



Entscheid vom 24. August 2018 (530 18 12)

Privilegierte Besteuerung Liquidationsgewinn

Besetzung

Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter M. Zeller (Ref.),
P. Salathe, Dr. L. Schneider, Dr. Ph. Spitz, Gerichtsschreiberin i.V.
Y. Märki

Parteien

A.B._____ und **B.B.**_____, vertreten durch Treuhand Jatou, Herr Marc
Jatou, Degenmattstr. 68, 4421 St. Pantaleon

Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Beschwerdegegnerin

betreffend

direkte Bundessteuer 2014

Sachverhalt:

A.

Der Steuerpflichtige führte seit 1983 ein im Handelsregister eingetragenes Einzelunternehmen, welches die Herstellung und den Vertrieb von Werbeprodukten aus Holz bezweckt. Am 26. September 2014 gründete er die C._____ AG (nachfolgend AG). Das Einzelunternehmen wurde auf den 31. Dezember 2014 liquidiert und per 26. März 2015 im Handelsregister gelöscht. Anlässlich der Liquidation wurde das Warenlager und das Büromaterial der Einzelunternehmung an die AG verkauft.

Mit Einreichung der Steuererklärung 2014 ersuchte der Steuerpflichtige um eine privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinns. Im Revisionsbericht der Steuerverwaltung Basellandschaft Nr. 2016-242 vom 26. Oktober 2016 wurde jedoch u.a. festgestellt, dass die Übertragung steuerneutral erfolgt sei, weshalb eine Privilegierung nicht in Frage komme. Insgesamt handle es sich bei der Übertragung um eine Sacheinlage. Aus diesem Grund sei der Reingewinn als laufender Gewinn dem Einkommen zuzurechnen.

Mit Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2014 vom 19. Januar 2017 wurde das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf Fr. 263'655.-- festgesetzt.

B.

Mit Einsprache vom 18. Februar bzw. 30. Mai 2017 beantragte der Vertreter der Steuerpflichtigen erneut die privilegierte Besteuerung der Liquidationsgewinne. Er machte geltend, es habe entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung keine Unternehmensübertragung stattgefunden. Dagegen seien auf dem Warenlager stille Reserven realisiert worden.

Mit Einspracheentscheid vom 28. Februar 2018 wies die Steuerverwaltung die Einsprache, mangels Aufgabe der Erwerbstätigkeit, ab: Sie verwies dabei auf den Umstand, dass sich der Pflichtige nunmehr in einem Angestelltenverhältnis zur AG befindet.

C.

Mit Schreiben vom 27. März 2018 erhob der Vertreter der Pflichtigen Beschwerde und machte geltend, es sei keine Überführung des Einzelunternehmens in die bereits zuvor gegründete AG erfolgt. Vielmehr liege eine reine Bargründung vor: Sacheinlagen seien nicht eingebracht worden. Anlässlich der Aufgabe der selbständigen Tätigkeit und Erstellung der Liquidationsschlussbilanz seien die noch verbliebenen Aktiven (Informatik, Mobilien und Warenlager) an die AG verkauft worden. Dabei sei diese Übertragung mit der Übernahme offener Verpflichtungen verrechnet worden, was jedoch keine Veränderung der Eigenmittel und somit auch keine Überführung des Einzelunternehmens in die AG darstellen würde.

Mit Vernehmlassung vom 3. Mai 2018 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, die aufgerechneten Einkommensbestandteile würden keinen Liquidationsgewinn darstellen, sondern ordentliche Gewinnaufrechnungen des Geschäftsjahres 2014. Im Weiteren sei eine Anstellung bei der AG wohl nicht schädlich, denn die

Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft könne durchaus die definitive Aufgabe der selbständigen Tätigkeit bedeuten. Eine privilegierte Besteuerung würde in einem solchen Fall jedoch nur dann zur Anwendung gelangen, wenn bei der Umwandlung stille Reserven realisiert würden. Anlässlich der heutigen Hauptverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Standpunkten fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Vollzugsverordnung DBG; SGS 336.21) zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

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

2.1. Der Einkommenssteuer unterliegen gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Steuerbar sind gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, namentlich aus Handel, Gewerbe, Industrie, Land- oder Forstwirtschaft sowie aus freien Berufen, Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen mit Einschluss der Liquidationsgewinne sowie aus Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten.

