

BL_GERICHTE 2018-08-24-stger-2 vom 24. August 2018

BL Gerichte, 2018-08-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_2018-08-24-stger-2

FR: BL_GERICHTE 2018-08-24-stger-2 du 24 août 2018

IT: BL_GERICHTE 2018-08-24-stger-2 del 24 agosto 2018

Regeste

Privilegierte Besteuerung Liquidationsgewinn

Erwägungen

E. 1

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

E. 2

Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Umwandlung der Einzelfirma in eine AG steuerneutral erfolgt oder ob der Gewinn aus dem Verkauf des Warenlagers und des Büromobiliars des Einzelunternehmens als Liquidationsgewinn bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit privilegiert d.h. getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern ist.

E. 2.1

Der Einkommenssteuer unterliegen gemäss § 23 Abs. 1 StG resp. Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aller Art der natürlichen sowie der ihnen gleichgestellten juristischen Personen. Steuerbar sind gemäss § 24 Abs.1 lit. b StG resp. Art. 8 Abs. 1 StHG alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, namentlich aus Handel, Gewerbe, Industrie, Land- oder Forstwirtschaft sowie aus freien Berufen, Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen mit Einschluss der Liquidationsgewinne sowie aus Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten.

E. 2.2

Gemäss § 26 Abs. 1 lit a StG resp. Art. 8 Abs. 3 StHG werden stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma, Personengesellschaft) bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte bei der Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere

Personenunternehmung übernommen werden. Zivilrechtlich können sich nur Kollektivgesellschaften und Kommanditgesellschaften in eine Kapitalgesellschaft umwandeln. Für die übrigen Personenunternehmungen ist eine Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft zivilrechtlich nicht möglich. Die Umgründung einer Personenunter-

Seite 4

nehmung, die nicht Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft ist, in eine Aktiengesellschaft erfolgt zivilrechtlich vielmehr durch eine Sacheinlagegründung im Sinne von Art. 628 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Obligationenrecht, OR; SR 220). Die Personenunternehmung wird zivilrechtlich liquidiert, und Aktiven und Passiven werden in die neu zu gründende oder bereits gegründete juristische Person eingebracht (vgl. BGer 2C_1019/2012 vom 7. August 2013 E. 2.2., m.w.H.).

E. 2.3

Der Revisionsbericht der Steuerverwaltung Basellandschaft Nr. 2016-242 vom 26. Oktober 2016 geht u.a. davon aus, dass das Einzelunternehmen mit Aktiven und Passiven auf die AG übertragen worden sei, dass das Warenlager in der Vergangenheit mit Fr. 1'000.-- bewertet worden sei und nach der Inventur eine Aufrechnung von Fr. 74'000.-- stattgefunden habe und dass es sich bei dieser erfolgswirksamen Aufwertung nur um eine Bewertungsänderung und nicht um eine Realisation stiller Reserven handeln würde und eine steuerneutrale Übertragung eine privilegierte Besteuerung ohnehin ausschliesse.

E. 2.4

Die Übernahme eines bestehenden Betriebes wird anlässlich einer Gründung in der Regel mittels einer Sacheinlage vorgenommen. Auch eine Sachübernahme ist denkbar. Die in Frage stehende Aktiengesellschaft wurde am 26. September 2014 jedoch ausschliesslich durch Kapi- taleinlage gegründet. Demgegenüber geht der Revisionsbericht von einer Übertragung in Form einer Sacheinlage und demnach von einer qualifizierten Gründung aus. Diesfalls handelt es sich bei der Einlage nicht um Geld, sondern um Sacheinlagen, Sachübernahmen und besondere Vorteile an Gründer oder andere Personen (vgl. FRANZ SCHENKER in: Honsell/Vogt/Watter [Hrsg.], Basler Kommentar - Obligationenrecht II, 5. Aufl. 2016, N 1 zu Art. 628; PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl. 2009, S. 127 ff.). Im vorliegenden Fall sind jedoch lediglich einzelne Aktiven und Passiven einige Zeit nach der Gründung entgeltlich (zu Bilanzwerten) übernommen worden. Der vorliegende Vorgang qualifiziert somit als Substanzkauf bzw. als sogenannter Asset-Deal, d.h. Verkauf einzelner Aktiven (vgl. hierzu BGer 4A_97/2016 vom 11. August 2016 E. 2.3., m.w.H.; LANZ/BOLFING, Unternehmensbewertung, 2005, S. 27). Die Aktiven müssen gesondert auf dem Wege der Einzelrechtsnachfolge (Singularsukzession) übertragen werden (vgl. BGer 4A_601/2009 vom 8. Februar 2010 E. 3.2.1, m.w.H.; LUKAS MORSCHER in Watter/Vogt/Tschäni/Daeniker [Hrsg.], Basler Kommentar - Fusionsgesetz, 2. Aufl. 2015, N 45 zu Art. 1). Wenn es sich beim Verkäufer und Käufer um nahestehende Personen handelt oder wenn der Verkäufer eine massgebliche Beteiligung an der Gesellschaft des Käufers hat, muss der Kaufpreis zudem einem Drittvergleich standhalten (vgl. BGer 2C_450/2015 vom 14. Juni 2016 E. 4.4., m.w.H.). Da nach dem Ausgeführten und entgegen der Feststellung im Revisionsbericht kein "Betrieb als Einheit" übertragen wurde, kommt vorliegend eine steuerneutrale Umwandlung nicht in Frage.

