt. Ein Zusammenhang mit dieser Tätigkeit fehlt abgesehen davon auch deshalb, weil der Vermögensübergang auf die Stiftung ja gerade auf den Tod des Erblassers, d.h. das endgültige Ende von dessen Erwerbstätigkeit, hin vorgenommen wurde. Die Einsetzung der X.-Stiftung als Alleinerbin muss daher als persönliche Ausgabe qualifiziert werden und ist als solche gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. f BdBSt nicht abzugsfähig.

5. Mit der Rekurskommission ist schliesslich davon auszugehen, dass die Vermächtnisse zugunsten der Personalfürsorgestiftung Y., welche Liegenschaften aus der Erbschaft erhalten hat, nicht als Zuwendung gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. f bis BdBSt qualifiziert werden können. Art. 22 lit. f bis BdBSt setzt voraus, dass die entsprechenden Beträge dem eigenen Personal des zuwendenden Unternehmers zugute kommen sollen. Diese Voraussetzung ist hier offensichtlich nicht erfüllt. Destinatäre der Personalfürsorgestiftung Y. sind nicht Arbeit-

nehmer des Erblassers oder seines Rechtsnachfolgers, sondern Angestellte von Gesellschaften, mit denen zusammen der Erblasser die X.-Stiftung gegründet hat (vgl. Känzig, a.a.O., Art. 22 N 179).

6. ...

Demgemäss wird erkannt:

1. ...

2. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde der Eidgenössischen Steuerverwaltung wird gutgeheissen, der Entscheid der Kantonalen Rekurskommission für eidgenössische Abgaben Basel-Stadt vom 17. November 1992 aufgehoben und die Sache zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Basel-Stadt zurückgewiesen.

3. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde der X.-Stiftung, Basel, sowie des Nachlasses von X. wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.