

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00018 vom 10. September 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-09-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2020.00018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00018)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00018 du 10 septembre 2020

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00018 del 10 settembre 2020

## Regeste

Direkte Bundessteuer 2014 | Steuererhebungscompetenz eines privilegierten Liquidationsgewinns bei der direkten Bundessteuer im interkantonalen Verhältnis Die Besteuerung des Liquidationsgewinns gemäss Art. 37b DBG ist in der Ausnahmebestimmung (Art. 105 Abs. 4 DBG) nicht genannt. Da der Wortlaut von Art. 105 Abs. 4 DBG klar ist, verbietet grundsätzlich schon die grammatikalische Auslegung eine Subsumtion des privilegierten Liquidationsgewinns unter Art. 105 Abs. 4 DBG (E. 4.1.1). Zum gleichen Resultat kommt man, wenn man die Gesetzssystematik untersucht. Die Systematik von Art. 105 DBG zeigt klar, dass der Gesetzgeber die Kompetenz zur Erhebung der direkten Bundessteuer im Sinn einer Vereinfachung nur einem Kanton zuweisen wollte (E. 4.1.2). Ferner zeigt auch das Abstellen auf den Zeitpunkt der Fälligkeit in Art. 105 Abs. 4 DBG, dass diese Ausnahmebestimmung spezifisch für den Anspruch auf eine Vorsorgeleistung konzipiert wurde (E. 4.4.3). Folglich steht die Kompetenz zur Erhebung der direkten Bundessteuer auf einem privilegiert zu besteuernenden Liquidationsgewinn demjenigen Kanton zu, in welchem der Steuerpflichtige am Ende der Steuerperiode seinen Wohnsitz hatte (Art. 105 Abs. 1 DBG). Gutheissung der Beschwerde des kantonalen Steueramts.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2020.00018 Urteil des Einzelrichters vom 10. September 2020 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiberin Corinna Bigler. In Sachen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdeführerin, gegen 1. A, 2. B, Beschwerdegegnerschaft, Nr. 2 vertreten durch Nr. 1, betreffend Direkte Bundessteuer 2014, hat sich ergeben: I. A. A, Jg. 1935, und B, Jg. 1937, (nachfolgend: die Pflichtigen bzw. der/die Pflichtige) haben ihren Wohnsitz per 1. Dezember 2014 von C im Kanton D nach E im Kanton Zürich verlegt. Der Pflichtige führte in C das Restaurant und Hotel F als Einzelunternehmer. Per Mitte Oktober 2014 stellte er seine selbständige Erwerbstätigkeit ein und verkaufte die Liegenschaft F am 28. November 2014 an einen Dritten. Aus diesem Verkauf erzielte der Pflichtige einen ausserordentlichen Ertrag von Fr. .... Daneben erzielte er aus der selbständigen Erwerbstätigkeit Einkünfte über Fr. ... B. Im Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren der Steuerperiode 2014 ersuchte das kantonale Steueramt Zürich die Pflichtigen mit Auflage vom 11. September 2017 unter anderem um Auskunft über den Verkauf der Liegenschaft F. Mit Schreiben vom 13. September 2017 kam der Pflichtige dieser Auflage nach und reichte unter anderem die Kontoblätter zu den Konten "Liegenschaft" und "ausserordentlicher Ertrag" ein. C. Mit Veranlagungsverfügung vom

