

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00030 vom 22. August 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-08-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00030

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00030 du 22 août 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00030 del 22 agosto 2018

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 | [Getrennte Besteuerung des Liquidationsgewinns] Die Verfahren SB.2018.00030 und SB.2018.00031 werden vereinigt (E. 1.1). Bei Art. 37b DBG, Art. 11 Abs. 5 StHG und Art. 1 der Verordnung vom 3. November 2010 über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes (Änderung vom 26. September 2012) handelt es sich um eine vom Handelsrecht abweichende, steuerliche Gewinnermittlungsvorschrift. Ein Liquidationsgewinn im Sinn dieser Bestimmungen ist demzufolge aus dem Gesamtreineinkommen herauszulösen und separat zu besteuern. Allfällige (vorgetragene) Verluste sind nach Abzug vom Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zunächst von den übrigen Einkünften abzuziehen. Ob ein allenfalls überschüssender Betrag anschliessend auch noch vom Liquidationsgewinn abgezogen werden kann, kann vorläufig offenbleiben (E. 3.7).

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2018.00030 SB.2018.00031 Urteil der 2. Kammer vom 22. August 2018
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Nicole Aellen. In Sachen A, vertreten durch B AG, Beschwerdeführer, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 Direkte Bundessteuer 2013 und 2014, hat sich ergeben: I. A. A war Inhaber der beiden Restaurants "C" und "D". Seinen Restaurantbetrieb führte er als Einzelfirma. Das "C" liquidierte er im Jahr 2013, das "D" im Jahr 2014. In seiner Steuererklärung pro 2013 deklarierte A Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit sowie weitere Einkünfte. Total beliefen sich die deklarierten Einkünfte auf Fr. Sodann deklarierte A im dafür vorgesehenen Formular einen Liquidationsgewinn (vor fiktivem Einkauf) von Fr. ... und einen fiktiven Einkauf von Fr. In seiner Steuererklärung pro 2014 deklarierte A einen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit sowie weitere Einkünfte. Unter Anrechnung des Verlusts aus selbständiger Tätigkeit beliefen sich die deklarierten Einkünfte total auf Fr. Darüber hinaus deklarierte A im dafür vorgesehenen Formular einen Liquidationsverlust von Fr. ...sowie den Liquidationsgewinn aus dem Vorjahr. Insgesamt resultierte ein Liquidationsgewinn (vor fiktivem Einkauf) von Fr. Als fiktiven Einkauf deklarierte A einen Betrag von Fr. B. Der Revisor des kantonalen Steueramts unterbreitete A am 12. September 2016 Einschätzungs- bzw. Veranlagungsvorschläge für die Jahre 2013 und 2014. Diese wichen von seiner Deklaration ab. A stimmte den entsprechenden Vorschlägen am 28. September 2016 zu. C. Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid

jeweils vom 23. Februar 2017 setzte der Steuerkommissär des kantonalen Steueramts – abweichend von den Einschätzungs- bzw. Veranlagungsvorschlägen – das steuerbare Einkommen pro 2013 auf Fr. ... (direkte Bundessteuer) sowie auf Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) fest. Das steuerbare Einkommen pro 2014 setzte er mit Verfügung bzw. Entscheid jeweils desselben Datums auf Fr. ... (direkte Bundessteuer) sowie auf Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) fest. Den steuerbaren Liquidationsgewinn veranlagte der Steuerkommissär auf Fr. ... (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern), zum Satz von Fr. ... (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern). Gemäss "Beilage Liquidationsgewinn", auf die im Einschätzungsentscheid verwiesen wurde, wurden die realisierten stillen Reserven aus dem Verkauf des Restaurants "C" auf Fr. ... und die realisierten stillen Reserven aus dem Verkauf des Restaurants "D" auf Fr. ... festgesetzt. Von der Gesamtsumme von Fr. ... zog der Steuerkommissär die operativen Verluste von Fr. ... (2013) und Fr. ... (2014) aus der selbständigen Erwerbstätigkeit ab. D. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 29. August 2017 ab. II. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 27. Februar 2018 ebenfalls ab. III. Mit Beschwerde vom 3. April 2018 beantragte A, pro 2013 seien das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen je auf Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. auf Fr. ... (direkte Bundessteuer) zu veranlagern. Pro 2014 seien das steuerbare sowie das satzbestimmende Einkommen je auf Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. auf Fr. ... (direkte Bundessteuer) festzusetzen. Der steuerbare Liquidationsgewinn sei auf Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) und der satzbestimmende Liquidationsgewinn auf 1/10, also Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. auf 1/5, also Fr. ... (direkte Bundessteuer) festzusetzen – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Mit ihrer Beschwerdeantwort beantragte die Beschwerdegegnerschaft die Abweisung der Beschwerden unter Kostenfolgen zulasten des Beschwerdeführers. Die Vorinstanz verzichtete auf eine Vernehmlassung. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die vorliegenden Beschwerden SB.2018.00030 (Staats- und Gemeindesteuern 2013 und 2014) bzw. SB.2018.00031 (direkte Bundessteuer 2013 und 2014) betreffen denselben Pflichtigen, den gleichen Sachverhalt und dieselbe Rechtslage. Es rechtfertigt sich daher, die Verfahren zu vereinigen. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.3 Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss". Nach der Rechtsprechung ist dies dahingehend auszulegen, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Im vorliegenden Verfahren ist umstritten, ob die operativen Verluste der Jahre 2013 und 2014 zunächst von den stillen Reserven, die der Pflichtige in den letzten beiden Geschäftsjahren vor Aufgabe seiner selbständigen Erwerbstätigkeit realisierte (Liquidationsgewinn), oder aber zunächst vom übrigen, nicht aus der selbständigen

Erwerbstätigkeit stammenden Einkommen abzuziehen sind. Die Höhe der operativen Verluste wie auch die Höhe des Liquidationsgewinns und des Vermögens sind nicht umstritten. Nicht umstritten ist ferner, dass die allgemeinen Voraussetzungen von Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) sowie von § 1 der Verordnung vom 3. November 2010 über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes (VVO-USR II, Änderung vom 26. September 2012; vgl. die Begründung des Regierungsrats, insbesondere S. 5–7 sowie Art. 72 Abs. 3 StHG) erfüllt sind. Unbestritten ist schliesslich auch, dass der Pflichtige aufgrund seines Alters keine fiktiven Einkäufe geltend machen kann.

