

# **BL\_GERICHTE 810 18 329 vom 8. Mai 2019**

BL Gerichte, 2019-05-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_810\\_18\\_329](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_810_18_329)

FR: BL\_GERICHTE 810 18 329 du 8 mai 2019

IT: BL\_GERICHTE 810 18 329 del 8 maggio 2019

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer 2014

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Gemäss Art. 145 DBG i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Vollzugsverordnung zum DBG) vom 13. Dezember 1994 und § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzter kantonaler Instanz angefochten werden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist nach Art. 145 DBG und Art. 141 Abs. 1 DBG i.V.m. § 3 Vollzugsverordnung zum DBG zur Beschwerdeerhebung legitimiert. Da auch die übrigen formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG sowie § 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

### **E. 2**

Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden.

### **E. 3**

Alle Parteien sind sich nunmehr einig, dass die definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit durch eine Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft der privilegierten Besteuerung nicht entgegensteht sowie dass grundsätzlich auch alle übrigen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Art. 37b DBG erfüllt sind (vgl. zur Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft: Ivo P. Baumgartner, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, N 9b zu Art. 37b DBG). Vorliegend ist bestritten, in welchem Umfang im Rahmen der Liquidation des Einzelunternehmens stille Reserven realisiert wurden. Gemäss Beschwerdeführerin beträgt der privilegiert zu besteuernde Liquidationsgewinn lediglich Fr. 74'000.--, gemäss angefochtenem Urteil hingegen Fr. 101'000.--.

### **E. 4**

Die Qualifikation eines Betrages als Realisation von stillen Reserven im Sinne von Art. 37b DBG ist eine steuermindernde Tatsache, da sie eine privilegierte Besteuerung zur Folge hat. Der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen hingegen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen. Demzufolge

hat der Steuerpflichtige zu beweisen, dass die Voraussetzungen der Privilegierung erfüllt sind (Urteile des Bundesgerichts 2C\_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.5; 2C\_164/2013 vom 28. März 2014 E. 3.5; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, N 90 zu Art. 123 DBG). 5.1. Nach Art. 37b Abs. 1 DBG ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern, sofern die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Einkaufsbeiträge gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG 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. 33 Abs. 1 lit. d DBG nachweist, zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 36 DBG berechnet. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrages massgebend, es wird aber in jedem Falle eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2% erhoben. 5.2.1. Art. 37b DBG wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II eingeführt. Ziel dieser Bestimmung ist es, die infolge der Progression des Steuertarifs oft als stossend empfundene steuerliche Belastung zu mildern, welche entsteht, wenn die im Laufe der Zeit akkumulierten stillen Reserven im Zuge der Unternehmensliquidation auf einen Schlag aufgelöst werden (Botschaft des Bundesrates vom 22. Juni 2005 zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II; nachfolgend Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II] BBl 2005 4733, S. 4824). Art. 37b DBG ist auf den 1. Januar 2011 in Kraft getreten. Auf das gleiche Datum hin ist die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit (LGBV) vom 17. Februar 2010 in Kraft getreten (Baumgartner, a.a.O., N 1b zu Art. 37b DBG). 5.2.2. Art. 37b Abs. 1 Satz 1 DBG liefert 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. Es erwog zusammenfassend, der Begriff könne nicht in Übereinstimmung mit Art. 47 DBG in der ursprünglichen Fassung vom 14. Dezember 1990 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 (Urteile des Bundesgerichts 2C\_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.2, 2C\_1015/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 5.7.2). 5.2.3. In den Materialien wird ausgeführt, dass die geplante Steuererleichterung nur gewährt werden solle für Gewinne, die bei der endgültigen Übertragung oder Liquidation eines Unternehmens anfallen würden. Wenn jedoch ein Unternehmen während seines Bestandes einen Teil seiner Geschäftsaktiven veräussere und dadurch ausserordentliches Einkommen erziele, so gelte dieses weiterhin als Bestandteil des gesamthaft zu besteuernenden Nettoeinkommens (Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz

II, a.a.O., S. 4824). 5.2.4. Erforderlich ist jedoch immer ein hinreichender Kausalzusammenhang zwischen Realisation und Liquidation, wobei sich die Realisation als unmittelbare Folge der Liquidation darstellt. Typisches Beispiel ist 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 unstreitig, 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. Massgebend ist vielmehr der dargelegte Kausalzusammenhang zwischen Liquidation und Realisation (Urteil des Bundesgerichts 2C\_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.6). 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 gegeben ist. Nichts anderes ergibt sich aus Art. 1 Abs. 3 lit. a LGBV, gemäss welchem vom sachlichen Anwendungsbereich der Verordnung "Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit und andere Einkünfte, die nicht aus der Liquidation stammen" ausgenommen sind. 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"). Mit der Norm verfolgt der Gesetzgeber die Absicht, dass Selbstständigerwerbende über Jahre akkumulierte stille Reserven privilegiert auflösen können. Nicht beabsichtigt ist hingegen die Möglichkeit, willkürlich ordentliche Einnahmen zu privilegieren (Urteil des Bundesgerichts 2C\_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.7).

