

# **BGer 2C\_613/2020 vom 3. Dezember 2020**

Bundesgericht, 2020-12-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_613\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_613_2020)

FR: TF 2C\_613/2020 du 3 décembre 2020

IT: TF 2C\_613/2020 del 3 dicembre 2020

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen ( Art. 29 Abs. 1 BGG ) und mit freier Kognition (vgl. BGE 146 II 276 E. 1 S. 279; 141 II 113 E. 1 S. 116).

#### **E. 1.1**

Die frist- ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und formgerecht ( Art. 42 BGG ) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts ( Art. 82 lit. a BGG ) und richtet sich gegen das kantonale letztinstanzliche ( Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG ), verfahrensabschliessende ( Art. 90 BGG ) Urteil eines oberen Gerichts ( Art. 86 Abs. 2 BGG ). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig ( Art. 83 BGG ), zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vorgesehen ist.

#### **E. 1.2**

Die Beschwerdeführer sind bereits im kantonalen Verfahren als Parteien beteiligt gewesen und dort mit ihrem Antrag, der auf den Miteigentumsanteil Nr. xxx-1 entfallende Liquidationsgewinn sei nicht zu versteuern und bei der Veranlagung der Steuerperiode 2013 nicht zu berücksichtigen, nicht durchgedrungen. Ausserdem sind sie durch das angefochtene Urteil vom 28. Mai 2020 in ihren schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Sie sind somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert ( Art. 89 Abs. 1 BGG ).

#### **E. 1.3**

In der vorliegenden Angelegenheit hat die Vorinstanz in zulässiger Weise über die direkte Bundessteuer sowie die Kantons- und Gemeindesteuer ein Urteil gefällt (vgl. E. 1a des angefochtenen Urteils). Unter diesen Umständen und im Lichte der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung dürfen die Beschwerdeführer in derselben Eingabe sowohl gegen die direkte Bundessteuer als auch gegen die Kantons- und Gemeindesteuer ein Rechtsmittel einlegen (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2 S. 296; 135 II 260 E. 1.3.1 f. S. 262 ff.). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

### **E. 2**

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden ( Art. 95 lit. a BGG ). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 2 BGG ) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich

sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5 S. 144; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt, berichtigt oder ergänzt werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ; Art. 105 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.; 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.) Rügt die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, haben ihre Vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (vgl. BGE 139 I 72 E. 9.2.3.6 S. 96; 133 II 249 E. 1.4.3 S. 255; zur qualifizierten Rüge- und Begründungspflicht vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254).

### **E. 3**

Die vorliegende Angelegenheit betrifft die Frage, in welcher Höhe in der Steuerperiode 2013 ein Liquidationsgewinn auf dem Miteigentumsanteil Nr. xxx-1 erzielt worden ist und ob der gesamte auf den Miteigentumsanteil Nr. xxx-1 entfallende Liquidationsgewinn bei den Beschwerdeführern zu versteuern ist oder nicht.

#### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführer vertreten die Auffassung, dass der auf den Miteigentumsanteil Nr. xxx-1 entfallende Liquidationsgewinn zumindest nicht in diesem Ausmass bei ihnen zu versteuern sei. Der Betrieb des Restaurants "G. \_\_\_\_\_" auf dem Miteigentumsanteil Nr. xxx-1 sei im Zeitraum zwischen dem Ableben von C.A. \_\_\_\_\_ bis zur Erbteilung am 7. Januar 2011 bei allen Erben des Nachlasses im Gesamteigentum als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Mit der Übernahme des Betriebs durch den beschwerdeführenden Ehemann im Rahmen der Erbteilung am 7. Januar 2011 hätten die übrigen Erben der Erbengemeinschaft ihre selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben und dabei einen steuerbaren Liquidationsgewinn realisiert. Sie seien für den Wert der stillen Reserven mit anderen Vermögenswerten aus dem Nachlass abgefunden worden. Da diese Vermögenswerte den Wert der stillen Reserven aber noch nicht genügend abgedeckt hätten, habe der beschwerdeführende Ehemann noch einen Betrag von Fr. 9'612.35 an die anderen Erben bezahlt. Es hätte damals über die bestehenden stillen Reserven steuerlich abgerechnet werden müssen, da die Beschwerdeführer unbestrittenermassen kein Gesuch für einen Steueraufschub im Sinne von Art. 18a Abs. 3 DBG eingereicht hätten. Mangels Gesuch bilde die Erbteilung vom 7. Januar 2011 einen Realisationstatbestand bei den anderen Erben. Der in der Steuerperiode 2013 steuerbare Liquidationsgewinn könne sich demzufolge bloss aus der Differenz zwischen den Anlagekosten im Zeitpunkt der Erbteilung am 7. Januar 2011 und dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräusserung im November 2013 berechnen.

