

Dienstuntauglichkeit wenigstens noch für eine Reihe von Jahren nach der Heilung (Karenzzeit) nach sich. Der Grund des Fortbestehens der Untauglichkeit ist in diesem Falle die Rückfallsgefahr, welche von der Erkrankung her zurückgeblieben ist. Auch insoweit ist Art. 2 lit. b MSTG anwendbar, sofern diese Gefahr, zum mindesten zu einem wesentlichen Teil, eine Folge des geleisteten Dienstes ist (BGE 72 I 301, Erw. 2). So verhält es sich aber nach dem Ausgeführten hier.

Der Beschwerdeführer ist daher auch für die Steuerjahre 1947 ff. vom Ersatz zu entheben.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird gutgeheissen, der angefochtene Entscheid aufgehoben und der Beschwerdeführer für immer vom Militärpflichtersatz befreit.

**35. Urteil vom 10. Oktober 1947 i. S. G. gegen Wehropfer-Rekurskommission des Kantons Zürich.**

*Wehropfer* : Der Geschäftswert einer Unternehmung ist bei Feststellung des steuerbaren Vermögens nicht anzurechnen, soweit er sich nicht auf den Wert von Gegenständen des Anlagevermögens (Sachgütern und Rechten) auswirkt.

*Sacrifice de défense nationale* : Dans la mesure où elle n'est pas constituée par des éléments du fonds d'exploitation (biens matériels et droits), la valeur commerciale d'une entreprise ne doit pas être comprise dans le montant de la fortune imposable.

*Sacrificio per la difesa nazionale* : Nella misura in cui non comprende elementi del fondo d'esercizio (beni materiali e diritti), il valore commerciale d'un'azienda non dev'essere incluso nell'ammontare della sostanza imponibile.

A. — Der Beschwerdeführer hat im Jahre 1938 eine Apotheke erworben, wobei er, ausser dem Wert von Warenlager, Mobiliar und Einrichtung, einen Kundschaftswert (Goodwill) von ungefähr Fr. 25,140.— zu vergüten hatte. Es ist unbestritten, dass in dem Goodwill keinerlei Rechte (Markenrechte, Patente, Verfahren oder Rechte anderer

Art) inbegriffen sind. Am Ende des Geschäftsjahres 1941/42 war der Goodwill auf Fr. 14,000.— abgeschrieben, Ende 1943/44 auf Fr. 8500.—.

B. — Bei der Einschätzung zum neuen Wehropfer ist in die Berechnung des steuerbaren Vermögens ein Posten « Goodwill Fr. 14,000.— » einbezogen worden. Eine Einsprache gegen diese Einschätzung ist abgewiesen worden mit der Begründung, effektiv bezahlter und in der Bilanz aktivierter Goodwill stelle wehropferpflichtiges Vermögen dar. Die Wehropfer-Rekurskommission des Kantons Zürich hat die Einschätzung bestätigt und dazu im Wesentlichen ausgeführt, es handle sich um die Abschreibung des Goodwills von Fr. 14,000.—, welche in der Einschätzung nicht zugelassen wurde : Das Bundesgericht habe in seinem Entscheide vom 2. April 1941 i. S. Mühlebach S. A. (Archiv 10 S. 86) festgestellt, dass Abschreibungen des Postens Goodwill nur zulässig seien, wenn im betreffenden Geschäftsjahr tatsächlich eine Wertverminderung eingetreten sei. Hier sei der Einschätzung mit Recht der Betrag zu Grunde gelegt worden, der dem Buchwert am 31. Oktober 1942 entsprach. Denn angesichts des fortgesetzt steigenden Geschäftsumsatzes könne sich der Pflichtige nicht darauf berufen, der Kundschaftswert müsse wegen Geschäftsrückgang herabgesetzt werden. Demgemäss wurde die Einschätzung für Fr. 38,500.— beim Wehropfer steuerbaren Vermögen bestätigt.

C. — Hiegegen richtet sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben. Zur Begründung wird ausgeführt, der Goodwillposten dürfe nicht zum steuerbaren Vermögen gerechnet werden, da als reines Vermögen (Art. 5 WOB II) neben den einer Person zustehenden Sachen nur geldwerte Rechte angesehen werden könnten. Ein Goodwill aber sei kein Recht. Er geniesse überhaupt keinen rechtlichen Schutz. Wie er sich geschäftlich auswirke, sei ganz ungewiss, ebenso, ob er überhaupt je realisiert werden könne. Dass er in der Bilanz des Beschwerdeführers ausgewiesen

werde (1944 noch mit Fr. 8500.—) sei ohne Bedeutung. Das Wehropfer erfasse das Vermögen nach seinem Verkehrswert und sehe dabei von der Buchhaltung vollständig ab. Die Behaftung des Beschwerdeführers bei seiner Buchhaltung würde insofern eine Ungerechtigkeit bedeuten, als es zahlreiche Fälle gebe, wo der Goodwill nicht oder nicht mehr in der Bilanz erscheine. In der Begründung des angefochtenen Entscheides werde übersehen, dass es sich nicht um die Berechnung des steuerbaren Einkommens, sondern des Vermögens handle.