6.1. Gemäss Bilanz des Einzelunternehmens war das Warenlager per 31. Dezember 2013 zu Fr. 1'000.-- eingestellt. Dieses wurde bei der Beendigung der selbstständigen Erwerbstätigkeit zu Tageswerten, nämlich für Fr. 75'000.--, an die Aktiengesellschaft verkauft. Dies stimmt mit den Ausführungen von A.A. \_\_\_\_ überein und wird so auch im angefochtenen Entscheid festgehalten. Entsprechend der oben ausgeführten bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist davon auszugehen, dass im Umfang von Fr. 74'000.-- stille Reserven auf dem Warenlager realisiert wurden, die in einem kausalen Zusammenhang mit der Liquidation stehen. Im Umfang von Fr. 74'000.-- ist der Gewinn aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit somit der privilegierten Besteuerung nach Art. 37 Abs. 1 DBG zu unterstellen.

6.2. Fraglich ist, ob darüber hinausgehende Gewinne privilegiert zu besteuern sind. Dabei ist zu beachten, dass Gewinne aus dem operativen Geschäft jedoch nicht der privilegierten Besteuerung nach Art. 37b DBG unterstehen (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 90 zu Art. 123 DBG). Das Steuergericht erklärt in seinem Entscheid, dass das Warenlager in den Jahren vor der Liquidation des Einzelunternehmens mit einem Wert von Fr. 1'000.-- in die Bilanz eingestellt gewesen sei. Vor dem Verkauf sei eine erfolgswirksame Zuschreibung in der Höhe von Fr. 74'000.-- (als Warenaufwandsminderung) und der Warenbestand sei in der Folge zum neuen Bilanzwert von Fr. 75'000.-- (marktkonformer Preis) an die neue AG veräussert worden. Damit hätten sich bereits vor dem Verkauf stille Reserven auf dem Warenlager befunden, welche

einerseits durch eine Aufwertung des Lagers zu Tage getreten seien und andererseits durch die Liquidationserlöse aus dem Lagerverkauf realisiert worden seien. Anschliessend wird im angefochtenen Entscheid ausgeführt, dass die Margenberechnung auf Grundlage eines Fünfjahresvergleichs ein in der Einschätzungspraxis bewährtes und von der Lehre und Rechtsprechung anerkanntes Instrument sei. Das Vorliegen einer durchschnittlichen Bruttogewinnmarge im Liquidationsjahr sei auf die Auflösung von stillen Reserven zurückzuführen und stelle den Liquidationsgewinn dar. Dabei verweist das Steuergericht im angefochtenen Entscheid auf ein Urteil der Steuerrekurskommission I Zürich vom 16. Dezember 1996 (publ. in: Der Steuerentscheid [StE] 1997 B. 23.7 Nr. 7 E. 1 ff. mit weiteren Hinweisen, nachfolgend: Urteil der Steuerrekurskommission Zürich). Das Steuergericht setzte unter Berücksichtigung der vom Steuerpflichtigen eingereichten Gewinnmargenberechnung den privilegiert zu besteuern den Liquidationsgewinn auf Fr. 101'000.-- fest. 6.3. Wie oben ausgeführt, hat der Steuerpflichtige den Beweis zu erbringen, dass stille Reserven realisiert worden sind. Aufgrund der Margenberechnung lassen sich aber keine Rückschlüsse ziehen, ob stille Reserven realisiert worden sind oder nicht. Die Bruttogewinnmarge kann sich - wie im Urteil der Steuerrekurskommission Zürich (a.a.O., E. 3.aaa) ausgeführt wird - aufgrund vieler Faktoren verändern. Zu denken ist in diesem Zusammenhang z.B. an die unterschiedlichen Entwicklungen von Einkaufspreisen, Personalkosten oder Gemeinkosten im Verhältnis zu den Verkaufspreisen, an allfällige Produktivitätsänderungen oder in einzelnen Jahren unterschiedliche Rabattgewährungen etc. Kann der Steuerpflichtige nicht rechtsgenügend die Realisation von stillen Reserven im Zusammenhang mit der Liquidation nachweisen, so sind die aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit erzielten Gewinne ordentlich und nicht privilegiert zu besteuern. 6.4. Das vom Steuergericht herangezogene Urteil der Steuerrekurskommission Zürich wurde lange vor dem Inkrafttreten des Art. 37b DBG gefällt. Überdies musste im dort behandelten Fall aufgrund der kantonalen Bestimmungen und des konkreten Sachverhalts die Höhe des Liquidationsgewinns nach pflichtgemässen Ermessen geschätzt werden, da die Pflichtigen die vom Steuerkommissär verlangten Unterlagen nicht eingereicht hatten. Das Urteil der Steuerrekurskommission Zürich kann demzufolge nicht unmittelbar auf den vorliegenden Fall und auf Art. 37b DBG angewendet werden und es kann daraus auch keine geltende gefestigte Praxis hergeleitet werden. Der Steuerpflichtige ist vielmehr auf die von ihm eingereichten Geschäftsabschlüsse des Einzelunternehmens sowie auf die bei der Übertragung der Aktiven und Passiven durch die A.A. \_\_\_\_\_ AG bezahlten Preise zu behaften. Wie in der Beschwerde ausgeführt wird, besteht für eine ermessensweise Festsetzung des privilegiert steuerbaren Liquidationsgewinns nach Art. 37b DBG damit kein Raum. 6.5. Das Steuergericht erklärt in seiner Vernehmlassung vom 17. Januar 2019, dass sofern ausschliesslich auf beweisbare Einzel- bzw. Detailbeweise abgestellt würde und verneint würde, dass indirekte Ermittlungen (z.B. aufgrund einer Margenanalyse) ausreichend seien, zahlreichen kleineren, personenorientierten Unternehmen ein derartiger Beweis inskünftig kaum mehr gelingen würde. Die wenigsten Kleinunternehmen hätten eine aussagekräftige Lagerbuchhaltung, welche sowohl mengen- als auch betragsmässig geführt werde und welche jedes Veräusserungsgeschäft einzeln nachvollziehbar dokumentiere. Sofern markante Margenänderungen zwecks Eruierung stiller Reserven nicht (mehr) zulässig wären, könnten nur noch Veränderungen bei wertmässig bedeutenden Einzelveräusserungen (z.B. Liegenschaften, grosse Fertigungsmaschinen etc.) einzeln und detailliert nachgewiesen werden. Wie die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 25. Februar 2019 ausführt, würde diese Handhabung letztlich nichts