#### **E. 3.2**

Demgegenüber geht die Vorinstanz davon aus, dass im Zeitpunkt der Erbteilung keine Überführung vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen erfolgt sei. Der beschwerdeführende Ehemann habe den Betrieb bereits vor der Erbteilung geführt, sodass der Betrieb im Rahmen seiner selbständigen Erwerbstätigkeit auch nach der Erbteilung im Geschäftsvermögen verblieben sei. Werde ein Geschäftsbetrieb von einem der Erben unentgeltlich erworben, indem die anderen Erben im Rahmen der Erbteilung im Gegenzug andere Aktiven der Erbengemeinschaft erhielten, würden diese nicht besteuert, da sie keine

stillen Reserven realisierten. Der vom beschwerdeführenden Ehemann bezahlte Betrag von Fr. 9'612.35 würde bloss eine vertraglich vereinbarte Zahlung darstellen, um die wertmässige Differenz zwischen den Grundstücken auszugleichen. Die Steuerverwaltung habe im Zeitpunkt der Erbteilung zu Recht keine Besteuerung vorgenommen und den Liquidationsgewinn in rechtmässiger Weise erst in der Steuerperiode 2013 vollumfänglich bei den Beschwerdeführern besteuert (vgl. S. 6 f. des angefochtenen Urteils).

### **E. 3.3**

Für die Beurteilung der vorliegenden Angelegenheit auf der Ebene der direkten Bundessteuer sind die Bestimmungen zur selbständigen Erwerbstätigkeit massgebend (vgl. Art. 18 ff. DBG ; vgl. auch Art. 8 StHG ).

#### **E. 3.3.1**

Gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Deshalb ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Ausgangspunkt des Geschäftsvermögens einer natürlichen Person deren selbständige Erwerbstätigkeit. Das weitere Vermögen der betreffenden natürlichen Person gehört dem Privatvermögen an. Über die Zuweisung eines Vermögenswertes zum Privat- oder Geschäftsvermögen entscheidet die Gesamtheit der individuell-konkreten Umstände. Ausschlaggebendes Zuweisungskriterium ist die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögensgegenstands. Werden Vermögenswerte aus dem Geschäftsvermögen ins Privatvermögen überführt, ist aufgrund des Systemwechsels im Sinne einer steuersystematischen Realisation über die realisierten stillen Reserven abzurechnen (vgl. BGE 143 II 661 E. 2.1 S. 663; 134 V 250 E. 4.2 S. 254; 133 II 420 E. 3.2 S. 422; Urteil 2C\_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.1 f.; vgl. auch Art. 8 Abs. 1 und Abs. 2 StHG ).

#### **E. 3.3.2**

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II vom 23. März 2007, die am 1. Januar 2009 in Kraft getreten ist (vgl. AS 2008 2893, S. 2902), hat der Bundesgesetzgeber Aufschubtatbestände geschaffen, sodass entweder einstweilen nur über die wieder eingebrachten Abschreibungen abzurechnen ist (vgl. Art. 18a Abs. 1 DBG ; Art. 8 Abs. 2bis StHG ) oder es vorerst nicht zur Privatentnahme kommt (vgl. Art. 18a Abs. 2 DBG ; Art. 8 Abs. 2ter StHG ). Ausserdem bestimmt Art. 18a Abs. 3 DBG Folgendes: Wird bei einer Erbteilung der Geschäftsbetrieb nicht von allen Erben fortgeführt, so wird die Besteuerung der stillen Reserven auf Gesuch der den Betrieb übernehmenden Erben bis zur späteren Realisierung aufgeschoben, soweit diese Erben die bisherigen für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernehmen (vgl. auch Art. 8 Abs. 2quater StHG ).