D. — Die kantonale Rekurskommission verweist auf das Urteil i. S. Marbaise.

Das kantonale Steueramt bemerkt, bei den kantonalen Steuern habe der Pflichtige den Goodwill stets als steuerbares Vermögen deklariert und damit kund getan, dass er diesem einen Verkehrswert beimesse. Hiezu setze er sich nun in Widerspruch. Der Verkehrswert des Goodwill dürfe ohne Bedenken mit Fr. 14,000.— angenommen werden.

Die eidg. Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde gutzuheissen.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde geschützt

*in Erwägung:*

1. — Es handelt sich nicht, wie nach der Begründung ihres Entscheides die kantonale Rekurskommission anzunehmen scheint, um die Abschreibung des Goodwills von Fr. 14,000.—, sondern um die Frage, ob der Goodwill dem Beschwerdeführer als ein Bestandteil des steuerbaren Vermögens angerechnet werden darf. Der Betrag von Fr. 14,000.— ist in die Steuerberechnung aufgenommen worden, weil der Goodwill so in der Jahresbilanz 1941/42 ausgewiesen war und angenommen wurde, er habe seither jedenfalls nicht abgenommen. Die inzwischen, bis zu dem für das Wehropfer massgebenden Stichtag, vorgenommenen Abschreibungen blieben demgemäss unberücksichtigt. Andererseits geht das Begehren des Steuerpflichtigen,

den Goodwill ganz ausser Betracht zu lassen, über das, was am Stichtag abgeschrieben war, weit hinaus. Die Frage stellt sich also selbständig, unabhängig von den Abschreibungen, die am Stichtag in den Büchern des Beschwerdeführers vorgenommen waren. Es ist andererseits aber auch nicht behauptet worden, der Goodwill (Geschäftswert) habe am Stichtage überhaupt nicht mehr bestanden. Im Falle Marbaise war es anders; dort wurde angenommen, der Goodwill sei am Stichtage kein bilanzfähiges Aktivum mehr gewesen, und die Zurechnung zum steuerbaren Vermögen wurde mit dieser Begründung abgelehnt. Hier war der Goodwill noch in den Büchern ausgewiesen, wenn auch nicht mit dem in der Einschätzung angerechneten Betrage.

2. — Wie ein in der Bilanz ausgewiesener Geschäftswert bei eidgenössischen Steuern auf dem Vermögen zu behandeln ist, hat das Bundesgericht bisher nicht entschieden. Dagegen war bei Einschätzungen für Geschäftserträge (Erwerbseinkommen) zu prüfen, ob Abschreibungen auf dem Geschäftswert zum Abzuge zugelassen werden können. Das Bundesgericht hat den Abzug in zwei Fällen abgelehnt (Entscheide vom 18. Juni 1931 i. S. Frey und 2. Juni 1941 i. S. Mühlebach). Es ist aber mit den Entscheiden vom 21. März 1947 i. S. Salvisberg und Marbaise auf diese Stellungnahme zurückgekommen und hat sich im Hinblick auf die Praxis der staatsrechtlichen Abteilung (Urteil vom 30. September 1938 i. S. Noba S.A. und spätere Entscheide) der Auffassung angeschlossen, die sich in der Zürcher Steuerpraxis durchgesetzt hatte. Danach wird ein entgeltlich erworbener Goodwill als Vermögenswert und Aktivposten der kaufmännischen Bilanz anerkannt, und es wird angenommen, dass der Goodwill einer Entwertung unterliege, die bei der Besteuerung durch Abschreibungen zu berücksichtigen sei. Als Grund der Entwertung wird dabei, vor allem bei Handelsgeschäften, ein supponierter, praktisch nicht nachweisbarer Schwund des übernommenen Geschäftswertes angesehen.

Es wird angenommen, dass der übernommene Geschäftswert durch einen neuen, vom neuen Betriebsinhaber geschaffenen Geschäftswert ersetzt werde. Man lässt die Abschreibung zu, weil selbstgeschaffener Geschäftswert nach schweizerischen Bilanzgrundsätzen nicht als Bilanzaktivum anerkannt werde.