E. 2.2

Der Pflichtige vertritt sinngemäss die Auffassung, dass (vorgetragene) Verluste nicht mit dem Liquidationsgewinn verrechnet werden dürften. Sie seien vielmehr zwingend vom übrigen Einkommen abzuziehen. Demgegenüber stellt sich die Beschwerdegegnerschaft im Wesentlichen auf den Standpunkt, dass die gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere auch die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (LGBV), klar und eindeutig seien. Demnach müssten (vorgetragene) Verluste zuerst mit dem operativen Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit und dann mit dem Liquidationsgewinn verrechnet werden. Erst in einem letzten Schritt seien sie vom übrigen Einkommen abziehbar. Die Vorinstanz stützte sich in ihrem Entscheid massgeblich auf die Bestimmungen von Art. 11 Abs. 5 StHG und Art. 9 lit. d LGBV ab. Sie ist der Ansicht, dass letztere Regelung im umstrittenen Punkt klar sei, weil sie eine Minderung des Liquidationsgewinns durch Verlustvorträge bzw. Verluste verlange.

E. 2.3

Die (korrigierte) Fassung des § 1 VVO-USR II vom 26. September 2012, welcher für die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperioden 2013 und 2014 einschlägig ist, trat rückwirkend auf den 1. Januar 2011 in Kraft (vgl. zur bundesgerichtlich angeordneten Anpassung an die bundesrechtlichen Vorgaben: BGr, 29. Juli 2012, 2C_809/2011). Die Norm bestimmt, dass die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven ab der Steuerperiode 2011 getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern ist, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Einkaufsbeiträge gemäss § 31 Abs. 1 lit. d StG sind abziehbar. Werden keine solche Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss § 31 Abs. 1 lit. d StG nachweist, wie eine Kapitalleistung aus Vorsorge gemäss § 37 StG besteuert. Der Restbetrag der realisierten stillen Reserven wird getrennt, jedoch ebenfalls gemäss § 37 StG besteuert.

E. 3.1

Um die vorliegend umstrittene Rechtsfrage zu beantworten, sind einerseits der § 1 VVO-USR II und andererseits die bundesrechtlichen Bestimmungen von Art. 37b Abs. 1 DBG bzw. von Art. 11 Abs. 5 StHG auszulegen. Dabei ist zu beachten, dass das Steuerharmonisierungsgesetz eine Harmonisierung der direkten Steuern sowohl in horizontaler Richtung (zwischen den Kantonen) wie auch in vertikaler Richtung (zwischen

dem Bund und den Kantonen) bezweckt (BGr, 29. Juli 2012, 2C_809/2011, E. 2.2, mit Hinweisen u. a. auf BGE 130 II 65 E. 5.2; 128 II 56 E. 6a). Der Grundsatz der vertikalen Steuerharmonisierung gebietet, dass die kantonale rechtliche Norm gleich auszulegen ist wie die bundesrechtlichen Bestimmungen (vgl. BGr, 23. Oktober 2009, 2C_868/2008, E. 2.1). Hierbei kann auch die Rechtsprechung (soweit vorhanden) und Lehre zum DBG herangezogen werden (vgl. BGr, 31. Oktober 2017, 2C_456/2017, E. 1.2; BGr, 17. Juli 2017, 2C_69/2017, E. 4.2, jeweils mit Hinweisen).

E. 3.2

Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut des Gesetzes (grammatikalisches Element). Ist der Normtext nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Dabei ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte (historisches Element), auf den Zweck der Norm (teleologisches Element), auf die ihr zugrundeliegenden Wertungen und auf ihre Bedeutung im Kontext mit anderen Bestimmungen (systematisches Element) abzustellen. Bleiben bei nicht klarem Wortlaut letztlich mehrere Auslegungen möglich, so ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht (BGE 142 I 135 E. 1.1.1; BGr, 23. Mai 2017, 2C_1139/2016, 2C_1140/2016, E. 3.4.1). Das Bundesgericht lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen, und befürwortet einen pragmatischen Methodenpluralismus (vgl. BGE 143 II 685 E. 4, mit Hinweis auf BGE 140 II 80 E. 2.5.3 sowie 139 IV 62 E. 1.5.4). Gefordert sei die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis (BGE 143 III 646 E. 37). Im Rahmen der Rechtsanwendung ist auch das Verhältnis von Gesetzes- und (unselbständigem) Verordnungsrecht zu beachten. Verordnungsrecht ist gesetzeskonform auszulegen. Es sind die gesetzgeberischen Anordnungen, Wertungen und der in der Delegationsnorm eröffnete Gestaltungsspielraum mit seinen Grenzen zu berücksichtigen. Auch hat der Verordnungsgeber den Grundrechten und verfassungsmässigen Grundsätzen Rechnung zu tragen. Dies in dem Sinn, dass – sofern durch den Wortlaut (und die weiteren massgeblichen normunmittelbaren Auslegungselemente) nicht klar ausgeschlossen – der Verordnungsbestimmung jener Rechtssinn beizumessen ist, welcher im Rahmen des Gesetzes mit der Verfassung (am besten) übereinstimmt (verfassungskonforme oder verfassungsbezogene Interpretation; vgl. BGr, 19. August 2015, 2C_202/2014, E. 3.2.2, mit Hinweis auf BGE 140 V 538 E. 4.3 sowie 137 V 373 E. 5.2). Gemäss Art. 199 DBG und Art. 182 Abs. 2 BV ist der Bundesrat nur zum Erlass von Vollzugsverordnungen ermächtigt, nicht aber zum Erlass von gesetzesvertretenden Verordnungen (Martin E. Looser, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 199 N. 2, mit Hinweisen). Ausführungs- bzw. Vollzugsverordnungen sollen die gesetzlichen Bestimmungen konkretisieren und gegebenenfalls untergeordnete Lücken füllen, soweit dies für den Vollzug des Gesetzes erforderlich ist. Die Ausführungsbestimmungen müssen sich jedoch an den gesetzlichen Rahmen halten und dürfen insbesondere keine neuen Vorschriften aufstellen, welche die Rechte der Bürger beschränken oder ihnen neue Pflichten auferlegen, selbst wenn diese Regeln mit dem Zweck des Gesetzes vereinbar wären. Vollzugsbestimmungen sind zudem nur in dem Umfang zulässig, als das Gesetz dafür Raum lässt und nicht bewusst auf eine präzisere Regelung der betreffenden Frage verzichtet (BGE 126 II 283 E. 3b, mit Hinweisen). Ausführungs- und Vollziehungsverordnungen sind mit anderen Worten darauf beschränkt, die Bestimmungen des betreffenden Bundesgesetzes durch Detailvorschriften