5. Dezember 2017 schätzte die kantonale Steuerverwaltung D die Pflichtigen bei den Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend: Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... ein. Die direkte Bundessteuer wurde nicht erhoben. Ebenfalls am 5. Dezember 2017 erging eine weitere Veranlagungsverfügung, mit welcher die kantonale Steuerverwaltung D den übrigen steuerbaren Liquidationsgewinn für die kantonalen Steuern auf Fr. ... (satzbestimmend: Fr. ...) festsetzte. Die direkte Bundessteuer auf dem Liquidationsgewinn erhob sie nicht. D. Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 12. Oktober 2017 setzte das kantonale Steueramt Zürich das steuerbare und satzbestimmende Einkommen bei der direkten Bundessteuer auf Fr. ... fest. Es rechnete Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von gesamthaft Fr. ... auf. Bei den Staats- und Gemeindesteuern schätzte es die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. ... ein. Das steuerbare Vermögen setzte es bei einem satzbestimmenden Vermögen von Fr. ... auf Fr. ... fest. Bei den Staats- und Gemeindesteuern rechnete es zwar den gleichen Betrag von Fr. ... als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf, wies diesen Betrag in der interkantonalen Steuerauscheidung jedoch dem Kanton D zur Besteuerung zu. E. Gegen die Veranlagungsverfügung und den Einschätzungsentscheid vom 12. Oktober 2017 des kantonalen Steueramts Zürich erhoben die Pflichtigen am 3. November 2017 Einsprache und machten geltend, der Verkauf der Liegenschaft F sei aus dem Privatvermögen erfolgt, weshalb die Steuerfolgen entsprechend abzuändern seien. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 20. Februar 2019 ab. II. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 1. März 2019 (Poststempel) sowie Ergänzung vom 22. März 2019 beantragten die Pflichtigen sinngemäss, sie seien vom 1. Januar bis 30. November 2014 in C im Kanton D und vom 1. Dezember bis 31. Dezember 2014 in E zu besteuern und der Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft F sei getrennt vom übrigen Einkommen zu erfassen. Mit Entscheid vom 28. Januar 2020 hiess das Steuerrekursgericht die Beschwerde teilweise gut und setzte das steuerbare und satzbestimmende Einkommen bei der direkten Bundessteuer auf Fr. ... fest. Damit verweigerte es dem kantonalen Steueramt Zürich das Recht, auf dem Liquidationsgewinn die direkte Bundessteuer zu erheben. Auch den Rekurs hiess es teilweise gut und schätzte die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. ... ein. Keine Anpassung erfolgte beim Vermögen (steuerbar: Fr. ...; satzbestimmend: Fr. ...). III. Gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts bezüglich die direkte Bundessteuer erhob die Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt Zürich, am 3. März 2020 Beschwerde und beantragte, der Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 28. Januar 2020 sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegnerschaft aufzuheben und die Beschwerdegegnerschaft sei für die direkte Bundessteuer wie folgt zu veranlagern: Steuerbares Einkommen: Fr. ... Satzbestimmendes Einkommen: Fr. ... Steuerbarer Liquidationsgewinn: Fr. ... Satzbestimmender Liquidationsgewinn: Fr. ... Die Pflichtigen reichten innert Frist keine Beschwerdeantwort ein. Das Steuerrekursgericht verzichtete auf eine Vernehmlassung. Der Einzelrichter erwägt: 1. Die erstinstanzliche Beschwerde vor dem Steuerrekursgericht ermöglicht eine allseitige, unbeschränkte gerichtliche Überprüfung des Einspracheentscheids der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin (Rechts- und Ermessenskontrolle; Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]). Mit der

zweitinstanzlichen Beschwerde wird infolgedessen das Urteil eines Gerichts und nicht ein Urteil einer Verwaltungsbehörde angefochten. Das Verwaltungsgericht hat sich als zweitinstanzliches Gericht daher auf die Rechtskontrolle zu beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; VGr, 12. September 2018, SB.2018.00058, E. 1).

### **E. 2.1**

Vorliegend ist unbestritten, dass die Pflichtigen ihren Wohnsitz per 1. Dezember 2014 nach E in den Kanton Zürich verlegt haben. Auch dass der Liquidationsgewinn privilegiert zu besteuern ist, wird von der Beschwerdeführerin nicht (mehr) bestritten. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet einzig die Frage, ob die direkte Bundessteuer auf dem privilegiert zu besteuernenden Liquidationsgewinn gestützt auf Art. 105 Abs. 1 DBG vom Kanton Zürich oder gestützt auf Art. 105 Abs. 4 DBG vom Kanton D zu erheben ist. Vor diesem Hintergrund ist vorab zu prüfen, ob der Beschwerdeführerin ein Rechtsschutzinteresse zukommt.

### **E. 2.2**

Die Befugnis zur Einsprache-, Rekurs- und Beschwerdeerhebung in Steuersachen setzt, einem allgemeinen prozessualen Grundsatz entsprechend, ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids voraus (sogenannte Beschwer). Fehlt dieses, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten (VGr, 5. Dezember 2018, SB.2018.00073, E. 2; VGr, 25. Juni 2014, SB.2014.00035, E. 2; RB 2001 Nr. 106). Ein schutzwürdiges Interesse liegt vor, wenn die tatsächliche oder rechtliche Situation der beschwerdeführenden Partei durch den Ausgang des Verfahrens beeinflusst werden kann. Anders ausgedrückt besteht das schutzwürdige Interesse im praktischen Nutzen, den die erfolgreiche Beschwerde der betroffenen Partei in Bezug auf die im Streit liegende Steuerperiode eintragen würde, das heisst in der Abwendung eines materiellen oder ideellen Nachteils, den der angefochtene Entscheid für sie zur Folge hätte (vgl. BGE 131 II 587 E. 2.1; VGr, 5. Dezember 2018, SB.2018.00073, E. 2).