E. 3

Es ist im Weiteren das Vorliegen stiller Reserven zu prüfen.

Die Grundsätze der ordnungsmässigen Rechnungslegung äussern sich nicht ausdrücklich zu den stillen Reserven. Aus den Grundsätzen und den davon abgeleiteten konkreten Bewertungsvorschriften lässt sich jedoch eindeutig das Anschaffungswert- bzw. Herstellungskosten-

Seite 5

Bewertungssystem ableiten. Im schweizerischen Schrifttum hat sich die Unterscheidung der stillen Reserven in Zwangsreserven, Ermessensreserven und Verwaltungs- oder Willkürreserven eingebürgert. (vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1, Treuhand Kammer, 2009, Ziff. II 6.2.4 und IV 6.27.1). Aktienrechtliche stille Reserven sind die wertmässige Differenz zwischen einem nach handelsrechtlichen Kriterien bewerteten Aktivum und einem allfällig tieferen Bilanzwert - bei Passiven, einem allfällig höheren Bilanzwert. Demgegenüber sind betriebswirtschaftliche stille Reserven die wertmässige Differenz zwischen dem Verkehrs- resp. Veräusserungswert eines Gutes und einem allfällig tieferen Bilanzwert bzw. bei Passiven einem höheren Bilanzwert. Im vorliegenden Fall wurden betriebswirtschaftliche stille Reserven auf dem Warenlager realisiert: Das Warenlager war in den Jahren vor der Liquidation des Einzelunternehmens mit einem Wert von Fr. 1'000.-- in die Bilanz eingestellt. Vor dem Verkauf erfolgte eine erfolgswirksame Zuschreibung in Höhe von Fr. 74'000.-- (als Warenaufwandsminderung) und der Warenbestand wurde in der Folge zum neuen Bilanzwert von Fr. 75'000.-- (marktkonformer Preis) an die neue AG veräussert. Damit befanden sich bereits vor dem Verkauf stille Reserven auf dem Warenlager, welche einerseits durch eine Aufwertung des Lagers zu Tage traten und andererseits durch die Liquidationserlöse aus dem Lagerverkauf realisiert wurden. Nicht mit stillen Reserven behaftet waren hingegen die auf die AG übertragenen weiteren Aktiven, wie Büromobiliar, Mobilien und Einrichtungen sowie EDV. Diese Sachanlagen wurden zum Buchwert an die AG veräussert.

E. 4

Die Realisation stiller Reserven führt nun in Form von Liquidationsgewinnen zu einmaligen Sondergewinnen. Es ist damit über die Höhe dieses Liquidationsgewinns zu befinden.

Der steuerbare Liquidationsgewinn entspricht der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös einerseits und dem Buchwert andererseits. Bei Geschäftsaufgabe setzt sich das Ergebnis des letzten Geschäftsjahres demzufolge in der Regel aus dem ordentlichen Betriebs- und allfälligen Liquidationsgewinnen zusammen. Der Betrag der realisierten stillen Reserven ergibt sich dabei ausgehend vom Umsatz bzw. Erlös und in Anwendung des normalen Bruttogewinnsatzes, als Differenz zwischen dem normalen und dem buchmässigen Aufwand. Die Margenberechnung auf Grundlage eines Fünfjahresvergleichs ist ein in der Einschätzungspraxis bewährtes und von der Lehre und Rechtsprechung anerkanntes Instrument. Das Vorliegen einer überdurchschnittlichen Bruttogewinnmarge im Liquidationsjahr ist auf die Auflösung von stillen Reserven zurückzuführen und stellt den Liquidationsgewinn dar (vgl. Urteil der Steuer-Rekurskommission I Zürich vom 16. Dezember 1996 publ. in: Der Steuerentscheid [StE], 1997, B 23.7 Nr.7 E. 1. ff, m.w.H.). Die Rekurrenten legen zur Berechnung der erfolgswirksam aufgelösten stillen Reserven eine Liquidationsgewinnberechnung mittels Bruttomargen-Analyse vor. Dabei werden die Umsätze den Aufwendungen der Jahre 2009 bis 2013 gegenübergestellt, was eine durchschnittliche Bruttogewinn-Marge von 29,8 % ergibt. Im Liquidationsjahr