2.2. Gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG werden stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma, Personengesellschaft) bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte bei der Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung übernommen werden.

Zivilrechtlich können sich nur Kollektivgesellschaften und Kommanditgesellschaften in eine Kapitalgesellschaft umwandeln. Für die übrigen Personenunternehmungen ist eine Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft zivilrechtlich nicht möglich. Die Umgründung einer Personenunternehmung, die nicht Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft ist, in eine Aktiengesellschaft erfolgt

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

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

2.4. Die Übernahme eines bestehenden Betriebes wird anlässlich einer Gründung in der Regel mittels einer Sacheinlage vorgenommen. Auch eine Sachübernahme ist denkbar. Die in Frage stehende Aktiengesellschaft wurde am 26. September 2014 jedoch ausschliesslich durch Kapitaleinlage gegründet. Demgegenüber geht der Revisionsbericht von einer Übertragung in Form einer Sacheinlage und demnach von einer qualifizierten Gründung aus. Diesfalls handelt es sich bei der Einlage nicht um Geld, sondern um Sacheinlagen, Sachübernahmen und besondere Vorteile an Gründer oder andere Personen (vgl. FRANZ SCHENKER in: Honsell/Vogt/Watter [Hrsg.], Basler Kommentar - Obligationenrecht II, 5. Aufl. 2016, N 1 zu Art. 628; PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl. 2009, S. 127 ff.).

Im vorliegenden Fall sind jedoch lediglich einzelne Aktiven und Passiven einige Zeit nach der Gründung entgeltlich (zu Bilanzwerten) übernommen worden. Der vorliegende Vorgang qualifiziert somit als Substanzkauf bzw. als sogenannter Asset-Deal, d.h. Verkauf einzelner Aktiven (vgl. hierzu BGer 4A_97/2016 vom 11. August 2016 E. 2.3., m.w.H.; LANZ/BOLFING, Unternehmensbewertung, 2005, S. 27) Die Aktiven müssen gesondert auf dem Wege der Einzelrechtsnachfolge (Singularsukzession) übertragen werden (vgl. BGer 4A_601/2009 vom 8. Februar 2010 E. 3.2.1, m.w.H.; LUKAS MORSCHER in Watter/Vogt/Tschäni/Daeniker [Hrsg.], Basler Kommentar - Fusionsgesetz, 2. Aufl. 2015, N 45 zu Art. 1). Wenn es sich beim Verkäufer und Käufer um nahestehende Personen handelt oder wenn der Verkäufer eine massgebliche Beteiligung an der Gesellschaft des Käufers hat, muss der Kaufpreis zudem einem Drittvergleich standhalten (vgl. BGer 2C_450/2015 vom 14. Juni 2016 E. 4.4., m.w.H.).

Da nach dem Ausgeführten und entgegen der Feststellung im Revisionsbericht kein "Betrieb als Einheit" übertragen wurde, kommt vorliegend eine steuerneutrale Umwandlung nicht in Frage.

3.

Es ist im Weiteren das Vorliegen stiller Reserven zu prüfen.

Die Grundsätze der ordnungsmässigen Rechnungslegung äussern sich nicht ausdrücklich zu den stillen Reserven. Aus den Grundsätzen und den davon abgeleiteten konkreten Bewertungsvorschriften lässt sich jedoch eindeutig das Anschaffungswert- bzw. Herstellungskosten-Bewertungssystem ableiten. Im schweizerischen Schrifttum hat sich die Unterscheidung der stillen Reserven in Zwangsreserven, Ermessensreserven und Verwaltungs- oder Willkürreser-

ven eingebürgert (vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1, Treuhand Kammer, 2009, Ziff. II 6.2.4 und IV 6.27.1). Aktienrechtliche stille Reserven sind die wertmässige Differenz zwischen einem nach handelsrechtlichen Kriterien bewerteten Aktivum und einem allfällig tieferen Bilanzwert - bei Passiven, einem allfällig höheren Bilanzwert. Demgegenüber sind betriebswirtschaftliche stille Reserven die wertmässige Differenz zwischen dem Verkehrs- resp. Veräusserungswert eines Gutes und einem allfällig tieferen Bilanzwert bzw. bei Passiven einem höheren Bilanzwert.

