



Fall-Nr.: I/1-2009/115
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 02.08.2019
Entscheiddatum: 29.06.2010

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 29.06.2010

**Art. 18 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit Art. 210 Abs. 2 DBG (SR 642.11).
Zeitpunkt der Realisation des Liegenschaftsverlustes beim Verkauf eines
landwirtschaftlichen Gewerbes an den Sohn
(Verwaltungsrekurskommission, 29. Juni 2010, I/1-2009/115).**

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

X, Beschwerdeführer,

vertreten durch Kindlimann & Partner AG, Kirchstrasse 42b, 9200 Gossau,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Abteilung Rechtswesen, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2006)

Sachverhalt:



St.Galler Gerichte

A.- X veräusserte mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 19. Juli 2007 die zu seinem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörenden Grundstücke an seinen Sohn A. Die Handänderungen der in der politischen Gemeinde W liegenden Grundstücke wurden am 25. Juli 2007 im Grundbuch W eingetragen. Das lebende und tote Inventar verkaufte er mit Kaufvertrag vom 20. Juli 2007 ebenfalls an seinen Sohn. In beiden Verträgen wurde als Besitzesantritt rückwirkend der 1. Januar 2007 vereinbart.

B.- X deklarierte für 2006 ausgehend von einem Verlust aus der selbständigen Erwerbstätigkeit von Fr. 345'097.85, darin enthalten ein Liquidationsverlust von Fr. 425'089.--, kein steuerbares Einkommen. Die Veranlagungsbehörde rechnete den Liquidationsverlust auf und setzte das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2006 auf Fr. 92'200.-- fest. Die dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 18. Mai 2009 ab.

C.- Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob X durch seine Rechtsvertreterin mit Eingabe vom 15. Juni 2009 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2006 auf Fr. 0.-- festzusetzen.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 19. August 2009, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung.

Auf die Ausführungen des Beschwerdeführers und der Vorinstanz zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 16. Juni 2009 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die



St.Galler Gerichte

Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- In der Beschwerde ist einzig umstritten, ob der vom Beschwerdeführer aus der Veräusserung des landwirtschaftlichen Gewerbes erlittene Verlust im Steuerjahr 2006 zu berücksichtigen ist.

a) Der Beschwerdeführer bringt vor, er habe die landwirtschaftliche Liegenschaft samt Inventar mit Besitzesantritt per 1. Januar 2007 an seinen Sohn verkauft und per 31. Dezember 2006 die selbständige Erwerbstätigkeit aus Landwirtschaft aufgegeben. Sei der Steuerpflichtige gehalten, nach kaufmännischer Art Buch zu führen oder führe er freiwillig Buch, sei ausschliesslich die sogenannte strenge Sollmethode anwendbar. Diese Abrechnungsart stelle für den Zufluss grundsätzlich auf den Forderungs- oder Eigentumserwerb ab. Bei der Zuweisung von Aufwendungen sei demnach grundsätzlich der Zeitpunkt der Verursachung, d.h. der Entstehung der entsprechenden Verpflichtung massgebend. Zu beachten sei auch das Imparitätsprinzip, wonach handelsrechtlich drohende Liquidationsverluste zu berücksichtigen seien, sobald sie verursacht bzw. erkennbar würden. Sowohl zum Bilanzstichtag per 31. Dezember 2006 als auch zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung am 14. Mai 2007 sei offensichtlich gewesen, dass ein Liquidationsverlust eintreten werde. Mit der Liquidationsabrechnung per 31. Dezember 2006 sei dem Steueramt gegenüber klar zum Ausdruck gebracht worden, dass die Geschäftsübertragung erfolgt sei. Der Steuerpflichtige habe – um den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften zu genügen – die absehbaren Liquidationsverluste im Jahr 2006 berücksichtigt. Die Rechtsvertreterin habe den Beschwerdeführer ab Mitte 2006 im Hinblick auf die Hofübergabe beraten. Ende 2006 sei eine Aktualisierung der Ertragswertschätzung in Auftrag gegeben worden. Bei der Sozialversicherungsanstalt habe sich der Beschwerdeführer als selbständig Erwerbender per 31. Dezember 2006 ab- und sein Sohn per 1. Januar 2007 angemeldet. Mit der Unterzeichnung der massgebenden Verträge im Juli 2007 mit Besitzesantritt bzw. mit dem Übergang von Nutzen, Lasten und Gefahr per 1. Januar 2007 sei die Hofnachfolge schliesslich vollzogen worden. Der Vollzug habe sich verzögert, da der Beschwerdeführer in den Wintermonaten einer auswärtigen Erwerbstätigkeit nachgegangen sei und im Zusammenhang mit seiner Scheidung noch weitere Abklärungen und Verhandlungen nötig gewesen seien. Selbst wenn die



