

## **BGer 2C\_302/2018 vom 9. August 2018**

Bundesgericht, 2018-08-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_302\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_302_2018)

FR: TF 2C\_302/2018 du 9 août 2018

IT: TF 2C\_302/2018 del 9 agosto 2018

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Die Sachurteilsvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

#### **E. 1.2**

Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen ( Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 143 V 19 E. 2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236).

#### **E. 1.3**

Im Unterschied dazu geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen ( BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5).

#### **E. 1.4**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil grundsätzlich den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 143 IV 500 E. 1.1 S. 503). Die Sachverhaltskontrolle ist auf offensichtlich unrichtige Feststellungen beschränkt ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen ( BGE 144 IV 35 E. 2.3.3 S. 42 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung. Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit ( BGE 144 V 50 E. 4.1 S. 52 f. mit Hinweisen; vorne E. 1.3).

#### **E. 2.1**

Gemäss Art. 11 Abs. 5 StHG in der Fassung vom 23. März 2007 (AS 2008 2893), welcher in § 45 Abs. 1 lit. f des Steuergesetzes (des Kantons Aargau) vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) überführt wurde, gilt:

"Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. d sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der

realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. d nachweist, in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss Abs. 3 erhoben. Der auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbare Satz wird durch das kantonale Recht bestimmt. Die gleiche Satz-milderung gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers."

Art. 11 Abs. 5 StHG ist am 1. Januar 2009 in Kraft getreten (AS 2008 2893), wobei den Kantonen ein Zeitraum von zwei Jahren verblieb, um den Nachvollzug vorzunehmen ( Art. 72h StHG in der Fassung vom 23. März 2007). Der hier massgebende § 45 Abs. 1 lit. f StG /AG ist am 1. Januar 2011 wirksam geworden (AGS 2010/5-7).

### **E. 2.2.1**

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.4) befand sich der Steuerpflichtige bei der definitiven Aufgabe seiner selbständigen Notariatstätigkeit im 67. Altersjahr. Die angefangenen Arbeiten betreffen das Jahr 2011 und mithin das vorletzte Geschäftsjahr. Bis dahin wären die tatsächlichen Voraussetzungen der privilegierten Liquidationsbesteuerung grundsätzlich gegeben. Streitig und zu prüfen ist jedoch, ob die eingebuchten angefangenen Arbeiten als realisierte stille Reserven betrachtet werden können, die infolgedessen der Veranlagung 2011 entnommen werden dürfen, um sie - zusammen mit den realisierten stillen Reserven des Jahres 2012 - in der Steuerperiode 2012 mit einer separaten Jahressteuer zu erfassen ( Art. 11 Abs. 5 Satz 1 StHG bzw. § 45 Abs. 1 lit. f Satz 1 StG/AG). Die Frage stellt sich in gleicher Weise unter Herrschaft von Art. 37b Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11). Die direkte Bundessteuer ist im vorliegenden Fall zwar nicht angesprochen, es hätte aber übereinstimmend mit dem harmonisierten Recht der Kantone und Gemeinden entschieden werden müssen. Entsprechend darf zum besseren Verständnis auch die in Ausführung von Art. 37b DBG ("Liquidationsgewinne") ergangene Verordnung vom 17. Februar 2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (LGBV; SR 642.114) herangezogen werden.

### **E. 2.2.2**

Art. 37b Abs. 1 Satz 1 DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 Satz 1 StHG liefern keine eigenständige Definition der realisierten "stillen Reserven"; es handelt sich insoweit um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher der Auslegung bedarf. Das Bundesgericht hatte bereits Gelegenheit, sich mit dem Begriff näher auseinanderzusetzen (so zunächst ausführlich im Urteil 2C\_1015/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 5, in: ASA 85 S. 499, StR 72/2017 S. 222; alsdann in den Urteilen 2C\_485/2017 vom 15. Juni 2017 E. 3.3, in: ASA 86 S. 52, StR 72/2017 S. 891, und 2C\_40/2017 vom 5. Oktober 2017, publ. in BGE 143 II 661 E. 6.3 S. 670). Zusammenfassend erwog das Bundesgericht, der Begriff könne

