

BL_GERICHTE 810 19 299 vom 10. Juni 2020

BL Gerichte, 2020-06-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_810_19_299

FR: BL_GERICHTE 810 19 299 du 10 juin 2020

IT: BL_GERICHTE 810 19 299 del 10 giugno 2020

Regeste

Direkte Bundessteuer 2016

Erwägungen

E. 1

Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 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 kantonale Steuerverwaltung ist nach Art. 145 DBG und Art. 141 Abs. 1 DBG i.V.m. § 1 Vollzugsverordnung zum DBG zur Beschwerdeerhebung legitimiert. Da auch die übrigen formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG sowie § 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

E. 2

Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Somit kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids überprüfen. Gemäss § 18 Abs. 3 VPO ist das Kantonsgericht bei Beschwerden in Steuersachen nicht an die Begehren der Parteien gebunden und es stehen ihm die gleichen Befugnisse zu wie den Einschätzungsbehörden. 3.1 Vorliegend ist strittig, ob die Liquidation der Kollektivgesellschaft "E.____" bzw. das Ausscheiden der beiden Gesellschafter A.____ und B.____ einen Revisionsgrund für die direkte Bundessteuer 2016 darstellt. 3.2 Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt und er steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (BGE 140 II 248 E. 3.5 m.w.H.). Bei der vorliegend geltend gemachten privilegierten Liquidationsbesteuerung handelt es sich um steuermindernde Tatsachen, welche von den privaten Beschwerdegegnern zu belegen sind. 4.1 Gegen die Veranlagungsverfügungen zur Bundes- und Staatssteuer 2016 wurden innert der 30-tägigen Frist keine Rechtsmittel erhoben. Diese Veranlagungsverfügungen erwachsen somit in Rechtskraft. Die privaten Beschwerdegegner haben nach eigenen Angaben am 6. Juni 2018 entschieden, aus der Kollektivgesellschaft auszuscheiden und die entsprechende Meldung wurde am 11. Juni 2018 im Tagesregister des Schweizerischen Handelsamtsblatts (SHAB) publiziert. Ihr Revisionsgesuch reichten die privaten Beschwerdegegner mit Eingabe vom 8. Juni 2018 bei

der Beschwerdeführerin ein, womit die 90-tägige Frist gemäss Art. 148 DBG eingehalten wurde.

4.2.1 Gemäss Art. 147 Abs. 1 DBG kann eine rechtskräftige Veranlagung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b) oder wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Eine Revision ist jedoch ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG).

4.2.2 Eine Revision kommt zunächst dann in Frage, wenn erhebliche ("entscheidende") Tatsachen oder Beweismittel entdeckt werden (Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG). Damit soll ein falscher oder unvollständiger Sachverhalt, der einer Veranlagung resp. einem Entscheid zugrunde liegt, nachträglich berichtigt oder ergänzt werden. Aufgrund dieses Revisionsgrundes wird der korrekte, entscheidungserhebliche Sachverhalt festgestellt und gestützt darauf soll eine neue Beurteilung auf verbesserter Grundlage stattfinden. Der ursprüngliche Mangel einer rechtskräftigen Veranlagung resp. eines rechtskräftigen Entscheids wird infolge Entdeckung entscheidender Tatsachen oder Beweismittel nachträglich beseitigt (Martin E. Looser , in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Kommentar StGH], 3. Auflage, Basel 2017, N 10 zu Art. 51 StGH).