Eigentumsübertragung erst im Jahr 2007 stattgefunden habe, könne der Liquidationsverlust nicht erst im Jahr 2007 berücksichtigt werden.

Dem hält die Vorinstanz entgegen, die Verfügungsgewalt sei sowohl bei der Liegenschaft als auch beim Inventar mit Vertragsabschlüssen per 19. bzw. 20. Juli 2007 auf den Käufer übergegangen. Das Liquidationsergebnis aus diesen beiden Rechtsgeschäften sei unbestritten im Jahr 2007 realisiert worden. Die Regel, dass der steuerrechtlich relevante Einkommenszufluss im Zeitpunkt der Begründung eines festen Anspruchs erfolge, finde grundsätzlich auch Anwendung bei der Realisierung von Kapitalgewinnen, die aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen entstünden. Massgebend sei die öffentliche Beurkundung vom 19. Juli 2007. Die Verpflichtungsgeschäfte seien per 20. bzw. 25. Juli 2007 rechtswirksam geworden. Der Tag für die Eigentumsübertragung sei von den Vertragsparteien frei gewählt. Von einem willkürlichen nicht abwendbaren Verlustrisiko per Bilanzstichtag 31. Dezember 2006 könne nicht gesprochen werden. Die vom bäuerlichen Bodenrecht aufgezwungene Übertragung eines landwirtschaftlichen Gewerbes an nahe Angehörige zum Ertragswert führe fast in jedem Fall zu einem Liquidationsverlust beim Abtreter. Ansonsten liege der Marktwert weit über dem Ertragswert. Die Gläubiger, wie Banken, würden durch den Erwerber im nahtlosen Übergang bedient, da der Erwerbspreis durch die Übernahme der Hypotheken getilgt werde. Im Blickwinkel der vorsichtigen Bilanzierung zum Schutz der Gläubiger sei bei einer Abtretung eines landwirtschaftlichen Gewerbes an nahe Angehörige kein Handlungsbedarf für die Einstellung einer Passivposition in der Bilanz des Geschäftsjahrs, das jenem der Abtretung vorgehe, gegeben. Der vielleicht im Jahr 2006 bereits gefasste Gedanke oder Entschluss der Geschäftsübertragung sei als Begründung für eine antizipative Verlustabgrenzung ungenügend. Vielmehr hätte bereits in dieser Bemessungsperiode ein aktives Handeln (Vertragserrichtung und –unterzeichnung) nach aussen hin erkennbar sein müssen. Die Steuererklärung 2006 sei am 13. Juni 2007 eingereicht worden. Folglich seien im Zeitpunkt der Bilanzerstellung für das Geschäftsjahr 2006 die Übergabe-Verträge noch nicht rechtswirksam gewesen. Eine Wertverminderung an landwirtschaftlichen Liegenschaften sei nicht schon dann eingetreten, wenn ein Nachkomme, der die Voraussetzungen gemäss bäuerlichem Bodenrecht erfülle, in absehbarer Zeit ein Vorkaufsrecht zum Ertragswert geltend machen könne. Schliesslich habe der Beschwerdeführer die selbständige Erwerbstätigkeit nicht per 31. Dezember



2006 aufgegeben, sondern auch in der Steuerklärung 2007 daraus erzielte Einkünfte von Fr. 32'504.-- deklariert. Selbst die Kosten für die bereits im Jahr 2006 teilweise erbrachten Beratungen seien der Erfolgsrechnung 2007 zu belasten. Diese Vorgehensweise sei vom Beschwerdeführer, wie in Bilanz und Erfolgsrechnung für das Jahr 2007 ersichtlich sei, auch so befolgt worden.