näher auszuführen. Sie sollen zur verbesserten Anwendbarkeit des Gesetzes beitragen. Dabei ist jedoch vom Sinn und Zweck des formellen Gesetzes auszugehen (vgl. BGE 141 II 169 E. 3.3, mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung). In Bezug auf Verwaltungsverordnungen wie Kreisschreiben der ESTV gilt ferner, dass sie Dienstanweisungen sind. Sie richten sich an untergeordnete Behörden. Ihr Inhalt berührt die Rechtsstellung des einzelnen Bürgers in der Regel nicht. Auch sind sie für die Justizbehörden nicht verbindlich. Erweisen sie sich jedoch als verfassungs- und gesetzmässig und gewährleisten sie eine dem Einzelfall angepasste Lösung und eine gerechte Auslegung, sind sie gleichwohl mitzuberücksichtigen (BGE 122 V 362 E. 3; vgl. zum Ganzen auch: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DGB, 3. A., Art. 199 N. 17 ff., m.w.H.).

E. 3.3

Gemäss dem Wortlaut von § 1 VVO-USR II sowie nach jenem von Art. 37b Abs. 1 DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG ist der Liquidationsgewinn als die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven " getrennt vom übrigen Einkommen " zu besteuern. Die französischen Normtexte der beiden bundesrechtlichen Bestimmungen lauten in dieser Hinsicht gleich. Ihnen zufolge ist der Liquidationsgewinn " imposable séparément des autres revenus ". Ähnliches lässt sich auch den italienischen bundesrechtlichen Fassungen entnehmen, wonach die in den letzten beiden Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven " sono sommate e imposte congiuntamente, ma separatamente dagli altri redditi ". Aus dem Gesetzeswortlaut aller drei Bestimmungen geht ferner hervor, dass vom Liquidationsgewinn Einkaufsbeiträge gemäss Art. 31 Abs. 1 lit. d StG bzw. Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG abgezogen werden können. In Bezug auf diesen Abzug enthalten § 1 VVO-USR II, Art. 11 Abs. 5 StHG und Art. 37b DBG folglich eine hinreichend klare gesetzliche Grundlage. Der Umstand, dass die genannten Normen nicht auch auf weitere Bestimmungen über zulässige Abzüge verweisen, ist indes interpretationsbedürftig. Unklar ist dabei insbesondere, ob (vorgetragene) Verluste überhaupt vom Liquidationsgewinn abgezogen werden können.

E. 3.3.1

Einer Lehrmeinung zufolge suggeriert der Wortlaut von Art. 37b Abs. 1 DBG, dass abgesehen von den ausdrücklich erwähnten Einkaufsbeiträgen keine weiteren Abzüge zulässig sein sollen (vgl. Ivo P. Baumgartner, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. A., Basel 2016, Art. 37b N. 14). Der zitierte Autor befürwortet in diesem Zusammenhang, dass ein (vorgetragener) Verlust vom Liquidationsgewinn abziehbar sein soll (in diesem Sinn auch: Reich/Cavelti, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., Basel 2017, Art. 11 N. 77 2. Gedankenstrich; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. , Art. 37b N. 12). Dies begründet er damit, dass Verluste in zukünftigen Steuerperioden nicht vom übrigen Einkommen abgezogen werden könnten, weil die selbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgegeben worden sei. Auch wenn die Lehre damit von der Auffassung des Pflichtigen abweicht, wonach Art. 37b DBG keine weiteren als den ausdrücklich normierten Abzug zulasse, beantwortet sie die vorliegend umstrittene Frage nicht. Denn selbst wenn (vorgetragene) Verluste abgezogen werden können, stellt sich immer noch die Frage, wie vorzugehen ist, wenn auch Einkommen vorliegt, das nicht aus der selbständigen Erwerbstätigkeit stammt (sondern, wie

vorliegend, beispielsweise aus Liegenschaftserträgen).

E. 3.3.2

Fraglich ist damit, inwieweit die Ausführungsnorm von Art. 9 LGBV den unklaren Gesetzeswortlaut präzisiert und damit zur verbesserten Anwendbarkeit der bundesrechtlichen Vorschriften beitragen kann (vgl. vorne, E. 3.2). Von vornherein nicht zu hören ist in diesem Zusammenhang das sinngemässe Argument des Pflichtigen, wonach (vorgetragene) Verluste aus ordentlicher Tätigkeit in den letzten beiden Jahren vor der Liquidation eindeutige Einkünfte seien und nichts mit der Liquidation zu tun hätten, weshalb Art. 9 LGBV nicht anwendbar sei. Gleiches gilt hinsichtlich seines Arguments, wonach Art. 9 lit. d LGBV in Widerspruch zu Art. 1 Abs. 3 lit. a LGBV stehe, weil vorgetragene Verluste negative Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit darstellten. Vorgetragene und aktuelle Verluste aus ordentlicher Tätigkeit gelten als Abzüge, nicht als (negatives) Einkommen. Art. 9 LGBV ist deshalb vorliegend einschlägig. Die Norm bestimmt, wie der (übrige) Liquidationsgewinn zu bemessen ist. So ist u. a. der durch die Realisierung der stillen Reserven verursachte Aufwand (lit. c) sowie der Verlustvortrag und der Verlust des laufenden Geschäftsjahres abzuziehen – letztere soweit sie nicht mit dem Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit verrechnet werden konnten (lit. d). Damit hat der Verordnungsgeber den vom Gesetz eingeräumten Gestaltungsspielraum nicht überschritten. Art. 9 lit. d LGBV verbietet es nicht ausdrücklich, einen (vorgetragenen) Verlust zunächst noch von allfälligen anderen Einkommensquellen abzuziehen, bevor ein Abzug vom Liquidationsgewinn erfolgt. Dies zu Recht, denn diesfalls würde es sich um eine gesetzesvertretende Anordnung handeln, die im Bereich des Steuerrechts nicht zulässig ist (vgl. vorne, E. 3.2). Art. 9 LGBV ist damit entgegen der Auffassung von Vorinstanz und Beschwerdegegnerschaft im vorliegend umstrittenen Punkt gerade nicht klar. Die Erläuterungen zu Art. 9 LGBV im Anhang II des KS 28 (s. dort S. 15) bringen ebenfalls keine Klärung. Abgesehen davon, dass es sich dabei bloss um eine Verwaltungsverordnung handelt (vgl. zu diesen vorne, E. 3.2), sehen sie vor, dass Verlustvorträge zuerst mit den nicht aus der Liquidation stammenden Einkünften zu verrechnen seien und allfällige Verlustüberhänge vom Liquidationsgewinn abgezogen werden könnten. Wenngleich die diesbezügliche Interpretation der Vorinstanz durchaus vertretbar erscheint, können die Erläuterungen auch anders verstanden werden. So ist einerseits denkbar, dass mit "nicht aus der Liquidation stammenden Einkünfte" auch jene Einkommensbestandteile gemeint sind, die aus anderen Quellen als der selbständigen Erwerbstätigkeit zuflossen. Andererseits lässt sich Art. 9 lit. d LGBV als Kann-Norm interpretieren, die es der Praxis überlässt, die Reihenfolge der Verlustanrechnung zu bestimmen.

