

Einkommensaufrechnung

Honorarforderung im Rahmen der Erbteilung

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 29. August 1997

Wird der mit den Miterben vereinbarte und verkündete Übernahmepreis eines landwirtschaftlichen Grundstückes in Anerkennung der «im Interesse der Erbgemeinschaft geleisteten verschiedenen Dienstleistungen» reduziert und die Forderung durch eine detaillierte Honorarnote spezifiziert, so ist die Differenz als Einkommen zu versteuern.

Tatsachen:

A. Mit öffentlicher Urkunde vom 2. März 1989 über die Ausscheidung aus dem Gesamthandverhältnis hat AX-Y, Ehefrau des BX, aus dem Nachlass ihres Vaters von ihren Miterben den ihr noch nicht gehörenden 3/4-Gesamthandsanteil an dem in Z (Kanton Solothurn) gelegenen landwirtschaftlichen Grundstück Parzelle Nr. 317 (10355 m²) zum Preis (Anrechnungswert) von Fr. 77125.– zu Eigentum übernommen (Nutzen- und Schadenbeginn 1. November 1989). Dabei wurde vereinbart, dass der Übernahmepreis unter den Parteien gemäss interner Vereinbarung verrechnet werde. Offenbar bereits vor dem Abschluss des oben erwähnten Vertrages, aber auch nachher waren unter den Miterben Meinungsverschiedenheiten entstanden. Jedenfalls steht fest und ist unbestritten, dass AX-Y ihren Miterben für die Übernahme des 3/4-Eigentumsanteiles letztlich statt (wie urkundlich vereinbart) Fr. 77125.– nur einen Betrag in der Höhe von total Fr. 30000.– (= Fr. 4.–/m²) vergütet hat. Gestützt auf diesen Sachverhalt hielt die Steuerverwaltung des (Wohnsitz-) Kantons Basel-Landschaft für die direkte Bundessteuer 1991/92 dafür, dass die Differenz zwischen dem am 2. März 1989 verkündeten Übernahmepreis (Fr. 77125.–) und der tatsächlichen Auszahlung (Fr. 30000.–), d.h. ein Betrag von Fr. 47125.–, als Entgelt für bestimmte zu Gunsten der Erbgemeinschaft erbrachte Dienstleistungen zu betrachten und daher beim steuerbaren Einkommen (als Nebeneinkommen) aufzurechnen sei. Zur Begründung führte sie aus, in der den Erben vorgelegten Schlussabrechnung sei eine Honorarnote für langjährige Verwaltungstätigkeit enthalten. Es sei daher davon auszugehen, dass BX seine Forderung aus Verwaltungstätigkeit mit der gegenüber den Miterben bestehenden Schuld der Ehefrau aus der Übernahme der Liegenschaft zur Verrechnung gestellt und auf diese Weise die tatsächliche Auszahlung an die Miterben habe reduzieren können.

B. Eine danach von BX gegen den entsprechenden Einspracheentscheid erhobene Beschwerde wurde durch die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft abgewiesen.

C. Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 21. Oktober 1994 führen BX und AX-Y Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei auf die Besteuerung des als Einkommen aufgerechneten Betrages von Fr. 47125.– zu verzichten. Eventuell seien bei einer allfälligen Besteuerung des betreffenden Betrages die während der Dauer der Verwaltungstätigkeit (21 Jahre) entstandenen Auslagen und Gewinnungskosten in Abzug zu bringen, so dass sich die maximale Besteuerung auf Fr. 21000.– reduzieren würde; zudem sei für die Bestimmung des Steuersatzes dieser Betrag durch die Anzahl der dafür aufgewendeten 21 Jahre (Rentensatz) zu teilen.

D. Die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen.

Erwägungen:

1. a) Gemäss Art. 104 OG kann mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, geltend gemacht (lit. a) und eine unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes gerügt werden (lit. b). Das Bundesgericht ist nach Art. 105 Abs. 2 OG an die Feststellung des Sachverhaltes jedoch gebunden, wenn, wie hier, eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt hat. Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsermittlung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 1983, § 30, S. 286; mit Hinweisen).

b) Aus dieser beschränkten Überprüfungsbefugnis folgt, dass neue tatsächliche Vorbringen und Beweismittel weitgehend ausgeschlossen sind (BGE 114 Ib 27 E. 8b S. 33, mit Hinweis auf BGE 107 Ib 167 E. Ib S. 169; BGE 102 Ib 124 E. 2a S. 127; Gygi, a.a.O., S. 286/287).

2. Die Beschwerdeführer haben nach Ablauf der Beschwerdefrist (25. September 1995) am 14. November 1995, 31. Oktober 1996, 29. Dezember 1996, 7. März 1997, 20. Juni 1997 und 21. Juli 1997 unaufgefordert verschiedene Eingaben (jeweils mit Beilagen) eingereicht. Gemäss Art. 110 Abs. 4 OG findet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein zweiter Schriftenwechsel nur ausnahmsweise statt, wobei dieser jedoch nicht dazu dienen kann, nach Ablauf der Beschwerdefrist zusätzliche Begründungen für die Beschwerde nachzuliefern. Ein zweiter Schriftenwechsel wird vor allem dann angeordnet, wenn die Verwaltung in ihrer Vernehmlassung neue Behauptungen aufstellt, die nach Ansicht des Bundesgerichts für die Entscheidung von wesentlicher Bedeutung sind und deren Richtigkeit nicht ohne weiteres aktenkundig ist (vgl. Urteil vom 22. Dezember 1989, in ASA 60 S. 202 E. 1 S. 204, mit Hinweis auf BGE 94 I 659 E. 1 S. 662). Weil die Vernehmlassungen der am Verfahren beteiligten Amtsstellen keine neuen tatsächlichen oder rechtlichen Vorbringen enthielten, erübrigte sich die Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels. Die nach Ablauf der Beschwerdefrist (Art. 106 Abs. 1 OG) unaufgefordert eingereichten Eingaben der Beschwerdeführer (die sich im übrigen weitgehend auf die kantonalen Steuern beziehen) sind daher in diesem Verfahren unbeachtlich.