Zur Auffassung der Vorinstanz, er habe die selbständige Erwerbstätigkeit nicht per 31. Dezember 2006 aufgegeben, reichte der Beschwerdeführer zwei Bestätigungen der Sozialversicherungsanstalt des Kantons St. Gallen vom 30. September 2009 zu den Akten, wonach er die selbständige Tätigkeit einerseits per 31. Dezember 2006 als Landwirt aufgegeben und andererseits per 1. Januar 2007 als Kutscher aufgenommen habe.

b) Nach Art. 18 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar (Abs. 1). Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Abs. 2 Satz 1). Gemäss Art. 210 DBG bemisst sich das steuerbare Einkommen nach den Einkünften in der Steuerperiode, wobei für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit das Ergebnis des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres massgebend ist (Abs. 2).

Wann ein Einkommen als erzielt zu gelten hat, regelt das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer nicht ausdrücklich. Nach dem steuerrechtlichen Periodizitätsprinzip werden Gewinne derjenigen Periode zugerechnet, in der sie – ungeachtet der handelsrechtlichen bzw. buchhalterischen Behandlung – anfallen. Ein Einkommen ist nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als erzielt zu betrachten, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts findet die Regel, dass der steuerrechtlich relevante Einkommenszufluss im Zeitpunkt der Begründung eines festen Anspruchs erfolgt, grundsätzlich auch Anwendung bei der Realisierung von Kapitalgewinnen, die aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen entstehen. Wenn ein solcher



Veräusserungsvertrag rechtsgültig abgeschlossen worden ist und seine Erfüllung nicht unsicher erscheint, wird der daraus resultierende Kapitalgewinn im Zeitpunkt der Begründung des Anspruchs besteuert. Dies gilt auch für Kapitalgewinne, die sich bei der Veräusserung von Geschäftsgrundstücken ergeben. In diesen Fällen entsteht mit dem Vertragsabschluss in der Regel ein fester Anspruch, der einen steuerbaren Einkommenszugang darstellt. Es ist deshalb mit der Besteuerung nicht bis zur Vertragserfüllung, d.h. bis zur Eintragung der Handänderung im Grundbuch zuzuwarten (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.475/2002 vom 31. März 2003 = StE 2003 B 21.2 Nr. 17, E. 3.1 und 3.2 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

c) Der Vertrag über den Verkauf der Liegenschaften des Beschwerdeführers wurde unbestrittenermassen am 19. Juli 2007 unterzeichnet und öffentlich beurkundet. Unabhängig früherer mündlicher Abmachungen zwischen den Parteien zur Übertragung der Grundstücke ist der Vertrag erst mit der Unterzeichnung zustande gekommen, da auch Vorverträge, selbst wenn sie den Kaufpreis nicht zum Voraus bestimmen, nach Art. 216 Abs. 3 des Schweizerischen Obligationenrechts (SR 220, abgekürzt: OR) der schriftlichen Form bedürfen.

Der Vertrag über den Verkauf des Inventars des Beschwerdeführers wurde am 20. Juli 2007 unterzeichnet. Mit dem Vertragsabschluss verpflichtete sich der Erwerber zur Leistung des Kaufpreises (vgl. Art. 184 Abs. 1 OR). In den besonderen Vereinbarungen (Ziff. IV/5) wurden Besitzesantritt und Eigentumsübergang mit Übergang von Nutzen und Gefahren rückwirkend auf den 1. Januar 2007 festgelegt. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Verpflichtung des Käufers zur Bezahlung des Kaufpreises erst mit dem Abschluss des Vertrags entstand und der Beschwerdeführer als Verkäufer vorher nicht berechtigt war, die Leistung des Kaufpreises zu fordern. Im Vertrag kamen die Parteien überein, der Erwerber habe den Kaufpreis von Fr. 350'000.-- durch Verrechnung mit einem Guthaben des Käufers von Fr. 108'000.-- gegenüber dem Verkäufer, durch Bezahlung von Fr. 180'000.-- nach Ausbezahlung des von der landwirtschaftlichen Kreditkasse in Aussicht gestellten Starthilfedarlehens und durch die Anerkennung einer Schuld von Fr. 62'000.-- gegenüber dem Verkäufer gemäss separatem Darlehensvertrag zu begleichen. Insbesondere die Verknüpfung der Leistung des Kaufpreises mit der Auszahlung des Starthilfedarlehens wirft die Frage auf, ob der Veräusserer im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 20. Juli 2007 berechtigt war,