E. 3.4

Da der Gesetzeswortlaut die vorliegend umstrittene Frage nicht eindeutig beantwortet und auch Art. 9 lit. d LGBV keine abschliessende Klärung bringt, ist als nächstes das historische Element heranzuziehen.

E. 3.4.1

Für das Bundesgericht ist offensichtlich, dass der Gesetzgeber die Besteuerung von Liquidationsgewinnen mittels der Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG von der ordentlichen Besteuerung des Einkommens abkoppeln wollte. Die beiden Einkunftsarten – das Einkommen aus der Liquidation einerseits und jenes aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit andererseits – sollten sich nicht gegenseitig beeinflussen. Ferner sollte

die Progression auf den realisierten stillen Reserven gebrochen werden. Denn wären diese Gewinne über die Jahre kontinuierlich realisiert worden, wären sie gestaffelt und mit kleinerer Progressionswirkung in das steuerbare Einkommen geflossen (BGr, 29. Juli 2012, 2C_809/2011, E. 3.3). Der Gesetzgeber schien sich keine Gedanken darüber gemacht zu haben, was gelten soll, wenn der Selbständigerwerbende – abgesehen vom Liquidationsgewinn – weiteres Einkommen erzielt, im Rahmen der selbständigen Erwerbstätigkeit aber auch Verluste erlitten hat. Der Botschaft vom 22. Juni 2005 zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II; BBl 2005 4733; nachstehend: Botschaft USR II) lässt sich indes entnehmen, dass der Bundesrat noch vorgeschlagen hatte, die realisierten stillen Reserven für die Berechnung des Steuersatzes nur zu einem Achtel dem übrigen Einkommen dazuzuschlagen (vgl. Botschaft USR II, S. 4824 und 4846). Im Rahmen der parlamentarischen Debatten wurde jedoch eine getrennte Besteuerung befürwortet. Dementsprechend wurde nicht mehr eine Lösung nach dem Muster von Art. 37 DBG, sondern nach jenem von Art. 38 DBG getroffen. Gemäss Lehre entspricht diese Lösung letztlich den Vorstellungen des Gesetzgebers, wonach die akkumulierten stillen Reserven für den Unternehmer eine Vorsorgefunktion aufwiesen (vgl. zum Ganzen: Ivo P. Baumgartner, a.a.O., Art. 37b N. 5 f., m.w.H.; Reich/Cavelti, a.a.O., Art. 11 N. 62; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 37b N. 1, verweisen auf Art. 11 Abs. 5 StHG, der ausdrücklich auf die Besteuerung als Kapitaleistung aus Vorsorge Bezug nehme). Den Vorsorgezweck schien der Bundesrat zunächst zwar nicht anerkennen zu wollen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 37b N. 1). Im Nationalrat wurde jedoch abweichend davon die Ansicht vertreten, dass die in kleineren und mittleren Unternehmen gebundenen stillen Reserven immer auch Vorsorgecharakter aufweisen würden, weil sie zum Aufbau des Geschäfts benötigt würden und während der Berufsphase für den Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung nicht zur Verfügung stünden (diesbezüglich zustimmend: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 37b N. 1). Indem Liquidationsgewinne wie Kapitaleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen besteuert werden, sollte den kleinen und kleinsten Unternehmen, die ihre Mittel im Betrieb behielten, die Möglichkeit gegeben werden, ihre Altersvorsorge steuerbegünstigt zu bestreiten. Im Differenzbereinigungsverfahren wurden die Art. 37a Abs. 1 E-DBG und Art. 11 Abs. 4 E-StHG noch dahingehend ergänzt, dass die gesetzlich zulässigen Einkaufsbeiträge an Vorsorgeeinrichtungen gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG und Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG abziehbar sein sollten. Damit sollte die rechtliche Gleichbehandlung der Selbständigerwerbenden, die ihr Geschäft liquidieren, mit den Arbeitnehmern bei der Vorsorge hergestellt werden. Ferner sollte sichergestellt werden, dass Gewerbetreibende ohne ausreichende Altersvorsorge nicht gezwungen werden, sich in eine Vorsorgeeinrichtung einzukaufen, um kurz darauf die einbezahlten Mittel wieder zu beziehen. Deshalb war – als weitere Ergänzung – vorgesehen, dass Steuerpflichtige so behandelt werden, wie wenn ein Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung mit anschliessendem Bezug stattgefunden hätte, sofern sie nachweisen, dass ein Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung zulässig gewesen wäre (vgl. zur Entstehungsgeschichte ausführlich: BGr, 29. Juli 2012, 2C_809/2011, E. 3.3–3.5, u. a. mit Hinweisen auf die Materialien sowie auf Anhang II zum KS 28).

E. 3.4.2

Die Beschwerdegegnerschaft bringt vor, die geforderte Reihenfolge der Verlustverrechnung rechtfertige sich aus steuersystematischer Sicht. Die Verlustvorträge bestünden nur, weil in

den Vorjahren stille Reserven geüfnet, statt dass Gewinne ausgewiesen worden seien. So seien sie letztlich ursächlich für den Liquidationsgewinn. Aufgrund solcher Überlegungen waren Liquidationsgewinne indessen unter altem Recht noch nicht einem Sondertarif unterstellt worden. Von einem solchen war seinerzeit gerade deshalb abgesehen worden, weil Liquidationsgewinne zum grossen Teil dadurch entstanden seien, dass frühere Jahresgewinne durch Abschreibungen, Rückstellungen und Nichtverbuchung eingetretener, aber nicht realisierter Mehrwerte geschmälert worden seien (vgl. Markus Reich, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983, S. 66, m.H.). Dass der Bundesgesetzgeber mit den Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG doch noch einen Sondertarif eingeführt hat, spricht dafür, dass Herkunft bzw. Ursache der Liquidationsgewinne für ihn keine Rolle mehr spielten.