anderes bedeuten, als dass derjenige, der keine oder eine unvollständige Buchhaltung führt, gegenüber demjenigen belohnt würde, der eine korrekte und vollständige Buchhaltung führt. Lassen sich doch - unter anderem gerade durch den Verzicht auf eine korrekte Bestandesaufnahme/Lagerbuchhaltung - über den Wareneinkauf "künstlich" die stillen Reserven auf dem Warenbestand erhöhen. Damit können auf dem Konto Warenbestand allenfalls unversteuerte Reserven gebildet werden, die über den steuerrechtlich zulässigen Warendrittel hinausgehen (vgl. dazu Baselbieter Steuerbuch vom 1. Januar 2017, Band 2, Unternehmen, 31 Nr. 2: Falltypen von Rückstellungen, Ziff. 13.2.1). Im Ergebnis lässt sich dadurch in unzulässiger Weise das jährlich steuerbare Einkommen und somit auch der Steuersatz senken und bei einer allfälligen Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit resultiert daraus unter Umständen sogar zusätzlich noch ein grösserer privilegiert steuerbarer Liquidationsgewinn.

#### **E. 7**

Aus den obigen Erwägungen ergibt sich, dass den Steuerpflichtigen nicht gelungen ist zu belegen, dass der über den Betrag von Fr. 74'000.-- hinausgehende Gewinn Folge der Realisation von stillen Reserven im Rahmen der Liquidation war. Folglich ist davon auszugehen, dass der übrige Gewinn aus normalen Warenverkäufen und folglich aus dem operativen Geschäft des Einzelunternehmens stammt. Die Beschwerde der Eidgenössischen Steuerverwaltung ist somit gutzuheissen. Damit wird der Entscheid des Steuergerichts vom 24. August 2018 (Verfahrensnummer 530 18 12 ) aufgehoben und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft angewiesen, die privaten Beschwerdegegner unter Berücksichtigung des privilegiert steuerbaren Liquidationsgewinns im Sinne von Art. 37b Abs. 1 DBG in der Höhe von Fr. 66'859.-- (Fr. 74'000.-- minus AHV/IV/EO-Beiträge von 9.65%) zu besteuern. Zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens wird die Angelegenheit an das Steuergericht zurückgewiesen

#### **E. 8**

Es bleibt über die Kosten zu entscheiden. Für die Beschwerde an das Kantonsgericht als weitere kantonale Beschwerdeinstanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten des Verfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Nach Art. 144 Abs. 3 DBG kann von einer Kostenaufgabe abgesehen werden, wenn besondere Verhältnisse es rechtfertigen. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Dem Steuergericht können keine Verfahrenskosten auferlegt werden. Den unterliegenden Steuerpflichtigen ist ein Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 700.-- aufzuerlegen. Die Parteikosten sind wettzuschlagen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VwVG] vom 20. Dezember 1968). Demgemäss wird erkannt :  
1. In Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid Nr. 530 18 12 des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 24. August 2018 aufgehoben und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft angewiesen, die privaten Beschwerdegegner unter Berücksichtigung des privilegiert steuerbaren Liquidationsgewinns im Sinne von Art. 37b Abs. 1 DBG in der Höhe von Fr. 66'859.-- (Fr. 74'000.-- minus AHV/IV/EO-Beiträge von 9.65%) zu besteuern.  
2. Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuergericht zurückgewiesen.  
3. Den privaten Beschwerdegegnern wird ein Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 700.-- auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss

in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet. 4. Die Parteikosten werden wettgeschlagen. Vizepräsident Gerichtsschreiberin

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