### **E. 2.3**

Gemäss Art. 128 Abs. 4 BV wird die direkte Bundessteuer von den Kantonen veranlagt und eingezogen. Vom Rohertrag der Steuer fallen ihnen mindestens 17 Prozent zu. Der Anteil kann bis auf 15 Prozent gesenkt werden, sofern die Auswirkungen des Finanzausgleichs dies erfordern. Mit dem Bundesgesetz vom 28. September 2018 über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung wurde der Anteil der Kantone an der direkten Bundessteuer per 1. Januar 2020 auf 21,2 Prozent erhöht (vgl. Art. 196 Abs. 1 DBG). Für die vorliegend streitbetroffene Steuerperiode 2014 ist diese Anpassung indes noch nicht zu beachten.

### **E. 2.4**

Aufgrund des dem Kanton zustehenden Anteils an der direkten Bundessteuer besteht ein schutzwürdiges Interesse des Kantons Zürich, auf dem streitbetroffenen Liquidationsgewinn die direkte Bundessteuer erheben zu dürfen. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 3.1.1**

Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe 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 Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe d DBG nachweist, zu einem Fünftel der Tarife nach Artikel 36 DBG berechnet. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, es wird aber in jedem Fall eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2 Prozent erhoben (Art. 37b Abs. 1 DBG).

### **E. 3.1.2**

Zu Art. 37b DBG hat der Bundesrat die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010 (LGBV) erlassen. Weiter hat die Eidgenössische Steuerverwaltung das Kreisschreiben Nr. 28 Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vom 3. November 2010 ausgearbeitet (nachfolgend: KS Nr. 28).

### **E. 3.2.1**

Die direkte Bundessteuer wird von den Kantonen veranlagt und eingezogen (vgl. Art. 128 Abs. 4 BV in E. 2.3). Gemäss Art. 105 Abs. 1 DBG erheben die kantonalen Behörden die direkte Bundessteuer von den natürlichen Personen, die am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder, wenn ein solcher in der Schweiz fehlt, ihren steuerrechtlichen Aufenthalt im Kanton haben. Vorbehalten bleiben die Art. 3 Abs. 5 und 107 DBG. Begünstigte von Kapitaleistungen nach Art. 38 DBG werden für diese Leistungen in dem Kanton besteuert, in dem sie im Zeitpunkt der Fälligkeit ihren steuerrechtlichen Wohnsitz haben (Art. 105 Abs. 4 DBG).

### **E. 3.3**

Für die direkte Bundessteuer besteht in der Schweiz – bezogen auf eine Steuerperiode bzw. bei Eintritt in die Steuerpflicht für den Rest der laufenden Steuerperiode – eine einheitliche und ungeteilte Veranlagungs- und Bezugszuständigkeit. Die Zuständigkeit liegt bei einem einzigen Kanton, auch wenn in anderen Kantonen wirtschaftliche Anknüpfungspunkte gegeben sind, die für die kantonalen Steuern eine eigene Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit begründen wie beispielsweise der Unterhalt von Geschäftsbetrieben und Betriebsstätten, Besitz und Nutzung von Grundstücken (Guido Jud in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], B undesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Vor Art. 105–108 DBG N. 1). Mit dem Grundsatz der Einheit des Veranlagungsorts in der jeweiligen Steuerperiode wird insbesondere eine Aufsplitterung der Veranlagung der direkten Bundessteuer für das gesamte in der Schweiz steuerbare Einkommen vermieden (Jud in: Zweifel/Beusch, Vor Art. 105–108 DBG N. 1 unter anderem mit Verweis auf BGE 137 I 273 E. 3.3.1 = StE 2011 A 24.24.45 Nr. 1 = ASA 80 [2011/2012] 423 = StR 66, 937; BGr, 2. September 2013, 2C\_116/2013, 2C\_117/2013, E. 4.1 = StE 2013 B 83 Nr. 1 = StR 68, 817).