E. 3.4.3

Der Gesetzgeber wollte Liquidationsgewinne – anders als der Bundesrat ursprünglich vorschlug – im Ergebnis also nicht zusammen mit dem übrigen Einkommen, sondern getrennt von diesem besteuern. Dies spricht dafür, dass er einen Liquidationsgewinn im Sinn von Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG aus dem Gesamteinkommen herauslösen und damit der Verlustverrechnung entziehen wollte. Mit Blick auf ihre Entstehungsgeschichte können die beiden Bestimmungen also als – vom Handelsrecht abweichende – steuerrechtliche Gewinnermittlungsvorschriften interpretiert werden. Gleiches gilt hinsichtlich § 1 VVO-USR II (vgl. vorne, E. 3.1).

E. 3.5

Dieses Auslegungsergebnis lässt sich auch aus der Gesetzessystematik ableiten. So findet sich der Art. 37b DBG – der die Marginalie "Liquidationsgewinne" trägt – nicht etwa bei den Bestimmungen, die für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens einschlägig sind (1. bis 4. Kapitel des zweiten Titels). Vielmehr wurde er bei den Bestimmungen über die Steuerberechnung eingefügt (5. Kapitel des zweiten Titels). Dort stellt er einen von mehreren Sonderfällen dar (so die Überschrift des 2. Abschnitts). Ähnliches gilt in Bezug auf das StHG. Dessen Art. 11 ist der einzige Artikel des 3. Abschnitts. Letzterer enthält die Bestimmungen zur "Steuerberechnung". Die Bestimmungen zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens finden sich demgegenüber im 1. und 2. Abschnitt desselben (2.) Kapitels. Der Gesetzesaufbau der beiden Bundesgesetze widerspiegelt damit das gesetzgeberische Anliegen, die Besteuerung des anlässlich der Geschäftsaufgabe realisierten Liquidationsgewinns von der ordentlichen Besteuerung des Einkommens abzukoppeln und mittels der separaten Besteuerung eine Progressionsverzerrung zu vermeiden (vgl. dazu vorne, E. 3.4.1). In der Lehre wird ferner gesagt, dass es sich bei Art. 11 Abs. 5 StHG nicht nur um eine Tarifnorm, sondern auch um eine Berechnungsgrundlage handle (vgl. Markus Reich/Luzi Cavelti, in Zweifel/Beusch, a.a.O. , Art. 11 N. 65). Dies dürfte auch für Art. 37b DBG gelten (in dieser Hinsicht etwas unbestimmter: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. , Art. 37b N. 9; ihnen zufolge sei der Unternehmensgewinn der selbständig erwerbenden Person insofern aufzuteilen, als nur die in den letzten zwei Jahren vor Geschäftsaufgabe realisierten stillen Reserven nach Art. 37b DBG besteuert werden).

E. 3.5.1

Die Vorinstanz erwog sinngemäss, bei einem negativen handelsrechtlichen Saldo könne kein selbständiges Erwerbseinkommen und damit auch kein Liquidationsgewinn besteuert werden, sodass sich das Problem der Steuerprogression gar nicht erst stelle. Diese

Argumentation erscheint auf den ersten Blick stichhaltig. Auch die Generalklauseln in Art. 16 DBG, Art. 7 Abs. 1 StHG und § 16 Abs. 1 StG sprechen im Grunde dagegen, Liquidationsgewinne aus der einkommenssteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage auszuklammern. Bei näherer Betrachtung erhellt jedoch, dass Liquidationsgewinne durchaus als Einkommen im Sinn von Art. 16 DBG, Art. 7 Abs. 1 StHG und § 16 Abs. 1 StG gelten und auch als solches besteuert werden. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die erwähnten Bestimmungen dem Modell von Art. 38 DBG bzw. Art. 11 Abs. 3 StHG nachgebildet sind (vgl. vorne, E. 3.4.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 38 N. 28). Deutlicher als aus dem DBG ergibt sich dieser Zusammenhang aus der Systematik des StHG. So nimmt der Art. 11 Abs. 5 StHG im Gegensatz zum Art. 37b DBG ausdrücklich auf Kapitaleistungen aus Vorsorge Bezug, indem er auf die entsprechende Gesetzesnorm von Art. 11 Abs. 3 StHG verweist, die der hier einschlägigen Norm von Art. 11 Abs. 5 StHG sogar noch vorausgeht. Sowohl der Verweis auf Kapitaleistungen aus Vorsorge als auch die Systematik des StHG wurden in das StG übernommen: § 37b StG verweist auf den vorangehenden § 37 StG, welcher die Besteuerung von Kapitaleistungen aus Vorsorge normiert. Aufgrund des inneren Zusammenhangs zwischen Art. 38 und Art. 37b DBG bzw. zwischen Art. 11 Abs. 5 und Art. 11 Abs. 3 StHG liegt es nahe, vorliegend auch die Lehre und Rechtsprechung zu Art. 38 DBG und Art. 11 Abs. 5 StHG heranzuziehen.