den Kaufpreis im entsprechenden Umfang zu fordern. Jedenfalls aber war er dazu am 31. Dezember 2006 bzw. am 1. Januar 2007 noch nicht befugt. Auch die vereinbarte Verrechnung eines Teils des Kaufpreises mit einer Schuld des Verkäufers gegenüber dem Käufer setzt gemäss Art. 120 Abs. 1 OR fällige Forderungen voraus.

d) Auch die in der Literatur insbesondere für ausserordentliche Geschäftsvorfälle, bei denen es sich um die Realisation stiller Reserven auf Anlagevermögen handelt, vertretene Auffassung, bei Immobilientransaktionen auf den Zeitpunkt des Grundbucheintrages (bzw. der Anmeldung zur Eigentumsübertragung gegenüber dem Grundbuchamt) abzustellen, weil erst damit ein Anspruch auf Gegenleistung bestehe (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.250/2006 vom 11. Oktober 2006, E. 2.3 mit entsprechenden Hinweisen), ändert nichts daran, dass der Verlust nicht im Steuerjahr 2006 berücksichtigt werden kann, denn auch die Anmeldung der Handänderung erfolgte im Jahr 2007, nämlich am 24. Juli 2007 (vgl. act. 7-III/7).

e) Der Beschwerdeführer macht geltend, er habe die selbständige Erwerbstätigkeit als Landwirt per 31. Dezember 2006 aufgegeben. Zur Begründung verweist er auf die Veräusserungsverträge, nach denen Besitz, Nutzen und Gefahr per 1. Januar 2007 auf den Erwerber übergegangen sind. Er habe eine selbständige Erwerbstätigkeit als Kutscher mit eigenen Pferden aufgenommen und diese Tätigkeit – rückwirkend per 1. Januar 2007 – bei der Sozialversicherungsanstalt des Kantons St. Gallen angemeldet.

Den Akten lassen sich Hinweise entnehmen, dass der Beschwerdeführer die landwirtschaftliche Tätigkeit auch im Jahr 2007 noch weiterführte. Im Jahresabschluss per 31. Dezember 2007 (act. 7-II/3) werden Betriebserträge von Fr. 43'504.45 ausgewiesen. Während sich die Erträge aus Arbeiten für Dritte und aus Miet- und Pachtzinsen damit erklären lassen, dass der Beschwerdeführer die Grundstücke seinem Sohn zur Bewirtschaftung überliess und dabei gegen Entgelt mitarbeitete, deuten die Erträge aus Obst von Fr. 4'650.-- darauf hin, dass er die Grundstücke zumindest teilweise selbst und auf eigene Rechnung bewirtschaftete. In der Jahresrechnung 2007 sind zudem keine Erträge aus der geltend gemachten per 1. Januar 2007 aufgenommenen selbständigen Tätigkeit als Kutscher aufgeführt. Vielmehr wird das betriebliche Einkommen als landwirtschaftlich bezeichnet. Beim



betriebsfremden Erfolg sind lediglich Renten und privater Kapitalertrag angeführt. Die eigenen Pferde, mit denen der Beschwerdeführer gemäss der Stellungnahme vom 30. September 2009 zur vorinstanzlichen Vernehmlassung seine Tätigkeit als Kutscher ausüben soll, erscheinen schliesslich weder in der Bilanz des Jahresabschlusses per 31. Dezember 2007 noch in der Vermögensdeklaration.