### **E. 4.1.1**

Das Steuerrekursgericht ist zum einen zum Schluss gekommen, die Anwendung der privilegierten Besteuerung des Liquidationsgewinns setze gemäss Wortlaut des Gesetzes keinen Antrag voraus. Die entsprechende Praxis des kantonalen Steueramts gehe zu weit.

### **E. 4.1.2**

Die Beschwerdeführerin bestreitet vor Verwaltungsgericht nicht, dass der Liquidationsgewinn privilegiert zu besteuern ist. Zur Frage des Antragerfordernisses erlaubt sie sich jedoch den Hinweis, dass ein Steuerpflichtiger die Liquidationsgewinnbesteuerung nur einmal im Leben beanspruchen könne. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass ein Steuerpflichtiger nach Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit erneut eine andere selbständige Erwerbstätigkeit aufnehme. Mit dem Antragerfordernis werde dem Pflichtigen ermöglicht, selbst zu bestimmen, für welche selbständige Erwerbstätigkeit er die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung beanspruchen möchte. Aus diesem Grund sei die Praxis des kantonalen Steueramts sachgerecht.

#### **E. 4.1.3**

Die Beschwerdeführerin anerkennt, dass der Liquidationsgewinn im vorliegenden Fall privilegiert zu besteuern ist. Entsprechend ist die Frage nach den Voraussetzungen für die privilegierte Liquidationsbesteuerung und somit auch, ob es eines Antrags bedarf oder nicht, nicht Gegenstand dieses Verfahrens, weshalb sie hier offenbleiben kann.

#### **E. 4.2**

Hinsichtlich der Frage der Erhebungscompetenz der direkten Bundessteuer erwog das Steuerrekursgericht, diese obliege demjenigen Kanton, in dem die steuerpflichtige Person bei Fälligkeit ihren Wohnsitz gehabt habe. Es verwies dabei auf Art. 105 Abs. 4 DBG. Aufgrund der Akten sei wohl von der Zuständigkeit des Kantons D auszugehen. Die kantonale Steuerverwaltung D sei darauf aufmerksam zu machen, dass nach heutigem Kenntnisstand gemäss den Akten davon auszugehen sei, dass sie den Liquidationsgewinn sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als auch betreffend die Staats- und Gemeindesteuern in einem separaten Verfahren zu besteuern habe. Weshalb es im vorliegenden Fall die Ausnahmebestimmung von Art. 105 Abs. 4 DBG für anwendbar erachtete, begründete das Steuerrekursgericht nicht.

#### **E. 4.3**

Die Beschwerdeführerin bringt die folgenden Gründe vor, weshalb die privilegierte Liquidationsbesteuerung nicht unter die Ausnahme von Art. 105 Abs. 4 DBG falle und entsprechend der Kanton Zürich als Wohnsitzkanton zur Erhebung der direkten Bundessteuer kompetent sei:

##### **E. 4.3.1**

Zum einen ergebe sich dies aus dem Wortlaut von Art. 105 Abs. 4 DBG. Dieser nenne nur Kapitaleistungen nach Art. 38 DBG. Die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung sei hingegen in Art. 37b DBG geregelt und somit vom Wortlaut von Art. 105 Abs. 4 DBG nicht erfasst.

##### **E. 4.3.2**

Zudem unterscheide sich die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung auch inhaltlich von einer Kapitaleistung aus Vorsorge, weshalb Art. 105 Abs. 4 DBG nicht analog auf die Liquidationsgewinnbesteuerung angewendet werden könne. So sei bei der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung zwischen effektivem und fiktivem Einkauf sowie übrigem Liquidationsgewinn zu unterscheiden. Lediglich der fiktive Einkauf habe Ähnlichkeiten mit der Kapitaleistung aus Vorsorge, nicht aber der effektive Einkauf und der übrige Liquidationsgewinn. Vorliegend werde der gesamte Liquidationsgewinn als übriger

Liquidationsgewinn besteuert, weshalb der Vorsorgecharakter zu verneinen sei.

#### **E. 4.3.3**

Dass die Liquidationsgewinnbesteuerung nicht mit einer Kapitalleistung aus Vorsorge gleichgesetzt werden könne, zeige sich auch an der unterschiedlichen Besteuerung. Der Steuersatz beim übrigen Liquidationsgewinn bestimme sich basierend auf einem Fünftel dieses Betrags. Es werde aber in jedem Fall eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2 Prozent erhoben. Dagegen werde die Kapitalleistung aus Vorsorge nach Art. 38 DBG zu einem Fünftel des Tarifs besteuert.