Im vorliegenden Fall wurden betriebswirtschaftliche stille Reserven auf dem Warenlager realisiert: Das Warenlager war in den Jahren vor der Liquidation des Einzelunternehmens mit einem Wert von Fr. 1'000.-- in die Bilanz eingestellt. Vor dem Verkauf erfolgte eine erfolgswirksame Zuschreibung in Höhe von Fr. 74'000.-- (als Warenaufwandsminderung) und der Warenbestand wurde in der Folge zum neuen Bilanzwert von Fr. 75'000.-- (marktkonformer Preis) an die neue AG veräussert. Damit befanden sich bereits vor dem Verkauf stille Reserven auf dem Warenlager, welche einerseits durch eine Aufwertung des Lagers zu Tage traten und andererseits durch die Liquidationserlöse aus dem Lagerverkauf realisiert wurden.

Nicht mit stillen Reserven behaftet waren hingegen die auf die AG übertragenen weiteren Aktiven, wie Büromobiliar, Mobilien und Einrichtungen sowie EDV. Diese Sachanlagen wurden zum Buchwert an die AG veräussert.

4.

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

Der steuerbare Liquidationsgewinn entspricht der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös einerseits und dem Buchwert andererseits. Bei Geschäftsaufgabe setzt sich das Ergebnis des letzten Geschäftsjahres demzufolge in der Regel aus dem ordentlichen Betriebs- und allfälligen Liquidationsgewinnen zusammen. Der Betrag der realisierten stillen Reserven ergibt sich dabei ausgehend vom Umsatz bzw. Erlös und in Anwendung des normalen Bruttogewinnsatzes, als Differenz zwischen dem normalen und dem buchmässigen Aufwand. Die Margenberechnung auf Grundlage eines Fünfjahresvergleichs ist ein in der Einschätzungspraxis bewährtes und von der Lehre und Rechtsprechung anerkanntes Instrument. Das Vorliegen einer überdurchschnittlichen Bruttogewinnmarge im Liquidationsjahr ist auf die Auflösung von stillen Reserven zurückzuführen und stellt den Liquidationsgewinn dar (vgl. Urteil der Steuer-Rekurskommission I Zürich vom 16. Dezember 1996 publ. in: Der Steuerentscheid [StE], 1997, B 23.7 Nr.7 E. 1. ff, m.w.H.).

Die Beschwerdeführer legen zur Berechnung der erfolgswirksam aufgelösten stillen Reserven eine Liquidationsgewinnberechnung mittels Bruttomargen-Analyse vor. Dabei werden die Umsätze den Aufwendungen der Jahre 2009 bis 2013 gegenübergestellt, was eine durchschnittliche Bruttogewinn-Marge von 29,8% ergibt. Im Liquidationsjahr 2014 beträgt die Bruttogewinn-Marge 43,4%, was auf die realisierten stillen Reserven zurückzuführen ist. Der durchschnittlichen Bruttogewinn-Marge von 29,8% entspricht ein durchschnittlicher Bruttogewinn von Fr. 221'698.--. Der im Jahre 2014 erzielte Bruttogewinn in Höhe von Fr. 323'112.-- (Marge von 43,4%) ergibt bei einer Gegenüberstellung einen Zusatzgewinn infolge Liquidation von

Fr. 101'000.-- (= Differenz von 13.6% zur durchschnittlichen Bruttogewinn-Marge). Der Liquidationsgewinn ist demzufolge auf Fr. 101'000.-- festzulegen.

Auf den übrigen Mobilien wurden, wie bereits erkannt, keine stillen Reserven ausgewiesen und bezüglich des Wegfalls einer behaupteten Lieferantenverpflichtung in Höhe von Fr. 13'500.-- bleiben die Beschwerdeführer die entsprechenden Nachweise schuldig, was dazu führt, dass die Lieferantenverpflichtung unbeachtlich bleibt.