4.2.3 Tatsachen im gegebenen Kontext sind Zustände oder Vorgänge (Ereignisse), die den gesetzlichen Steuertatbestand betreffen. Anlass für eine Revision sind nur erhebliche Tatsachen. Eine Tatsache ist erheblich, wenn sie geeignet ist, den von der rechtsanwendenden Instanz zugrunde gelegten Sachverhalt rechtsrelevant zu verändern und dadurch zu einer anderen Entscheidung Anlass zu geben. Als erhebliche Tatsachen, die eine Revision auslösen können, gelten grundsätzlich diejenigen, die nachträglich entdeckt werden (sog. unechte Noven), nicht aber solche, die nachträglich eingetreten sind. Echte Noven sind somit grundsätzlich von der Revision ausgeschlossen. Gemäss der bundesgerichtlichen Praxis müssen sich also die Tatsachen, die dem Gesuchsteller nachträglich bekannt wurden, im Zeitpunkt der Verfügung resp. des Entscheids verwirklicht haben bzw. bereits bestanden haben, den Gesuchstellern aber noch nicht bekannt gewesen sein (vgl. Peter Locher , Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art.102-222 DBG, Basel 2015, N 14 zu Art. 147 DBG m.w.H.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter , Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, N 18 f. zu Art. 147 DBG).

4.3 Vorliegend haben die privaten Beschwerdegegner am 6. Juni 2018 die Aufgabe ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit rückwirkend per 31. Dezember 2017 beschlossen. Dieser Entscheid ist somit offensichtlich erst nach der für die Veranlagung des Steuerjahres 2016 massgebenden Zeitspanne entstanden. Im Zeitpunkt der Veranlagung des Jahres 2016 hat der Entscheid, aus der Kollektivgesellschaft auszusteigen, noch nicht bestanden. Dieser Entscheid ist augenscheinlich erst nachträglich gefällt worden und stellt daher ein echtes Novum dar, welches einen Revisionsgrund gemäss Art. 147 DBG ausschliesst.

5.1.1 Neben den Revisionsgründen in Art. 147 DBG sieht Art. 37b Abs. 1 DBG eine nachträgliche Herauslösung des Liquidationsgewinnes der letzten beiden Geschäftsjahre aus rechtskräftigen Veranlagungen von selbständig Erwerbenden, welche die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen

Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben haben, vor. Art. 37b Abs. 1 DBG schafft insofern eine Privilegierung, als die Summe der realisierten stillen Reserven der letzten beiden Geschäftsjahre vor der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit mittels einer Sonderveranlagung zu einem reduzierten Steuersatz und getrennt vom übrigen Einkommen besteuert wird (vgl. Art. 37b Abs. 1 DBG). Somit ist der Liquidationsgewinn der Vorperiode des Liquidationsjahres revisionsweise aus deren (rechtskräftig festgesetzter) Bemessungsgrundlage herauszulösen und der privilegierten Besteuerung zuzuführen. Das übrige steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Vorperiode, welches ordentlich besteuert bleibt, reduziert sich damit um den Liquidationsgewinn (Olivier Margraf, *Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens* gemäss Art. 147-149 DBG, *Steuer Revue [StR]* 69/2014 S. 76, S. 82; Peter Locher, a.a.O., N 5 zu Art. 37b DBG). Die Bestimmung in Art. 37b DBG wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II eingeführt, mit dem Ziel, 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 zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen vom 22. Juni 2005 [Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II]).

5.1.2 Zusammen mit Art. 37b DBG ist die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (LGBV) vom 17. Februar 2010 in Kraft getreten. Nach Art. 37b DBG bemisst sich der Liquidationsgewinn aus der Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven. Als Liquidationsjahr wird dasjenige Geschäftsjahr bezeichnet, in dem die letzte Liquidationshandlung vorgenommen wird (Art. 2 LGBV). Der Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation ist im Einzelfall zu klären. In der Regel ist eine Liquidation abgeschlossen, wenn die letzte Inkassohandlung eingeleitet ist. Da es sich dabei manchmal um marginale Beträge handeln kann, sollen jedoch auch andere Umstände das Ende der Liquidation darstellen können, so zum Beispiel, wenn die Erwerbs- und Verkaufstätigkeiten eingestellt und/oder die Arbeitsverträge mit den Angestellten aufgelöst werden (Kreisschreiben der ESTV Nr. 28, *Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit* vom 3. November 2010 [Kreisschreiben Nr. 28], S. 4). Zur Bemessung des Liquidationsgewinnes hält Art. 9 LGBV fest, dass der übrige Liquidationsgewinn die im Liquidationsjahr und im Vorjahr realisierten stillen Reserven umfasst. Ist die Veranlagung des Vorjahres bereits in Rechtskraft erwachsen, so wird sie bei der Anwendung von Art. 37b DBG nach Art. 147 ff. DBG revidiert (vgl. Kreisschreiben Nr. 28, S. 4 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 14 zu Art. 37b DBG). Der privilegierten Besteuerung i.S.v. Art. 37b DBG unterliegen demzufolge die realisierten stillen Reserven des Liquidations- und des Vorjahres (Art. 9 LGBV i.V.m. Art. 2 LGBV).