#### **E. 4.3.4**

Ferner bestimme der Kanton Zürich als für die Veranlagung der direkten Bundessteuer zuständige Kanton das für die gesamte Steuerperiode 2014 ordentliche steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Dieses müsse vom privilegiert zu steuernden Liquidationsgewinn, welcher ebenfalls Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstelle, abgegrenzt werden. Es wäre unzweckmässig, wenn hierfür zwei verschiedene Kantone zuständig wären, da die beiden Grössen (ordentlich steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und privilegiert steuerbarer Liquidationsgewinn) direkt voneinander abhängen würden. Anders als bei der Kapitalleistung aus Vorsorge liege hier kein ohne Weiteres zu bestimmender separater Einkommenszufluss vor. Im Kanton Zürich würden das ordentliche Einkommen und der steuerbare Liquidationsgewinn in derselben Veranlagung festgesetzt. Dabei werde der Liquidationsgewinn gemäss Art. 37b Abs. 1 DBG separat vom ordentlich steuerbaren Einkommen ausgewiesen und privilegiert besteuert.

#### **E. 4.3.5**

Letztlich sei zu beachten, dass auch der Kanton D im vorliegenden Fall der Auffassung sei, der Kanton Zürich sei zur Erhebung der direkten Bundessteuer auf dem Liquidationsgewinn zuständig. Die Zuständigkeit zwischen den Kantonen sei also nicht strittig. Da sich der Kanton D als unzuständig erachte, bestünde ohne die vorliegende Beschwerde die Gefahr, dass die direkte Bundessteuer auf dem Liquidationsgewinn von keinem Kanton erheben werde. Dies gelte es zu vermeiden.

#### **E. 4.4**

Art. 105 Abs. 1 DBG weist die Steuererhebungskompetenz für die direkte Bundessteuer bei einer natürlichen Person als Grundsatz demjenigen Kanton zu, in welchem die steuerpflichtige Person Ende des Jahres ihren Wohnsitz hatte. Ausnahmen von diesem Grundsatz sieht das Gesetz für im Ausland lebende Personen, die in einem Arbeitsverhältnis zum Bund stehen (Art. 105 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 5 DBG), für Steuerpflichtige, die an der Quelle besteuert werden (Art. 105 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 107 DBG) sowie für Kapitalleistungen nach Art. 38 DBG (Art. 105 Abs. 4 DBG) vor. Da der Pflichtige weder in einem Arbeitsverhältnis zum Bund stand noch an der Quelle besteuert wurde, können die ersten beiden Ausnahmen vorliegend unstrittig nicht angerufen werden. Zu prüfen ist einzig, ob die Besteuerung eines privilegierten Liquidationsgewinns unter die Ausnahmebestimmung für Kapitalleistungen nach Art. 38 DBG (Art. 105 Abs. 4 DBG) zu subsumieren ist. Die Antwort auf diese Frage ist durch Auslegung von Art. 105 Abs. 4 DBG zu ermitteln.

#### **E. 4.4.1**

Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut des Gesetzes. Vom klaren, eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut darf nur ausnahmsweise abgewichen werden, so etwa dann, wenn triftige Gründe dafür vorliegen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben (BGE 142 I 135 E. 1.1.1). Der Wortlaut von Art. 105 Abs. 4 DBG – "Begünstigte von Kapitaleistungen nach Artikel 38 werden für diese Leistungen in dem Kanton besteuert, in dem sie im Zeitpunkt der Fälligkeit ihren steuerrechtlichen Wohnsitz haben." – bezieht sich lediglich auf Kapitaleistungen nach Art. 38 DBG. Die Besteuerung des Liquidationsgewinns gemäss Art. 37b DBG ist in der Ausnahmebestimmung nicht genannt. Da der Wortlaut von Art. 105 Abs. 4 DBG klar ist, verbietet grundsätzlich schon die grammatikalische Auslegung eine Subsumption des privilegierten Liquidationsgewinns unter Art. 105 Abs. 4 DBG.