### **E. 3.4**

Mit dem Ableben von C.A.\_\_\_\_\_ ging der Miteigentumsanteil Nr. xxx-1 und der damit zusammenhängende Betrieb des Restaurants "G.\_\_\_\_\_" nach dem in Art. 560 ZGB verankerten Prinzip der Universalsukzession auf sämtliche Erben über.

#### **E. 3.4.1**

Dieser Vorgang ist steuerneutral (vgl. Botschaft vom 22. Juni 2005 zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II], BBl 2005 4733 ff. [nachfolgend: Botschaft USR II], S. 4822). Die Erben sind damals an die Stelle des Verstorbenen getreten und zu selbständig Erwerbstätigen geworden. Dies gilt auch, wenn sie den Betrieb selber nicht weiterführen, sondern verkaufen, liquidieren oder verpachten (vgl. Urteile 2C\_1081/2013 und 2C\_1164/2013 vom 2. Juni 2014 E. 5.4; 2C\_515/2013 vom 27. November 2013 E. 2.4.2; vgl. auch Reich/von Ah, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N. 38 zu Art. 18). Letzteres ist vorliegend geschehen, indem der beschwerdeführende Ehemann von den anderen Erben den Miteigentumsanteil Nr. xxx-1 und den dazugehörigen Betrieb gepachtet hat.

### **E. 3.4.2**

Nicht von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die Frage, ob der beschwerdeführende Ehemann den Pachtzins an seine Mutter (D.A. \_\_\_\_\_) als Vertreterin der Erbengemeinschaft bezahlt oder ob sie den Pachtzins aufgrund einer exklusiven erbvertraglichen Nutzniessungsberechtigung am Miteigentumsanteil Nr. xxx-1 erhalten hat. In ersterem Fall wären die bezahlten Pachtzinsen bei sämtlichen Erben als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu erfassen, während im Falle einer Nutzniessung nur bei D.A. \_\_\_\_\_ Einkommen anfiel. Dies ändert indes nichts am Umstand, dass sich der Miteigentumsanteil Nr. xxx-1 und der dazugehörige Betrieb bis zur Erbteilung am 7. Januar 2011 im Geschäftsvermögen der Erbengemeinschaft befunden hat und sämtliche Erben in diesem Umfang als selbständig erwerbstätig gelten. Die Sachverhaltsrüge der Beschwerdeführer mit Blick auf die Nutzniessung ist demnach nicht massgebend für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens (vgl. Art. 97 Abs. 1 BGG ; E. 2 hiervor).

### **E. 3.5**

Mit Erbteilungsvertrag vom 7. Januar 2011 teilten die Erben den Miteigentumsanteil Nr. xxx-1 dem beschwerdeführenden Ehemann zu, während die übrigen Erben andere Vermögenswerte erhielten. Ausserdem zahlte der beschwerdeführende Ehemann den anderen Erben einen Betrag von Fr. 9'612.35.