5.2.1 Die Steuererleichterung gemäss Art. 37b DBG soll nur gewährt werden für Gewinne, die bei der endgültigen Übertragung oder Liquidation eines Unternehmens anfallen. Wenn ein Unternehmen während seines Bestandes einen Teil seiner Geschäftsaktiven veräussert und dadurch ausserordentliches Einkommen erzielt, so gilt dieses weiterhin als Bestandteil des gesamthaft zu besteuernenden Nettoeinkommens (vgl. Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, S. 4824). Erforderlich ist somit stets ein hinreichender Kausalzusammenhang zwischen Realisation und Liquidation, wobei sich die Realisation als unmittelbare Folge der Liquidation darstellt. Ein 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 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; Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 8. März 2019 [810 18 329] E. 5.2.4; Art. 1 Abs. 3 lit. a LGBV). 5.2.2 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, wonach vom sachlichen Anwendungsbereich der Verordnung Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit und andere Einkünfte, die nicht aus der Liquidation stammen ausgenommen sind. Mit dieser Formulierung wird der Normgehalt von Art. 37b DBG präzisiert. Mit der Bestimmung in Art. 37b DBG wird die Absicht verfolgt, über Jahre akkumulierte stille Reserven privilegiert auflösen zu können. Nicht beabsichtigt ist hingegen die Möglichkeit, willkürlich ordentliche Einnahmen zu privilegieren (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.7; KGE VV vom 8. März 2019 [810 18 329] E. 5.2.4). 5.3 Die privaten Beschwerdegegner haben unbestrittenermassen erst im Mai 2018 mit den Überlegungen zur Aufgabe ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit begonnen. Erst am 6. Juni 2018 haben sie definitiv beschlossen, ihre selbständige Erwerbstätigkeit aufzugeben. Dementsprechend wurde in der Folge die Kollektivgesellschaft "E.____" im Handelsregister per Tagesregistereintrag vom 11. Juni 2018 in die Einzelfirma "F.____" umgewandelt. Den Ausführungen der privaten Beschwerdegegner, wonach sie ihre selbständige Tätigkeit rückwirkend per 31. Dezember 2017 aufgegeben hätten, kann nicht gefolgt werden. Wie die Beschwerdeführerin zu Recht vorbringt, kann ein Entschluss zur Aufgabe der Erwerbstätigkeit insbesondere mit Blick auf die Rechtssicherheit grundsätzlich nur für die Zukunft und die Gegenwart gefasst werden. Vor diesem Hintergrund wurden die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit der privaten Beschwerdegegner und die daraus folgende Liquidation ihrer Kollektivgesellschaft offensichtlich im Jahr 2018 beschlossen und vollzogen. Damit stellt das Geschäftsjahr 2018 das Liquidationsjahr im Sinne von Art. 37b DBG dar. Folglich kommt neben dem Geschäftsjahr 2018 nur das Vorjahr 2017 für eine privilegierte Besteuerung der während diesen beiden Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven in Frage (vgl. Art. 9 LGBV). Das vorliegend strittige Geschäftsjahr 2016 fällt somit nicht mehr in den Anwendungsbereich von Art. 37b DBG, was eine privilegierte Besteuerung der in diesem Jahr angeblich realisierten stillen Reserven ausschliesst. Überdies vermögen die privaten Beschwerdegegner für die erfolgte Reduktion bzw. Ausbuchung der Rückstellungen für die Gipfeltriebernte im Geschäftsjahr 2016 keinen kausalen Zusammenhang zur Aufgabe ihrer selbständigen Tätigkeit bzw. zur Liquidation der Kollektivgesellschaft im Jahr 2018 zu begründen. Ein solcher lässt sich auch aus den vorliegenden Akten nicht entnehmen. Es liegt vielmehr nahe, die Ausbuchung der Rückstellungen auf den ordentlichen Betrieb der Kollektivgesellschaft zurückzuführen,