#### **E. 4.4.2**

Zum gleichen Resultat kommt man, wenn man die Gesetzessystematik untersucht. Die Systematik von Art. 105 DBG zeigt klar, dass der Gesetzgeber die Kompetenz zur Erhebung der direkten Bundessteuer im Sinn einer Vereinfachung nur einem Kanton zuweisen wollte. Die Ausnahmen von dieser Grundregel sind somit restriktiv auszulegen. Da das Gesetz für die Besteuerung des privilegierten Liquidationsgewinns gemäss Art. 37b DBG keine explizite Ausnahme von der Grundsatznorm vorsieht, fällt diese unter den Grundsatz gemäss Art. 105 Abs. 1 DBG.

#### **E. 4.4.3**

Ferner zeigt auch das Abstellen auf den Zeitpunkt der Fälligkeit in Art. 105 Abs. 4 DBG, dass diese Ausnahmebestimmung spezifisch für den Anspruch auf eine Vorsorgeleistung konzipiert wurde. Mit dem Zeitpunkt der Fälligkeit in Art. 105 Abs. 4 DBG ist der Gesetzgeber den allgemeinen steuerrechtlichen Prinzipien zur Realisierung von Einkommen gefolgt. Ein Einkommen gilt nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als zugeflossen und damit erzielt, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann (BGr, 26. April 2017, 2C\_298/2015, E. 4.3.1). Für die Kapitaleistung lässt sich somit ein klares Fälligkeitsdatum bestimmen. Der Liquidationsgewinn hingegen entspricht der Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven. Ein einheitliches Fälligkeitsdatum lässt sich beim Liquidationsgewinn nicht ausmachen. Auch die Anknüpfung an die Fälligkeit steht einer analogen Anwendung von Art. 105 Abs. 4 DBG auf den privilegierten Liquidationsgewinn entgegen.

#### **E. 4.4.4**

Es trifft zwar zu, dass gewisse Ähnlichkeiten zwischen einer Kapitaleistung aus Vorsorge und dem privilegierten Liquidationsgewinn bestehen. Bei beiden handelt es sich um Beträge, die nicht nur in der jeweiligen Steuerperiode erwirtschaftet wurden, sondern über eine längere Periode hinweg. Wie auch bei der Kapitaleistung aus Vorsorge stellt sich auch beim privilegierten Liquidationsgewinn das Problem der Progression. Bei der Kapitaleistung aus der Vorsorge wurde dieses Problem durch die vom übrigen Einkommen losgelöste Besteuerung zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 36 Abs. 1, 2 und 2 bis erster Satz DBG gelöst (vgl. Art. 38 Abs. 3 DBG). Für einen Teil des privilegierten Liquidationsgewinns – der sogenannte "fiktive Einkauf" vgl. dazu Art. 5 ff. LGBV – wurde

diese Lösung übernommen (vgl. KS Nr. 28 Ziff. 5.4) Der analoge Steuertarif alleine rechtfertigt es jedoch nicht, privilegierte Liquidationsgewinne ebenfalls unter Art. 105 Abs. 4 DBG zu subsumieren.

#### **E. 4.4.5**

Hinsichtlich der Höhe des Liquidationsgewinns gehen sowohl das Steuerrekursgericht als auch die Beschwerdeführerin von Fr. ... aus. Die Beschwerdeführerin anerkennt zu Recht, dass davon die AHV-Beiträge von 10 Prozent in Abzug zu bringen sind (vgl. VGr, 22. August 2018, SB.2018.00030, E. 3.7). Der privilegiert zu besteuernde Liquidationsgewinn beträgt somit (gerundet) Fr. .... Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde.

#### **E. 5**

Die Kosten des Verfahrens werden der unterliegenden Partei auferlegt. Wenn besondere Verhältnisse es rechtfertigen, kann jedoch von einer Kostenaufgabe abgesehen werden (Art. 144 Abs. 3 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Da die Beschwerdegegnerschaft von der im Streit liegenden Frage nicht betroffen ist, da ihre Steuerlast bei der direkten Bundessteuer gleich hoch ist, unabhängig davon, welcher Kanton zur Veranlagung befugt ist und sie auch keine diesbezüglichen Anträge gestellt haben, sind sie nicht unterlegen. Aus diesem Grund erscheint es gerechtfertigt, der Beschwerdegegnerschaft keine Kosten aufzuerlegen. Dem kantonalen Steueramt ist keine Umtriebsentschädigung zuzusprechen, da nicht ersichtlich ist, inwieweit ihm durch das vorliegende Verfahren besondere Umtriebe entstanden sind.

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