nicht in Übereinstimmung mit Art. 47 DBG in der ursprünglichen Fassung vom 14. Dezember 1990 (AS 1991 1184; "Sonderveranlagungen - Bei Beendigung der Steuerpflicht oder bei Zwischenveranlagung") ausgelegt werden, da Sinn und Zweck nicht vergleichbar seien. Seinerzeit sei der Gedanke im Vordergrund gestanden, Steuerlücken zu schliessen, die sich ansonsten unter dem vorrevidierten Recht bei unterjähriger Steuerpflicht ergeben hätten. Neurechtlich gehe es hingegen darum, die ansonsten aufgrund der Progression

stossende Steuerlast zu mildern. Der Kreis der privilegierenden Einkünfte sei heute insofern geschlossen, als eine

operative Einkunft ihre Eigenschaft auf jeden Fall beibehalte und als privilegierende stille Reserve

ausser Betracht falle. Der steuerpflichtigen Person sei es verunmöglicht, durch willkürliche Steuerung des Realisationszeitpunkts eine andere - für sie günstigere - Qualifikation herbeizuführen (zum Ganzen zit. Urteil 2C\_1015/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 5.7.2).

### **E. 2.2.3**

Der Begriff der realisierten stillen Reserven lässt sich grundsätzlich

positiv umschreiben. In der Doktrin werden als positive Erscheinungsformen namentlich die realisierten stillen Reserven auf Kapitalanlageliegenschaften oder Immaterialgütern hervorgehoben, auch der insgesamt mit dem Betrieb verbundene Goodwill (RAPHAËL GANI, in: Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire Romand zum LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 34 zu Art. 37b DBG ). In diesen zitierten Beispielen handelt es sich durchwegs um stille Reserven auf Anlagevermögen (Art. 959a Abs. 1 Ziff. 2 bzw. Art. 960d OR ), was auf der Überlegung beruht, dass stille Reserven auf

Umlaufvermögen ( Art. 959a Abs. 1 Ziff. 1 OR ) von vornherein ausser Betracht fallen sollen (GANI, a. a. O., N. 35 zu Art. 37b DBG ). Für die Abgrenzung anhand des buchhalterischen Charakters spricht sicherlich die Einfachheit, bietet es doch keinerlei Schwierigkeiten, einen Vermögenswert entweder dem Umlauf- oder dem Anlagevermögen zuzuweisen. Das Kriterium erscheint aber als recht formalistisch und wird - was entscheidend ist - den tatsächlichen Gegebenheiten nicht in allen Fällen gerecht werden. Die Materialien deuten jedenfalls nicht auf einen Ausschluss des Umlaufvermögens hin, findet sich doch dort folgende Passage: "Die geplante Steuererleichterung soll nur gewährt werden für Gewinne, die bei der endgültigen Übertragung oder Liquidation eines Unternehmens anfallen. Wenn jedoch ein Unternehmen während seines Bestandes

einen Teil seiner Geschäftsaktiven veräussert und dadurch ausserordentliches Einkommen erzielt, so gilt dieses weiterhin als Bestandteil des gesamthaft zu steuernden Nettoeinkommens" (Auszeichnung durch das Bundesgericht; Botschaft vom 22. Juni 2005 zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [UStR II], BBl 2005 4733, insb. Ziff. 4.5.1 S. 4824). In der französischen Fassung der Botschaft findet sich der Begriff "actifs commerciaux" (S. 4560), in der italienischen Version ist von "attivi commerciali" die Rede (S. 4330).