3. — Geht man, gestützt auf diese Praxis, davon aus, dass dem entgeltlich erworbenen Geschäftswert wirklich ein Wert beizumessen ist, so wäre es an sich folgerichtig, diesen Wert auch bei der Vermögenssteuer zu berücksichtigen. Es ist nicht einzusehen, warum ein wirklich vorhandener Wert, zumal wenn er bei konkreten Geschäftsvorfällen zu Tage getreten und daher auch dem Betrage nach zuverlässig feststellbar ist, nicht Bestandteil steuerbaren Vermögens sollte bilden und als solcher herangezogen werden können, wo das ganze « Reinvermögen » (Art. 5 Abs. 1 WOB) zu erfassen ist. Dabei würde das « Geschäft », die Unternehmung, als ein wirkliches Vermögensobjekt angesehen, dessen Wert in der Gesamtorganisation, dem Rufe, der Kundschaft und dem daraus hervorgehenden besondern Gewinn zu finden wäre (BERLINER Buchhaltungs- und Bilanzlehre, 7. Aufl. Bd. II S. 157).

4. — Indessen widerspricht die Besteuerung des Geschäftswertes beim Vermögen der schweizerischen Steuerpraxis. Diese betrachtet es als selbstverständlich, dass ein durch Arbeit erworbener Geschäftswert, der nach schweizerischen Bilanzierungsgrundsätzen nicht als besonderer Aktivposten ausgewiesen wird und nicht ausgewiesen werden soll (vgl. statt anderer: KADERLI Goodwill in Handbuch des Bank-, Geld- und Börsenwesens der Schweiz, S. 254), bei Feststellung des steuerbaren Vermögens nicht angerechnet wird. Der Geschäftswert einer Unternehmung wird beim Vermögen höchstens insoweit erfasst, als er sich auf den Wert von Gegenständen des Anlagevermögens (Sachgüter und Rechte) im Sinne einer Werterhöhung auswirkt. Als selbständiges Vermögensobjekt kommt er bei den Vermögenssteuern jedenfalls dann nicht in Betracht,

wenn das Gesetz dessen Erfassung nicht ausdrücklich vorschreibt. Der Wehropferbeschluss II enthält aber keine derartige Anordnung. Es ist daher davon auszugehen, dass die Praxis, wonach selbstgeschaffener, also nicht gegen Entgelt übernommener Geschäftswert nicht als selbständiger Vermögensbestandteil angerechnet werden darf, der Ordnung des Wehropferbeschlusses entspricht.

5. — Kann aber danach der Unternehmer, der über selbstgeschaffenen Geschäftswert verfügt, für diesen nicht besteuert werden, so würde durch eine Besteuerung des gegen Entgelt erworbenen Geschäftswertes eine Ungleichheit bewirkt, die als stossend und daher unhaltbar angesehen werden müsste. Es besteht kein Grund, ohne gesetzliche Anordnung den Geschäftswert, für welchen Aufwendungen gemacht wurden, bei der Vermögenssteuer anders zu behandeln als den Geschäftswert, den der Unternehmer anderswie erworben hat. Bei der Frage, ob ein Wertobjekt anzurechnen ist, kommt es nicht darauf an, wie es erworben wurde, sondern lediglich darauf, ob es dem Steuerpflichtigen am Stichtage zugestanden hat. Die Unmöglichkeit, selbstgeschaffenen Geschäftswert als selbständiges Vermögensobjekt zu besteuern, zieht es daher notwendig nach sich, auch den gegen Entgelt erworbenen Goodwill als selbständigen Bestandteil steuerbaren Vermögens auszuschliessen.

Ein unlösbarer Widerspruch zu der Behandlung des Geschäftswertes beim Einkommen ergibt sich daraus nicht. Denn die Besteuerung des Goodwills als Vermögensbestandteil unterbleibt, nicht weil ihm, entgegen jener Behandlung, ein wirklicher Wert abgesprochen würde, sondern lediglich deshalb, weil die Erfassung dieses Wertes, sein Einbezug bei Berechnung des Reinvermögens, nicht vorgeschrieben ist.