3. a) Mit dem vorliegend umstrittenen Betreffnis von Fr. 47125.– verhält es sich wie folgt: Im Laufe des Veranlagungsverfahrens gaben die Beschwerdeführer eine «Honorarnote BX für CX-W Erben» zu den Akten. Diese im Zusammenhang mit der Endabrechnung der Erbschaft den Miterben unterbreitete Honorarnote betraf die Buchhaltungsperiode 1969 bis 1989. Darin wurde unter dem Titel «Interne Verrechnung» ein Betrag von Fr. 103500.– eingestellt; mit andern Worten wurde somit (kalkulatorisch) davon ausgegangen, dass für die Parzelle Nr. 317 im Falle des Verkaufes an einen aussenstehenden Dritten ein Preis von Fr. 103500.– (= Anrechnungswert) hätte realisiert werden können. Andererseits stellte BX in dieser Honorarnote den Miterben für die von ihm bzw. seiner Ehefrau seit 1969 zu Gunsten der Erbschaft geleisteten Dienste die folgenden Positionen in Rechnung:

Gräberpflege	Fr. 8000.–
A Liegenschaftsverwaltung 20 Jahre	Fr. 13333.–
20 Jahre Ausarbeiten der Steuererklärungen	Fr. 6000.–
Verwaltung 1989 & Liquidation	Fr. 22800.–
21 Jahre Hausmeisteramt	Fr. 4200.–

Wie in der Beschwerdeschrift selbst anerkannt wird, wurde der am 2. März 1989 verkündete Auskaufsbetrag von Fr. 77125.– in Anerkennung der «im Interesse der Erbgemeinschaft» geleisteten «verschiedensten Dienstleistungen» um Fr. 47125.– (die obgenannten Positionen belaufen sich auf total Fr. 54333.–) auf Fr. 30000.– reduziert. Daraus folgt, dass es sich bei diesem Betreffnis mit Sicherheit nicht um eine - wie von den Beschwerdeführern ursprünglich behauptet - seitens der Miterben erbrachte Schenkung handeln kann; eine solche würde im übrigen - wie die Vorinstanz zutreffend dargelegt hat - abgesehen vom Merkmal der unentgeltlichen Vermögenszuwendung auch das Vorliegen eines allseitigen Zuwendungswillens voraussetzen. Die Beschwerdeführer machen denn auch im vorliegenden Verfahren zu Recht nicht mehr geltend, es habe sich bei der Reduktion des Auskaufbetrages um eine Schenkung gehandelt.

b) Des weitern kann der Auffassung der Beschwerdeführer, die Aufstellung sei nur zur Dokumentation gegenüber den Erben unterbreitet worden, um eine Reduktion des Kaufpreises zu erwirken, unter den gegebenen Umständen nicht gefolgt werden. Vielmehr ist das der Endabrechnung über die Erbschaft beigefügte Dokument ausdrücklich als Honorarnote bezeichnet. Ausserdem wurde in einem anfangs Dezember 1989 an die Erbgemeinschaft gerichteten Schreiben dargelegt, dass sich die eingestellten Ansätze nach der Honorarordnung der Schweizerischen Treuhand- und Revisionskammer (Löhne und Preise Basis 1984) richteten.

Die Vorinstanz durfte bei dieser Akten- und Beweislage zulässigerweise davon ausgehen, dass die Beschwerdeführer gegenüber den Miterben ein Honorar für die von ihnen zu Gunsten der Erbgemeinschaft geleisteten Dienste in Rechnung gestellt und die Honorarforderung mit dem urkundlich vereinbarten Auskaufsbetrag von Fr. 77125.– verrechnet haben. Der verrechnete Betrag von Fr. 47125.– wurde gestützt auf Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt daher zu Recht der Einkommenssteuer unterworfen.

c) Soweit mit dem vor Bundesgericht neu gestellten Eventualbegehren unter Hinweis auf Auslagen und Gewinnungskosten eine Reduktion des steuerbaren Betrages von Fr. 47125.– auf Fr. 21000.– verlangt wird, beruht dieser Antrag auf unzulässigen neuen tatsächlichen Behauptungen, da die Existenz derartiger Aufwendungen im kantonalen Verfahren nicht geltend gemacht wurde (vgl. vorne E. Ib). Davon abgesehen werden die behaupteten Auslagen und Gewinnungskosten auch in keiner Weise belegt, weshalb dem Eventualbegehren nicht entsprochen werden kann.

d) Ebenfalls abzuweisen ist das weitere Eventualbegehren der Beschwerdeführer, es sei die Besteuerung auf Grund des Rentensatzes (Art. 40 Abs. 4, früher Abs. 2 BdBSt) vorzunehmen; denn beim zur Diskussion stehenden Betreffnis von Fr. 47125.–, auf dessen Ausrichtung die Miterben verzichtet haben, handelt es sich weder um eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen noch um eine Kapitalabfindung bei Beendigung eines Dienstverhältnisses (Lidlohn).

4. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist somit abzuweisen.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführern zu überbinden (Art. 156 Abs. 1 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 1 OG).

Demgemäss wird erkannt:

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.