#### **E. 3.5.1**

Demzufolge hat der beschwerdeführende Ehemann im Rahmen der Erbteilung den Miteigentumsanteil Nr. xxx-1 und den dazugehörigen Betrieb übernommen. Im Grundsatz gilt, dass jene Erben, die aus einer Erbengemeinschaft ausscheiden, ihre anteilmässige Beteiligung aufgeben und für den von ihnen erzielten (Veräusserungs-) Gewinn einschliesslich des Gewinns aus der Realisierung stiller Reserven steuerpflichtig werden (vgl. Botschaft USR II, S. 4823; Kreisschreiben Nr. 26 der ESTV vom 16. Dezember 2009 betreffend Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II, Ziff. 2.1 und Ziff. 2.3; E. 3.3.1 hiervor). In diesem Sinne stellt bei den ausscheidenden Erben die erbeilungsweise Zuweisung des Miteigentumsanteils Nr. xxx-1 samt Betrieb an den beschwerdeführenden Ehemann einen Realisationstatbestand im Sinne von Art. 18 Abs. 2 DBG dar. Der von den ausscheidenden Erben realisierte Liquidationsgewinn ist infolgedessen grundsätzlich steuerbar. Gemäss dem klaren Wortlaut von Art. 18a Abs. 3 DBG kann dieser Realisationstatbestand lediglich aufgeschoben werden, wenn die übernehmenden Erben ein Gesuch stellen und die

bisherigen für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernehmen (vgl. E. 3.3.2 hiervor).

### **E. 3.5.2**

Wie die Beschwerdeführer zu Recht vorbringen, haben sie im Rahmen der Erbteilung unbestrittenermassen kein Gesuch gestellt, mit dem sie die Anwendung des Aufschubtatbestands von Art. 18a Abs. 3 DBG beantragt hätten. Folglich hätte bei den ausscheidenden Erben über die stillen Reserven - d.h. über den Teilungswert des Miteigentumsanteils Nr. xxx-1 samt Betrieb, der den Einkommenssteuerwert ihres Anteils übersteigt - steuerlich abgerechnet werden müssen. Lediglich bei den Beschwerdeführern ist mit Blick auf den Miteigentumsanteil Nr. xxx-1 keine steuersystematische Realisation eingetreten, da der beschwerdeführende Ehemann den Miteigentumsanteil Nr. xxx-1 samt Betrieb - nunmehr als Alleineigentümer - weiterhin als selbständig Erwerbstätiger im Geschäftsvermögen behalten hat.

### **E. 3.6**

Der beschwerdeführende Ehemann veräusserte im November 2013 das Alleineigentum an der Parzelle Nr. xxx sowie das darauf betriebene Restaurant "G. \_\_\_\_\_" zum Kaufpreis von Fr. 1.4 Mio. Zugleich beendete er seine selbständige Erwerbstätigkeit.

#### **E. 3.6.1**

Dieser Vorgang wird aus steuerlicher Hinsicht von Art. 18 Abs. 2 DBG erfasst. Es liegt eine Veräusserung und Verwertung von Geschäftsvermögen in der Steuerperiode 2013 vor. Insofern hat die Vorinstanz zu Recht die Besteuerung eines Liquidationsgewinns bei den Beschwerdeführern bestätigt. Sie hat es jedoch unterlassen, eine zeitliche Differenzierung bei der Berechnung des Liquidationsgewinns je Erbanteil vorzunehmen.

#### **E. 3.6.2**

Soweit die Erbanteile der anderen Erben betroffen sind, berechnet sich der in der Steuerperiode 2013 bei den Beschwerdeführern steuerbare Liquidationsgewinn bloss aus der Differenz zwischen den Anlagekosten im Zeitpunkt der Erbteilung am 7. Januar 2011 und dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräusserung (Kaufpreis) im November 2013. Für den davor entstandenen Liquidationsgewinn ist eine Besteuerung nur bei den anderen Erben möglich (zur steuersystematischen Realisation bei den anderen Erben vgl. E. 3.5 hiervor). Im Umfang des Erbanteils des beschwerdeführenden Ehemanns ist über die stillen Reserven hingegen noch nicht abgerechnet worden, da sich der Miteigentumsanteil Nr. xxx-1 samt Betrieb seit Beginn seiner selbständigen Erwerbstätigkeit im Geschäftsvermögen befunden hat. Erst mit der Veräusserung im November 2013 ist diesbezüglich ein Realisationstatbestand erfüllt. Da die Vorinstanz von der Annahme ausgegangen ist, der Liquidationsgewinn sei vollumfänglich von den Beschwerdeführern zu versteuern, hat sie die für eine differenzierte Berechnung des Liquidationsgewinns notwendigen Sachverhaltsfeststellungen nicht getroffen. Diese sind im Sinne der Erwägungen nachzuholen.