2014 beträgt die Bruttogewinn- Marge 43,4 %, was auf die realisierten stillen Reserven zurückzuführen ist. Der durchschnittlichen Bruttogewinn-Marge von 29,8 % entspricht ein durchschnittlicher Bruttogewinn von Fr. 221'698.--. Der im Jahre 2014 erzielte Bruttogewinn in Höhe von Fr. 323'112.-- (Marge von

Seite 6

43,4 %) ergibt bei einer Gegenüberstellung einen Zusatzgewinn infolge Liquidation von Fr. 101'000.-- (= Differenz von 13.6% zur durchschnittlichen Bruttogewinn-Marge). Der Liquidationsgewinn ist demzufolge auf Fr. 101'000.-- festzulegen. Auf den übrigen Mobilien wurden, wie bereits erkannt, keine stillen Reserven ausgewiesen und bezüglich des Wegfalls einer behaupteten Lieferantenverpflichtung in Höhe von Fr. 13'500.-- bleiben die Rekurrenten die entsprechende Nachweise schuldig, was dazu führt, dass die Lieferantenverpflichtung unbeachtlich bleibt.

E. 5

Schliesslich unterliegt der Beurteilung, ob der Liquidationsgewinn in Höhe von Fr. 101'000.-- privilegiert zu besteuern ist.

Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so wird gemäss § 36bis Abs. 1 StG die Summe der in den letzten 2 Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. Gleichzeitig sind Einkaufsbeiträge zur Schliessung von Deckungslücken innerhalb der beruflichen Vorsorge nach 36bis Abs. 2 StG abziehbar. Entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung im Einspracheentscheid vom 28. Februar 2018, steht die Aufnahme einer unselbständigen Erwerbstätigkeit der Anwendung von § 36bis Abs. 1 StG nicht entgegen (Ziffer 2.1 des Kreisschreibens betreffend die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit Nr. 28 vom 3. November 2010 der ESTV). Der Rekurrent ist älter als 55 Jahre und hat unbestrittenermassen seine selbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgeben. Damit sind die Voraussetzungen für die Anwendung von § 36bis Abs. 1 StG erfüllt. Der steuerbare Liquidationsgewinn gemäss § 36bis Abs. 3 StG in Höhe von Fr. 101'000.-- ist somit separat zum Mindestsatz von 5% zu besteuern und beläuft sich abzüglich der AHV/IV/EO - Beiträge in Höhe von 9.65% gemäss Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10), Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (IVG; SR 831.20) sowie Art. 36 Abs. 1 der Verordnung vom 24. November 2004 zum Erwerbsersatzgesetz (EOV; SR 834.11) auf Fr. 91'253.50. Die von der Steuerverwaltung mit Verfügung betreffend die Staatssteuer 2014 vom 19. Januar 2017 vorgenommene Aufrechnung des Einkommens aus selbständiger Tätigkeit ist damit um diesen Betrag zu reduzieren.

Der Rekurs ist somit in diesem Umfang teilweise gutzuheissen.

E. 6

Es bleibt über die Kosten des Rekursverfahrens zu befinden.

Ausgangsgemäss werden den Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) aufgrund des teilweisen Obsiegens im Umfang von

Seite 7

rund 50% reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 750.-- auferlegt. Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Für die beiden Parallelverfahren Staats- und direkte Bundessteuer 2014 machte der Vertreter der Pflichtigen mit Eingabe vom 22. August 2018 eine Parteientschädigung in Höhe von insgesamt Fr. 1'943.60 geltend. Diese setzte sich aus 11.75 Stunden à Fr. 150.--, Kleinspesen von Fr. 53.--, zuzüglich Fr. 130.60 Mehrwertsteuer (MWST) zusammen. Es werden nur Bemühungen, die im Rekursverfahren entstanden sind, berücksichtigt, weshalb die Besprechung mit dem Revisor vom 23. November 2016 (1 Std.), die Abklärung bei der Steuerverwaltung betreffend Akten vom 10. Mai 2017 (1 Std.) sowie die Besprechung mit dem Klienten vor Ort betreffend Steuern vom 28. Februar 2018 (1 Std.) ausser Betracht fallen. Der geltend gemachte Betrag ist entsprechend auf Fr. 1'456.-- (8.75 Stunden à Fr. 150.-- zuzüglich MWST und Kleinspesen) zu reduzieren. Ausgehend von einem Betrag von Fr. 728.-- (= Fr. 1'456.-- / 2) für das vorliegende Verfahren betreffend die Staatssteuer 2014 ist den Rekurrenten entsprechend ihrem teilweisen Obsiegen im Umfang von 50% eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 364.-- inkl. MWST (= Fr. 728.-- / 2) zu Lasten der Steuerverwaltung zuzusprechen.

Seite 8

Demnach erkennt das Steuergericht:

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