Übrigens ist die Auffassung, die der Behandlung des entgeltlich erworbenen Geschäftswertes bei der Besteuerung für Einkommen und Geschäftsgewinn zu Grunde liegt, nicht die einzig mögliche. Von ihr wurde ausgegangen, um

im Rahmen der gesetzlichen Ordnung zu einer Lösung zu gelangen, die der Billigkeit entspricht. Es ist aber auch möglich, Aufwendungen für den Erwerb von Geschäftsbetrieben nicht als den Preis für ein gekauftes Wertobjekt, sondern als Entgelt für die Überlassung von Gewinnchancen anzusehen, nämlich der Möglichkeit, ein gut rentierendes Geschäft sogleich zu erlangen, das man sonst, mit einer Neugründung, erst nach einigen Jahren zu Stande gebracht hätte, oder schliesslich als eine dem Vorbesitzer gewährte Beteiligung an den künftigen, für die ersten Jahre nach der Geschäftsübernahme erwarteten Gewinnen (vgl. BERLINER, I. c. S. 158). Auf diesem Boden aber wäre die Aufwendung für Geschäftswert als Ausgabe auf Rechnung späteren Geschäftserfolges anzusehen und es würde ihr kein *gegenwärtiger* Vermögenswert entsprechen. Bilanzmässig wäre der entsprechende Bilanzposten lediglich als ein vorübergehender Ausgleichsposten für kapitalisierte Gewinnaussichten oder als vorübergehender Ergänzungs- und Bewertungsposten für aus künftigen Geschäftsgewinnen zu tilgende Verwendungen anzusehen. Im Rahmen einer Vermögenssteuer, bei der die Erfassung selbsterworbenen Geschäftswertes nicht vorgeschrieben ist, besteht auch angesichts dieser verschiedenen Möglichkeiten der Stellungnahme kein zwingender Grund, gegen Entgelt erworbenen Goodwill anders, ungünstiger zu behandeln als jenen.

**36. Urteil vom 19. September 1947 i. S. H. gegen eidg. Steuerverwaltung.**

*Warenumsatzsteuer:* Die Steuerpflicht des Grossisten ist beschränkt auf die Umsätze, die Gegenstand seines Geschäftsbetriebes bilden.

*Impôt sur le chiffre d'affaires:* L'obligation du grossiste d'acquitter l'impôt est limitée aux seules opérations qui constituent l'activité propre de son entreprise.

*Imposta sulla cifra d'affari:* L'obbligo del grossista di pagare l'imposta è limitato alle operazioni che costituiscono l'attività propria della sua azienda.

A. — Die Beschwerdeführerin ist eine Kollektivgesellschaft, die in Zürich eine Buchdruckerei betreibt. Sie ist seit 1. Oktober 1941 als Grossist im Sinne von Art. 9 WUSTB steuerpflichtig. Sie kaufte von G. eine Druckmaschine zur Verwendung im eigenen Betrieb und bezahlte darauf die Warenumsatzsteuer. In der Folge verwendete sie die Maschine aber nicht, sondern verkaufte sie weiter. Sie machte geltend, dieser Verkauf sei nicht umsatzsteuerpflichtig, weil er ein nicht zum Druckereibetrieb gehörendes Gelegenheitsgeschäft sei und auch weil der gleiche Gegenstand nicht zweimal mit der Umsatzsteuer belegt werden dürfe. Die eidg. Steuerverwaltung war damit nicht einverstanden und entschied am 20. Februar 1946, dass die Beschwerdeführerin für die von ihr gelieferte Druckmaschine einen Steuerbetrag von Fr. 1100.— nebst 3 % Verzugszins seit 1. November 1945 zu entrichten habe.

Hiegegen erhob die Beschwerdeführerin Einsprache mit dem Antrag, es sei festzustellen, dass sie für den Umsatz aus dem erwähnten Verkauf nicht steuerpflichtig sei. Eventuell erhob sie Anspruch auf Rückvergütung der von ihr beim Kauf der Maschine an den Verkäufer entrichteten Umsatzsteuer.

B. — Mit Entscheid vom 24. Mai 1947 hat die eidg. Steuerverwaltung die Einsprache abgewiesen.

Sie führt aus, Gegenstand der vom Grossisten zu entrichtenden Steuer bildeten gemäss Art. 13 Abs. 1 lit. a WUSTB seine Lieferungen im Inland und der Eigenverbrauch an Waren. Dabei könne es sich der Natur der Sache nach nur um Lieferungen handeln, die er im Rahmen seines Unternehmens ausführe, da er nur deswegen Grossist sei. Der Grossist unterliege der Abgabe für alle mit seiner Unternehmertätigkeit zusammenhängenden Lieferungen, ohne dass die subjektive Steuerpflicht in jedem Einzelfalle noch besonders festzustellen wäre; sie sei gegeben, wenn die Voraussetzungen der Art. 9-11 WUSTB erfüllt seien, und sei mit dem Eintrag ins Grossistenregister generell