### **E. 3.7**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerdeführer einen Liquidationsgewinn auf dem Miteigentumsanteil Nr. xxx-1 und dem dazugehörigen Betrieb zu versteuern haben. Für die Zeit vor der Erbteilung vom 7. Januar 2011 beschränkt sich dieser Liquidationsgewinn indes auf die stillen Reserven im Umfang des entsprechenden

Erbanteils des beschwerdeführenden Ehemanns. Erst ab der Erbteilung am 7. Januar 2011 ist der entstandene Liquidationsgewinn ausschliesslich bei den Beschwerdeführern zu besteuern. Die Kantonale Steuerverwaltung Wallis hat die für diese Besteuerung massgebenden Werte zu ermitteln und die Veranlagung neu vorzunehmen.

#### **E. 4**

Die vorliegende Angelegenheit ist ebenso mit Blick auf die Kantons- und Gemeindesteuer des Kantons Wallis zu beurteilen.

##### **E. 4.1**

Art. 14 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Wallis vom 10. März 1976 (StG VS; SGS 642.1) bestimmt, dass zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen zählen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Ausserdem sieht Art. 14a Abs. 3 StG VS für den Fall, in dem bei der Erbteilung der Geschäftsbetrieb nicht von allen Erben fortgeführt wird, vor, dass die Besteuerung der stillen Reserven auf Gesuch der den Betrieb übernehmenden Erben bis zur späteren Realisierung aufgeschoben wird, soweit diese Erben die bisherigen für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernehmen. Diese Bestimmungen sind gleichlautend mit Art. 8 Abs. 1 und Abs. 2 StHG sowie Art. 8 Abs. 2 quater StHG (vgl. auch E. 3.3 hiavor).

##### **E. 4.2**

Als detaillierte Regelungen belassen Art. 8 Abs. 1 und Abs. 2 StHG betreffend die selbständige Erwerbstätigkeit und Art. 8 Abs. 2 quater StHG als Aufschubtatbestand dem kantonalen Gesetzgeber keinen Gestaltungsspielraum. Die Bestimmungen kämen gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG direkt zur Anwendung, falls sich erweisen sollte, dass das kantonale Steuerrecht ihnen widerspricht. Wo die bundessteuerrechtlichen und die steuerharmonisierungsrechtlichen Regelungen im Wortlaut übereinstimmen, drängt sich im Grundsatz zudem deren identische Auslegung auf. Dies ist im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung, die verlangt, dass Rechtsfragen im kantonalen und im eidgenössischen Recht mit Bezug auf die direkten Steuern nach Möglichkeit gleich beurteilt werden (vgl. BGE 133 II 114 E. 3.2 S. 116; vgl. auch BGE 139 II 363 E. 3.2 i.f. S. 371; 130 II 65 E. 5.2 S. 72 ff.).

##### **E. 4.3**

Die Erwägungen zur direkten Bundessteuer gelten somit gleichermassen für die Kantons- und Gemeindesteuer des Kantons Wallis.

#### **E. 5**

Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als auch betreffend die Kantons- und Gemeindesteuer als begründet, weshalb sie gutzuheissen ist. Das Urteil vom 28. Mai 2020 ist aufzuheben. Die Angelegenheit ist zur Neuurteilung des Liquidationsgewinns an die Kantonale Steuerverwaltung Wallis ( Art. 107 Abs. 2 BGG ) und zur Neuverlegung der vorinstanzlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen an die Vorinstanz ( Art. 67 BGG ) zurückzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang trägt der Kanton Wallis, der in seinem amtlichen Wirkungskreis tätig wird und Vermögensinteressen

wahrnimmt, die Gerichtskosten ( Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 BGG ). Der Kanton Wallis hat den Beschwerdeführern eine Parteienschädigung für das bundesgerichtliche Verfahren auszurichten ( Art. 68 Abs. 1 BGG ).

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