zumal der Entscheid zur Aufgabe der selbständigen Tätigkeit erst im Jahr 2018 gefällt wurde und somit offensichtlich nicht kausal sein konnte für die Reduktion der Rückstellungen im Jahr 2016. Die Reduktion und Ausbuchung wurde unabhängig von der zwei Jahre später erfolgten Liquidation vorgenommen und wäre auch ohne diese erfolgt. Die privaten Beschwerdegegner geben selber an, dass die Reduktion der Rückstellungen darauf zurückzuführen sei, dass das bisher für die Gipfeltriebernte vorgesehene Helikopterunternehmen durch ein günstigeres Unternehmen abgelöst worden sei. Es kann sich insofern bei der Ausbuchung der Rückstellungen für die Gipfelernte im Jahr 2016 nicht um einen Gewinn aus der Liquidation im Jahr 2018 handeln. Eine privilegierte Besteuerung gemäss Art. 37b DBG ist damit auch aus diesem Grund nicht gerechtfertigt. 5.4 Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Voraussetzungen von Art. 37b DBG nicht erfüllt sind und insbesondere die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit bzw. die Liquidation der Kollektivgesellschaft im Jahr 2018 in keinem Kausalzusammenhang zur Reduktion und Ausbuchung der Rückstellungen im Jahr 2016 steht. Ein Revisionsgrund für die rechtskräftige Veranlagung der direkten Bundessteuer 2016 liegt nicht vor. Die im angefochtenen Entscheid gewährte privilegierte Besteuerung der Rückstellungsausbuchung in der Höhe von Fr. 28'572.-- für die Gipfeltriebernte im Geschäftsjahr 2016 ist demzufolge rechtswidrig. Ob es sich bei der Reduktion und Ausbuchung der Rückstellungen für die periodisch wiederkehrende Ernte der Gipfeltriebe um eine Realisation von stillen Reserven gehandelt hat, muss demzufolge nicht weiter beurteilt werden.

E. 6

Die vorliegende Beschwerde erweist sich als begründet und ist vollumfänglich gutzuheissen. Der Entscheid des Steuergerichts vom 9. August 2019 ist demzufolge aufzuheben.

E. 7

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 der unterliegenden Partei auferlegt. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Die Verfahrenskosten sind in der Höhe von Fr. 1'400.-- festzulegen. Dem Steuergericht sind praxisgemäss keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Den unterliegenden privaten Beschwerdegegnern A.____ und B.____ ist ein Verfahrenskostenanteil im Umfang von Fr. 700.-- aufzuerlegen. Der erhobene Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- ist der Beschwerdeführerin zurückzuzahlen. 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 Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

E. 8

Die Angelegenheit ist zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuergericht zurückzuweisen. Demgemäss wird erkannt: **1.** In Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 9. August 2019 betreffend die direkte Bundessteuer 2016 aufgehoben und der Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 15. Februar 2019 bestätigt. **2.** Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung

Steuergericht, zurückgewiesen. 3. Den privaten Beschwerdegegnern A.____ und B.____ 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.