### **E. 2.2.4**

Der Begriff "Geschäftsaktiven", den der Bundesrat in der Botschaft verwendete, dürfte mit den gebräuchlichen "Aktiven" im Sinne von Art. 959 Abs. 2 OR gleichzusetzen sein. Diese zerfallen in das Umlaufvermögen und das Anlagevermögen ( Art. 959a Abs. 1 OR ). Zumindest in der Botschaft findet der Ausschluss des Umlaufvermögens mithin keine Stütze. Dies wäre, betriebswirtschaftlich betrachtet, aber auch keineswegs sachlogisch. Das würde nämlich heissen, dass beispielsweise die liquidationsbedingte Veräusserung von Vorräten (Art. 959a Abs. 1 Ziff. 1 lit. d und Art. 960c Abs. 2 OR ) unter keinen Umständen unter das Privileg fiele, was zweifellos nicht die Meinung ist. Die blosse buchhalterische Gliederung und Vermögenszugehörigkeit vermag folglich kein treffendes Kriterium zu

bilden. Gegenteilig haben Art. 37b DBG und Art. 11 Abs. 5 StHG die privilegierte Besteuerung stiller Reserven zum Inhalt, die aufgrund der Liquidation aufgedeckt wurden.

#### **E. 2.2.5**

Zu denken ist hierbei namentlich an die Realisation handelsrechtlicher

Zwangsrreserven . Bei ihrer Ersterfassung und in der Folgebewertung dürfen Aktiven grundsätzlich nicht höher bewertet werden als zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten ( Art. 960a Abs. 1 und 2 OR ), mithin selbst dann nicht, wenn der Verkehrswert höher als bei Anschaffung bzw. Herstellung liegt. Entsprechend können bei günstiger Entwicklung des Verkehrswerts "Zwangsr"-Reserven entstehen. Anders verhält es sich nur bei Aktiven "mit Börsenkurs oder einem anderen beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt" ( Art. 960b Abs. 1 OR ). Zwangsrreserven schlagen begrifflich nur dann erfolgswirksam zu Buche, wenn es zur Veräusserung oder Privatentnahme des Aktivums kommt, eine anderweitige buchmässige Aufwertung verstösst gegen das Handelsrecht. Wie der bundesrätlichen Botschaft zu entnehmen ist, kommt die privilegierte Besteuerung aber nur dann infrage, wenn sich die Realisation als unmittelbare Folge der Liquidation darstellt (vorne E. 2.2.3).

#### **E. 2.2.6**

Erforderlich ist mithin ein hinreichender

Kausalzusammenhang zwischen Realisation und Liquidation, wobei sich die Realisation als unmittelbare Folge der Liquidation darstellt. Typisches Beispiel ist etwa die Veräusserung eines unter dem Verkehrswert bewerteten Bürogebäudes (Anlagevermögen), das aufgrund der beendigten Erwerbstätigkeit nicht mehr benötigt wird. Gleiches gilt für das Warenlager (Umlaufvermögen), das auf den Nachfolger übertragen wird und bisher zu den Anschaffungskosten bewertet war. In einem solchen Fall ist unstrittig, dass die Aufdeckung der stillen Reserven einzig auf die Liquidation zurückzuführen ist. So oder anders ist die privilegierte Besteuerung geboten, denn ohne Liquidation wäre es mutmasslich (zumindest in absehbarer Zeit) zu keiner Realisation der aufhaftenden stillen Reserven gekommen. Der buchhalterische Charakter - Umlauf- oder Anlagevermögen - kann mit Blick auf diese Konzeption keine Rolle spielen, weshalb der zitierten Lehrmeinung (vorne E. 2.2.3) nicht zu folgen ist. Massgebend ist vielmehr der dargelegte Kausalzusammenhang zwischen Liquidation und Realisation.

#### **E. 2.2.7**

Dieses Kriterium fügt sich in den übergeordneten Sinn der Norm ein: Wo nicht (nur) die Liquidation zur Realisation der stillen Reserven führt, soll es bei der angestammten Besteuerung bleiben. Entsprechend unterliegen Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit den ordentlichen Regeln, soweit nicht ausnahmsweise ein wahrer "Liquidationsgewinn" im Sinne von Art. 37b DBG / Art. 11 Abs. 5 StHG gegeben ist. Denn es liegt im üblichen betriebswirtschaftlichen Verlauf, dass Leistungen im Hinblick auf die Umsatzerzielung erbracht werden. Nichts anderes ergibt sich aus Art. 1 Abs. 3 lit. a LGBV , den der Steuerpflichtige anruft: Vom sachlichen Anwendungsbereich der Verordnung ausgenommen sind danach "Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit und andere Einkünfte, die nicht aus der Liquidation stammen". Mit dieser Wendung präzisiert der Bundesrat den Normgehalt von Art. 37b DBG auf eine Weise, die den Rahmen von Art.