E. 3.5.2

In der Lehre wird in diesem Zusammenhang die Auffassung vertreten, dass Kapitaleistungen aus Vorsorge im Sinn von Art. 38 DBG und Art. 11 Abs. 5 StHG nicht einer Sondersteuer unterliegen würden. Vielmehr würden sie von der Einkommenssteuer erfasst, jedoch zu einem Satz besteuert (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a. a. O., Art. 38 N. 3; Reich/Cavelti, a.a.O., Art. 11 N. 38). Zwar wird in der Lehre auch die Auffassung vertreten, die soeben zitierten Autoren schlossen sich ausdrücklich nicht jener Betrachtungsweise an, wonach Kapitaleistungen im Sinn von Art. 38 DBG bzw. Art. 11 Abs. 3 StHG aus der Bemessungsgrundlage der (ordentlichen) Einkommenssteuer herausgelöst würden (so Ivo P. Baumgartner, a.a.O., Art. 38 N. 5 ff.). Ob dies zutrifft, ist indessen fraglich. Im Gegenteil scheint es, dass die zitierten Autoren zwischen einem Herauslösen aus dem Gesamteinkommen einerseits und einem Herauslösen aus der Einkommenssteuer andererseits differenzieren. Ersteres scheinen sie zu befürworten, letzteres hingegen abzulehnen. Anders kann die Aussage, mit der gesonderten Besteuerung werde verhindert, dass die Kapitaleistung aus Vorsorge durch das übrige Einkommen auf eine höhere Progressionsstufe gehoben werde (und umgekehrt; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a. a. O., Art. 38 N. 5), jedenfalls nicht verstanden werden. Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zufolge statuiert Art. 38 DBG insoweit eine Sonderregelung, als Kapitaleistungen aus Vorsorge vom übrigen Einkommen gesondert und nur zu einem Fünftel der nach dem ordentlichen Tarif (Art. 36 DBG) berechneten Steuer erfasst würden. Auch das StHG sehe in Art. 11 Abs. 3 für Leistungen in Kapitalform eine separate Besteuerung vor. Dabei handle es sich um eine erhebliche steuerliche Privilegierung der Kapitaleistungen gegenüber den Rentenleistungen, da die Letzteren vollumfänglich und progressionswirksam mit dem übrigen Einkommen zu versteuern seien (vgl. BGr, 7. Juni 2011, 2C_156/2010, E. 4.3). Auch daraus kann letztlich nur abgeleitet werden, dass Kapitaleistungen aus Vorsorge zwar nicht aus der Einkommenssteuer, jedoch aus dem Gesamteinkommen herausgelöst und von diesem separat besteuert werden. Eine Schranke findet diese Privilegierung darin, dass Art. 38 DBG bzw. Art. 11 Abs. 3

StHG nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht extensiv zu interpretieren, sondern auf die in Gesetz und Verordnung umschriebenen Fälle zu beschränken sind. Mit anderen Worten ist der Begriff der Kapitalleistungen aus Vorsorge eng auszulegen (vgl. BGr, 7. Juni 2011, 2C_156/2010, E. 4.3).

E. 3.5.3

Nachdem die Art. 37b DBG sowie Art. 11 Abs. 5 StHG bzw. § 1 VVO-USR II dem Modell von Art. 38 DBG sowie Art. 11 Abs. 3 StHG bzw. § 37 StG folgen, muss das zu den Kapitalleistungen aus Vorsorge Gesagte auch für Liquidationsgewinne gelten. Anders liesse sich der Wille des Gesetzgebers kaum umsetzen. So unterliegen Liquidationsgewinne zwar der Einkommenssteuer, sind jedoch aufgrund des historischen Willens des Gesetzgebers und entsprechend der Gesetzssystematik aus dem Gesamtreineinkommen herauszulösen. Im Ergebnis dürfte dies auch der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum § 1 aVVO-USR II entsprechen. In jenem Verfahren war umstritten, ob der Kanton Zürich den Betrag des fiktiven Einkaufs separat vom übrigen Liquidationsgewinn zu besteuern hat, oder ob er den fiktiven Einkauf zusammen mit dem Liquidationsgewinn besteuern kann. Das Bundesgericht erwog, dass der Gesetzgeber zweifellos sowohl für die direkte Bundessteuer wie auch für das Steuerharmonisierungsgesetz für den Betrag des möglichen ("fiktiven") Einkaufs und für den Restbetrag die separate Besteuerung vorgesehen habe (BGr, 29. Juli 2012, 2C_809/2011, E. 5). Daraus folgt, dass sowohl der fiktive Einkauf als auch der restliche Liquidationsgewinn derart steuerlich zu erfassen sind, als sie nicht nur voneinander getrennt zu besteuern, sondern beide auch aus dem Gesamtreineinkommen herauszulösen sind. Nichts anderes kann gelten, wenn wie hier kein fiktiver Einkauf vorliegt. Die einleuchtende, jedoch rein handelsrechtliche Betrachtungsweise der Vorinstanz erweist sich nach all dem Gesagten als verkürzt.

E. 3.5.4

Die Beschwerdegegnerschaft bringt vor, mit Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG hätte der Gesetzgeber eine möglichst weitgehende steuerliche Gleichbehandlung von Selbständigerwerbenden und Unselbständigerwerbenden im Vorsorgebereich bewirken wollen. Keinesfalls habe er auf eine Privilegierung der Selbständigerwerbenden gegenüber den Unselbständigerwerbenden und sicher auch nicht auf eine gemilderte Besteuerung der übrigen Einkünfte gezielt. Genau dazu käme es jedoch, wenn der Auffassung des Pflichtigen gefolgt würde. Denn die Liegenschaftserträge aus den Jahren 2013 sowie 2014 würden nicht besteuert. Eine derartige doppelte Privilegierung sei vom Gesetzgeber sicher nicht vorgesehen gewesen. Die Beschwerdegegnerschaft spielt damit auf das Gebot der rechtsgleichen Behandlung gemäss Art. 8 Abs. 1 BV an. Sie bestreiten sinngemäss, dass die vom Pflichtigen vertretene Auffassung einer verfassungskonformen Auslegung von Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG entspreche. Das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV wird im Bereich der Steuern insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV; BGE 137 I 145 E. 2.1; 133 I 206 E. 6.1). Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig. Ferner verbietet der Grundsatz, einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erheblich grössere Lasten aufzuerlegen (zum Ganzen: BGE 137 I 145 E. 2.1). Der Gesetzgeber hat die separate Besteuerung des