Auch wenn der Beschwerdeführer seit dem 1. Januar 2007 auf seinem Betrieb nicht mehr auf eigene Rechnung gearbeitet haben sollte, ist davon auszugehen, dass die selbständige Erwerbstätigkeit des Inhabers erst bei Veräusserung des Geschäftsbetriebs endet. Sie endet grundsätzlich mit der letzten Liquidationshandlung (vgl. Duss/Greter/von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich/Basel/Genf 2004, S. 20 f.). Mit der Einstellung der aktiven Geschäftstätigkeit gibt der Personenunternehmer seine selbständige Erwerbstätigkeit gewöhnlich noch nicht auf. Auch die Liquidation der geschäftlichen Vermögenswerte ist eine selbständige Erwerbstätigkeit, die sich unter Umständen über eine lange Zeitdauer erstrecken kann. Mit dem Liquidierungsbeschluss wird lediglich ein Schwebezustand geschaffen, der selber noch keine Steuerfolgen auslöst (vgl. M. Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, N 39 zu Art. 18 DBG). Selbst beim Tod des selbständig Erwerbenden dauert die Tätigkeit weiter bis zum Abschluss eines Veräusserungsvertrags, und zwar auch dann, wenn die Veräusserung rückwirkend per Todestag des Erblassers erfolgt ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.486/2005 vom 23. Februar 2006, E. 3.2).

Selbst eine sachgemässe Anwendung der Rechtsprechung zur Festlegung des Zeitpunkts einer ausserordentlichen Zwischenveranlagung nach dem System der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung des früheren Steuergesetzes würde nicht dazu führen, dass dem Antrag des Beschwerdeführers entsprochen werden könnte. Diese Rechtsprechung ging bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft für die Festlegung des Beginns der Steuerpflicht von der Massgeblichkeit des Handelsregistereintrags aus, liess aber aus praktischen Gründen eine Vorverlegung um nicht mehr als 6 Monate auf den vereinbarten Übernahmetag zu (vgl. VerwGE vom 26. Oktober 1999 in Sachen G.u.M.L. F.-B., E. 2e). Zwischen dem Abschluss der Kaufverträge am 19./20. Juli 2007 und dem



auf den 1. Januar 2007 vorverlegten Besitzesantritt liegt allerdings ein Zeitraum von mehr als 6 Monaten.

f) Schliesslich kann der Beschwerdeführer auch aus dem Imparitätsprinzip nichts zu seinen Gunsten ableiten. Das Imparitätsprinzip dient dem Gläubigerschutz. Es besagt, dass alle vorhersehbaren Verluste und Risiken berücksichtigt werden müssen, die bis zum Bilanzstichtag entstanden sind (vgl. R. Benz, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsgemässer Bilanzierung, Zürich 2000, S. 98 und 219). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung rechtfertigt der Umstand, dass landwirtschaftliche Grundstücke dereinst nach dem bäuerlichen Bodenrecht zum Ertragswert auf einen Nachkommen übertragen werden, noch keine über die bereits in den Normalabschreibungssätzen berücksichtigte Wertabnahme hinaus gehenden Abschreibungen. Der Wert des Geschäftsvermögens bleibt unverändert, auch wenn ein Nachkomme, der die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt, in absehbarer Zeit ein Vorkaufsrecht zum Ertragswert geltend machen kann. Das Ertragswertprinzip – dem im bäuerlichen Bodenrecht fundamentale Bedeutung zukommt (BBI 1988 III 988) – kommt in diesem Fall nicht deshalb zum Tragen, weil das Gewerbe weniger Wert ist, sondern weil auf dem freien Markt ein weit höherer Preis zu erwarten wäre, den selbstbewirtschaftenden Verwandten jedoch ermöglicht werden soll, es zu wirtschaftlich tragbaren Bedingungen zu erwerben und innerhalb der Familie zu halten (BBI 1988 III 955). Die Regelung des bäuerlichen Bodenrechts hat nur zur Folge, dass im Veräusserungsfall unter bestimmten Voraussetzungen gewisse Restriktionen – auch in preislicher Sicht – gelten; sie führt nicht zu einer Entwertung von Gegenständen des Geschäftsvermögens (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.22/2004 vom 5. Oktober 2004, E. 2.2.3).

g) Zusammenfassend ergibt sich damit, dass die Beschwerde abzuweisen ist.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidegebühr von Fr. 1'000.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Ziff. 5 in Verbindung mit Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen.



Entscheid:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Beschwerdeführer bezahlt die Kosten des Verfahrens von Fr. 1'000.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.--.