182 Abs. 2 BV jedenfalls nicht sprengt und daher für das Bundesgericht verbindlich ist (selbständige Rechtsverordnung mit gesetzessvollziehender Funktion; BGE 142 II 182 E. 2.3.1 S. 190). Wären auch ordentliche operative Einkünfte in die Privilegierung einzubeziehen, hätte der Gesetzgeber die Norm wohl umfassender formuliert ("die Summe aller in den letzten beiden Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven wird getrennt vom übrigen Einkommen besteuert"). Der Wortlaut von Art. 37b DBG / Art. 11 Abs. 5 StHG und von Art. 1 Abs. 3 lit. a LGBV liesse möglicherweise eine Sichtweise, wie sie der Steuerpflichtige vertritt, zu. Dem grammatikalischen Auslegungselement stehen indes systematische und teleologische Gesichtspunkte entgegen. Mit der Norm verfolgt der Gesetzgeber die Absicht, über Jahre akkumulierte stille Reserven privilegiert auflösen zu können. Nicht beabsichtigt ist hingegen die Möglichkeit, willkürlich ordentliche Einnahmen zu privilegieren.

### **E. 3.1**

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.3) hat der Steuerpflichtige, der im damaligen Zeitpunkt zwar von Handelsrechts wegen nicht buchführungspflichtig war (Art. 957 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 934 Abs. 1 OR , je in der Fassung vom 18. Dezember 1936), aber freiwillig Buch führte,

erstmal in der hier streitbetroffenen Jahresrechnung 2011 angefangene Arbeiten aktiviert (Sachverhalt, lit. A). Die Vorinstanz würdigt dies zwar als Auflösung stiller Reserven im laufenden Jahr, verwirft die Anwendung der privilegierten Besteuerung aber, da es sich um Einkommen aus operativer Tätigkeit handle, was im Übrigen auch der Steuerpflichtige im unterinstanzlichen Verfahren eingeräumt habe.

### **E. 3.2.1**

Der Steuerpflichtige hält dem entgegen, die Qualifikation seiner realisierten stillen Reserven als ordentliches betrieblichen Einkommen finde im Bundesrecht keine Stütze. Dass bestimmte stille Reserven als "Nicht-Liquidationsgewinne" zu gelten hätten, lasse sich Art. 11 Abs. 5 StHG nicht entnehmen. Wie dargelegt, herrscht aber durchaus ein System von Regel und Ausnahme: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit unterliegen den ordentlichen Regeln, wenn nicht ausnahmsweise ein "Liquidationsgewinn" im Sinne von Art. 37b DBG / Art. 11 Abs. 5 StHG besteht (vorne E. 2.2.6). Dies bedingt, wie ebenso schon dargelegt, einen hinreichend engen Zusammenhang zwischen Liquidation und Realisation (vorne E. 2.2.5). Ein umfassender Einbezug aller realisierten stillen Reserven kann gesetzgeberisch nicht gewollt sein (vorne E. 2.2.7).

### **E. 3.2.2**

Der Steuerpflichtige bringt sodann vor, stille Reserven auf angefangenen Arbeiten müssten buchtechnisch immer über den Umsatz aufgelöst bzw. verbucht werden, sie würden "dadurch aber nicht zu Leistungen der Liquidationsperiode". Gegen die Ausführungen zur Verbuchung ist nichts einzuwenden, die Aussage zielt aber am Kern vorbei. Die Vorinstanz hat erwogen, es handle sich vorliegend ausschliesslich um Honorareinnahmen, weshalb aus diesem Grund keine realisierten stillen Reserven vorliegen könnten. Wenn der Steuerpflichtige im Steuerjahr 2011 erstmals angefangene Arbeiten aktiviert hat, so geschah dies zwangsläufig erfolgswirksam (buchhalterisch in der einfachsten Fassung: "Angefangene Arbeiten an Umsatz"). Dies allein rechtfertigt freilich keine Aussonderung