Liquidationsgewinns auf bestimmte Sachverhalte beschränkt (definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach dem 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität). Wie sich aus den Materialien ergibt, lässt sich die separate Besteuerung zudem sachlich begründen. Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung ist damit eingehalten. Allerdings fragt sich, ob eine separate und mildere Besteuerung von Liquidationsgewinnen auch dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit standhält. Der Bundesrat gab zu bedenken, dass die separate und mildere Besteuerung von Liquidationsgewinnen in allen Fällen zu einer Unterbesteuerung im volkswirtschaftlichen Sinn führen dürfte, sodass die Gleichmässigkeit der Besteuerung beeinträchtigt wäre (zum Ganzen: Botschaft USR II, S. 4864). Doch schien der Gesetzgeber im Ergebnis offenbar in Kauf zu nehmen, dass er mit Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG vom Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung abweichen könnte. Dieser gesetzgeberische Entscheid ist vorliegend zu respektieren (Art. 190 BV; vgl. BGr, 15. Juni 2018, 2C_386/2018, E. 2.2). So bleibt zu prüfen, ob das bisherige Auslegungsergebnis auch dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerecht wird (sog. vertikale Steuergerechtigkeit; vgl. dazu René Matteotti, *Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung*, Bern 2007, S. 20 f.). Dieses besagt, dass die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben (BGE 137 I 145 E. 2.1; 133 I 206 E. 6.1). Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird durch das Gesamtreineinkommensprinzip konkretisiert. Liquidationsgewinne werden – wenn auch zu einem tieferen Satz – von der Einkommenssteuer erfasst (vgl. vorne, E. 3.5.3). Anders als beispielsweise die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne stellt die separate und mildere Besteuerung von Liquidationsgewinnen folglich höchstens graduell eine systemwidrige Ausnahme dar. Hinzu kommt, dass mit Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG gerade der Konflikt zwischen dem Periodizitätsprinzip und dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gelöst werden sollte. Ziel der Bestimmungen ist es, die Liquidationsgewinne von Selbständigerwerbenden periodengerecht im Jahr ihrer Realisation, jedoch derart zu besteuern, dass die Steuerlast auf den – in der Regel über mehrere Jahre geäuften – Liquidationsgewinnen möglichst mit dem wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzip übereinstimmt (zum Ganzen: Reich/Cavelti, a.a.O., Art. 11 N. 64). Mit der separaten Besteuerung von Liquidationsgewinnen soll eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit also erst ermöglicht werden. Das bisherige Auslegungsergebnis ist demzufolge verfassungskonform. Entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu den Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss Art. 38 DBG bzw. Art. 11 Abs. 3 StHG muss jedoch auch diese steuerliche Privilegierung zur Folge haben, dass der Begriff des Liquidationsgewinns eng ausgelegt wird (vgl. BGr, 7. Juni 2011, 2C_156/2010, E. 4.3). Da vorliegend nicht umstritten ist, dass ein Liquidationsgewinn im Sinn von Art. 37b DBG, Art. 11 Abs. 5 StHG und § 1 VVO-USR II vorliegt, muss darauf nicht weiter eingegangen werden. Zu prüfen bleibt allerdings, ob das bisherige Auslegungsergebnis auch der ratio legis von Art. 37b DBG, Art. 11 Abs. 5 StHG und Art. 37b StG entspricht.

E. 3.6

Der Sinn und Zweck der zu untersuchenden Norm ergibt sich gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung namentlich aus der Entstehungsgeschichte (BGE 133 V 9 E. 3.6). Das teleologische Auslegungselement, die ratio legis, ist demnach in erster

Linie ebenfalls aus den Absichten des Gesetzgebers, aus den von ihm getroffenen Wertungen zu erschliessen (BGE 130 III 76 E. 4.2, mit Hinweis auf BGE 129 III 335 E. 4; historisch-teleologisches Element). Weiter ist zu prüfen, ob die historische Auslegung den Sinn und Zweck der einschlägigen Gesetzgebung im Licht der aktuellen tatsächlichen Gegebenheiten zeitgerecht wiedergibt (vgl. BGE 141 II 262 E. 5.2; 137 II 164 E. 3 und 6; geltungszeitlich-teleologisches Element). Bei der Auslegung neuerer Bestimmungen kommt den Materialien nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung jedoch eine besondere Bedeutung zu, weil veränderte Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis eine andere Lösung weniger rasch nahelegen (BGE 141 II 262 E. 4.2; 139 III 98 E. 3.1; 138 II 440 E. 13; 133 III 497 E. 4.1).

E. 3.6.1

Aus der in E. 3.4 dargestellten Entstehungsgeschichte und der dazu ergangenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung ergeben sich drei Absichten des Gesetzgebers: Erstens sollen Liquidationsgewinne vom Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit abgekoppelt werden. Zweitens sollen sie separat vom übrigen Einkommen besteuert werden, um die (allfällige) Progressionswirkung zu dämpfen. Drittens sollen Selbständigerwerbende mit dem Liquidationsgewinn ihre Altersvorsorge absichern können. All dies lässt sich nur verwirklichen, wenn der Liquidationsgewinn aus dem Gesamtreineinkommen herausgelöst wird. Das von der Beschwerdegegnerschaft und von der Vorinstanz befürwortete Auslegungsergebnis wird den gesetzgeberischen Absichten hingegen nicht gerecht. Die von der Beschwerdegegnerschaft und der Vorinstanz geforderte Reihenfolge der Verlustverrechnung läuft nämlich darauf hinaus, dass (vorgetragene) Verluste – soweit sie nicht vom Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit abgezogen werden konnten – ebenfalls aus dem Gesamtreineinkommen herauszulösen und zunächst von einem Liquidationsgewinn abzuziehen sind. Dem Gewinn eines einzelnen Geschäftsjahres haftet immer etwas mehr oder weniger Zufälliges an (Reich/Züger/Betschart, in Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. A., Basel 2017, Art. 31 N. 1). Das muss auch für Verluste gelten. Ein mehr oder weniger zufälliges Ereignis darüber entscheiden zu lassen, ob der Liquidationsgewinn in vollem Umfang der separaten und damit milderer Besteuerung zugeführt werden kann, erscheint stossend. So führt auch die teleologisch-historische Auslegung zum Ergebnis, dass der Liquidationsgewinn im Sinn von Art. 37b DBG, Art. 11 Abs. 5 StHG und § 1 VVO-USR II aus dem Gesamtreineinkommen herauszulösen ist, noch bevor (vorgetragene) Verluste abgezogen werden. Anders als die Vorinstanz erwog, dürfte sich das Problem der Steuerprogression im Übrigen auch dann stellen, wenn ein anrechenbarer Verlust(vortrag) aus selbständiger Erwerbstätigkeit vorliegt. Denn die Progressionsverzerrung ergibt sich insbesondere aus dem Umstand, dass die zur Besteuerung gelangenden stillen Reserven in aller Regel über einen längeren Zeitraum gebildet worden waren (vgl. Ivo. P. Baumgartner, a. a. O., Art. 37b N. 3; vgl. ferner die Botschaft USR II, 4824, wonach die vorgesehenen Massnahmen den Vergleich zwischen der einkommenssteuerlichen Auswirkung der Entstehung stiller Reserven und der Auswirkung, die deren Realisierung nach sich zieht, betreffen sollen [Hervorhebungen im Original]). Wird der Liquidationsgewinn nicht aus dem Gesamtreineinkommen ausgesondert, dürfte die Progression selbst dann höher ausfallen, wenn vom gesamten Einkommen auch noch (vorgetragene) Verluste abgezogen werden können. Zwar vermöchte letzteres die Progression tatsächlich wieder zu dämpfen. Doch ist zweifelhaft, ob dieser Umstand bzw. die Tatsache, dass (mehr oder weniger zufällig

angefallene) abzugsfähige Verluste vorliegen, ein hinreichender Grund sein kann, dem Liquidationsgewinn vollumfänglich die separate und damit mildere Besteuerung zu versagen.