5.

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

Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so wird gemäss Art. 37b Abs. 1 DBG die Summe der in den letzten 2 Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. Gleichzeitig sind Einkaufsbeiträge zur Schliessung von Deckungslücken innerhalb der beruflichen Vorsorge nach Art. 37b Abs. 1 DBG abziehbar.

Entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung im Einspracheentscheid vom 28. Februar 2018, steht die Aufnahme einer unselbständigen Erwerbstätigkeit der Anwendung von Art. 37b Abs. 1 DBG nicht entgegen (Ziffer 2.1 des Kreisschreibens betreffend die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit Nr. 28 vom 3. November 2010 der ESTV). Der Beschwerdeführer ist älter als 55 Jahre und hat unbestrittenmassen seine selbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgegeben. Damit sind die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 37b Abs. 1 DBG erfüllt.

Der steuerbare Liquidationsgewinn gemäss Art. 37b Abs. 1 DBG in Höhe von Fr. 101'000.-- ist somit separat zum Mindestsatz von 2% zu besteuern und beläuft sich abzüglich der AHV/IV/EO - Beiträge in Höhe von 9.65% gemäss Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10), Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (IVG; SR 831.20) sowie Art. 36 Abs. 1 der Verordnung vom 24. November 2004 zum Erwerbsersatzgesetz (EOV; SR 834.11) auf Fr. 91'253.50.

Die von der Steuerverwaltung mit Verfügung betreffend die direkte Bundessteuer 2014 vom 19. Januar 2017 vorgenommene Aufrechnung des Einkommens aus selbständiger Tätigkeit ist deshalb um diesen Betrag zu reduzieren.

Die Beschwerde ist somit in diesem Umfang teilweise gutzuheissen.

6.

Es bleibt über die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu befinden.

Ausgangsgemäss werden den Beschwerdeführern nach Art. 144 Abs. 1 DBG aufgrund des teilweisen Obsiegens im Umgang von rund 50% reduzierte Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 750.-- auferlegt. Nach Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes

vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021) kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Für die beiden Parallelverfahren Staats- und direkte Bundessteuer 2014 machte der Vertreter der Pflichtigen mit Eingabe vom 22. August 2018 eine Parteientschädigung in Höhe von insgesamt Fr. 1'943.60 geltend. Diese setzte sich aus 11.75 Stunden à Fr. 150.--, Kleinspesen von Fr. 53.--, zuzüglich Fr. 130.60 Mehrwertsteuer (MWST) zusammen. Es werden nur Bemühungen, die im Beschwerdeverfahren entstanden sind, berücksichtigt, weshalb die Besprechung mit dem Revisor vom 23. November 2016 (1 Std.), die Abklärung bei der Steuerverwaltung betreffend Akten vom 10. Mai 2017 (1 Std.) sowie die Besprechung mit dem Klienten vor Ort betreffend Steuern vom 28. Februar 2018 (1 Std.) ausser Betracht fallen.

Der geltend gemachte Betrag ist entsprechend auf Fr. 1'456.-- (8.75 Stunden à Fr. 150.-- zuzüglich MWST und Kleinspesen) zu reduzieren. Ausgehend von einem Betrag von Fr. 728.-- (= Fr. 1'456.-- / 2) für das vorliegende Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer 2014 ist den Beschwerdeführern entsprechend ihrem teilweisen Obsiegen im Umfang von 50% eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 364.-- inkl. MWST (= Fr. 728.-- / 2) zu Lasten der Steuerverwaltung zuzusprechen.

Demnach erkennt das Steuergericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, den Liquidationsgewinn in Höhe von Fr. 91'253.50 gemäss Art. 37b DBG separat zum Mindestsatz von 2% zu besteuern.

2.

Die Beschwerdeführer haben reduzierte Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 750.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 750.-- wird den Beschwerdeführern zurückerstattet.

3.

Die Steuerverwaltung hat den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 364.-- (inklusive Auslagen und MWSt) zu bezahlen.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Beschwerdeführer (2), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).