aus dem ordentlich steuerbaren Einkommen, verstiesse dies doch gegen das Prinzip, dass ordentliche Einkünfte aus Lieferungen und Leistungen ordentlich zu besteuern sind, und zwar ungeachtet dessen, ob es sich um Debitoren oder angefangene Arbeiten handelt. Der Charakter als nicht privilegierende Einkunft bleibt unberührt. Es geht gerade nicht um die liquidationsbedingte Auflösung stiller Reserven, die ohne Liquidation nicht (oder jedenfalls noch nicht) aufgedeckt worden wären.

### **E. 3.2.3**

Der Steuerpflichtige macht schliesslich geltend, es sei von der "mehrjährigen Bildung" von stillen Reserven auf den angefangenen Arbeiten auszugehen. Die Bildung reiche bis zu der vor langer Zeit erfolgten - Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit zurück. Gemäss der Übersicht, die der Steuerpflichtige seiner Steuererklärung 2011 beifügte und die vom Bundesgericht ergänzend beigezogen werden kann ( Art. 105 Abs. 2 BGG ), gehen die angefangenen Arbeiten tatsächlich teils auf die Jahre 2000 bis 2010 zurück, vor allem aber auch auf das Geschäftsjahr 2011 (Sachverhalt, lit. B). Nach Auffassung des Steuerpflichtigen sollen per Ende 2010 stille Reserven von Fr. 832'300.-- bestanden haben, die im Geschäftsjahr 2011 durch die erstmalige Aktivierung aufgelöst worden seien (Beschwerde an die Vorinstanz vom 11. September 2017, Ziff. 26). Entsprechend ersucht er auch vor Bundesgericht um die Herabsetzung (der ordentlich steuerbaren Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit) um Fr. 832'300.-- und um privilegierte Besteuerung.

### **E. 3.2.4**

Der Zeitpunkt der Entstehung stiller Reserven ist unter den gegebenen Umständen aber ohne weiteren Belang, nachdem von vornherein keine Einkünfte vorliegen, die privilegiert besteuert werden könnten. Das Argument "Altreserven" ist nicht stichhaltig, weshalb es erlässlich ist, der Aufteilung der angefangenen Arbeiten von Fr. 1'197'400.-- in zwei zeitliche Teilabschnitte - angeblich Fr. 832'300.-- (entstanden in Vorjahren) und Fr. 365'100.-- (entstanden in der Steuerperiode 2011) - nachzugehen. Zu berücksichtigen ist vielmehr, dass die per Ende 2011 aktivierten angefangenen Arbeiten (rund Fr. 1,2 Mio.) zirka

einen Fünftel der fakturierten Leistungen (rund Fr. 5,6 Mio.) betragen (Sachverhalt, lit. A). 20 Prozent dürften etwa dem entsprechen, was gemeinhin in Dienstleistungsbetrieben an angefangenen Arbeiten transitorisch abgegrenzt wird (bereits erbrachte Leistungserstellung von ca. zwei Monaten). Umso mehr zeigt sich, dass es sich um ordentliche Leistungen handelt, die so oder anders in absehbarer Zeit fakturiert worden wären. Die Liquidation hat möglicherweise zur Beschleunigung des Abrechnungsprozesses geführt, es lässt sich aber jedenfalls nicht sagen, ohne Liquidation wäre es (noch) zu keiner Realisation gekommen. Damit fehlt es an der erforderlichen Kausalität, die dem Tatbestand innewohnt, und muss es bei der ordentlichen Besteuerung bleiben.

### **E. 3.3**

Die Vorinstanz hat damit bundesrechtskonform erkannt, die angefangenen Arbeiten seien aufzurechnen und zusammen mit dem übrigen in der Steuerperiode 2011 erzielten Einkommen zu erfassen. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

### **E. 4.1**

Nach dem Unterliegerprinzip ( Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG ) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen.

#### **E. 4.2**

Dem Kanton Aargau, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.