E. 3.6.2

So stellt sich letztlich die Frage, ob dieses Auslegungsergebnis auch einer teleologisch-geltungszeitlichen Auslegung standhält. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass es sich bei Art. 37b DBG, Art. 11 Abs. 5 StHG und § 1 VVO-USR II um relativ junge Rechtsnormen handelt. Art. 11 Abs. 5 StHG ist seit dem 1. Januar 2009, Art. 37b DBG sowie § 1 VVO-USR II sind seit dem 1. Januar 2011 in Kraft. So ist anzunehmen, dass die geltungszeitliche ratio legis der historischen grundsätzlich entspricht. Allerdings ist bekannt, dass die USR II erheblich grössere Steuerverluste zur Folge hatte als ursprünglich geschätzt worden war. Jedoch ist fraglich, ob die entsprechende Fehlkalkulation über das teleologisch-geltungszeitliche Auslegungselement korrigiert werden kann und soll. Dies ist schon deshalb zu verneinen, weil aufgrund von erledigten und aktuellen politischen Vorstössen anzunehmen ist, dass nicht die separate Besteuerung von Liquidationsgewinnen, sondern das mit der USR II neu eingeführte Kapitaleinlageprinzip für die Steuerverluste verantwortlich gemacht wird (vgl. etwa die Interpellation 17.3617 Kiener Nellen Margret, Unternehmenssteuerreform IV. Nötige Korrektur der USR II beim undurchsichtigen Kapitaleinlageprinzip [im Rat noch nicht behandelt]; Interpellation 12.3618 Kiener Nellen Margret, Keine Unternehmenssteuerreform III ohne vorgängige Korrektur zu den verheimlichten Steuerausfällen aus der Unternehmenssteuerreform II [erledigt durch Abschreibung]; Postulat 12.3481 Badran Jacqueline, Steuerausfälle auf allen Ebenen als Folge der Unternehmenssteuerreform II [erledigt, abgelehnt durch Nationalrat]; Motion 12.336 Bischof Pirmin, Unternehmenssteuerreform II. Kapitaleinlageprinzip anpassen [erledigt weil zurückgezogen]). Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats (WAK-S) will das Kapitaleinlageprinzip denn auch mit einer Rückzahlungsregel einschränken (vgl. Medienmitteilung vom 25. Mai 2018 des Schweizerischen Parlaments). Für Art. 37b DBG und Art. 11 Abs. 5 StHG ist keine Gesetzesrevision in Sicht. Eine solche wäre vorliegend aufgrund des Legalitätsprinzips bzw. des Rückwirkungsverbots aber ohnehin unbeachtlich. Im Ergebnis sind keine veränderten Umstände ersichtlich, die gegen eine separate Besteuerung von Liquidationsgewinnen im Sinn von Art. 37b DBG, Art. 11 Abs. 5 StHG und § 1 VVO-USR II sprechen würden. Auch ist nicht anzunehmen, dass sich in Bezug auf die separate Besteuerung das Rechtsverständnis gewandelt hat.

E. 3.7

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Bestimmungen von Art. 37b DBG, Art. 11 Abs. 5 StHG und § 1 VVO-USR II vom Handelsrecht abweichende, steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften darstellen. Ein Liquidationsgewinn im Sinn dieser Bestimmungen ist demzufolge aus dem Gesamtreineinkommen herauszulösen und separat zu besteuern. Allfällige (vorgetragene) Verluste sind nach Abzug vom Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zunächst von den übrigen Einkünften abzuziehen. Ob ein allenfalls überschüssender Betrag anschliessend auch noch vom Liquidationsgewinn abgezogen werden kann, kann vorliegend offenbleiben. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2013 und 2014 wie auch jene betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 ist nach all dem Gesagten gutzuheissen. Da die Berechnungsgrundlagen allesamt unbestritten sind, können die operativen Verluste der

Jahre 2013 und 2014 zum vorinstanzlich festgestellten Liquidationsgewinn addiert und von den jeweiligen Reineinkommen subtrahiert werden. Daraus ergeben sich die folgenden, massgebenden Steuerfaktoren: Pro 2013 Reineinkommen Liquidationsgewinn (nach Abzug AHV) Direkte Bundessteuer Fr. ... Fr. ... Staats- und Gemeindesteuern Fr. ... Fr. ... Pro 2014 Reineinkommen Liquidationsgewinn (nach Abzug AHV) Direkte Bundessteuer Fr. ... Fr. ... Staats- und Gemeindesteuern Fr. ... Fr. ... Das gerundete steuerbare Reineinkommen beträgt bei den Staats- und Gemeindesteuern Fr. ... (2013) bzw. Fr. ... (2014). Bei der direkten Bundessteuer beträgt es Fr. ... (2013) bzw. Fr. ... (2014). Die Summe des pro 2014 separat zu besteuern den Liquidationsgewinns beträgt insgesamt Fr. Die Steuersätze sind unbestritten. Das vom Pflichtigen beantragte steuerbare Reineinkommen von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2013) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer 2013) beträgt leicht weniger. Gleiches gilt in Bezug auf den beantragten Liquidationsgewinn von Fr. Die (geringfügigen) Abweichungen begründet der Pflichtige nicht. Deshalb ist darauf nicht weiter einzugehen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 147 Abs. 4 StG bzw. Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 2 DBG).

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Verfahrenskosten der Beschwerdegegnerschaft aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG; § 4 Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010 [GebV VGr]). Dem Pflichtigen steht eine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 lit. a VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG; Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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