



Fall-Nr.: I/1-2012/213
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 18.06.2013
Entscheiddatum: 18.06.2013

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 18.06.2013

Art. 18 Abs. 1 DBG (SR 642.11). Der Pflichtige war Inhaber eines Fabrikationsbetriebs in der Form einer Einzelfirma. Er spaltete diese im Alter von rund 70 Jahren auf und überführte sie ohne das Betriebsgrundstück und den darauf lastenden Hypotheken in eine AG, deren Aktionär er ist. Das Grundstück vermietet er der AG. Damit wurde eine Überführung des Grundstücks vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen vorgenommen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 18. Juni 2013, I/1-2012/213).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;

Gerichtsschreiberin Louise Blanc Gähwiler

X und Y Z, Beschwerdeführer,

vertreten durch lic.iur. Armin Thaler, Rechtsanwalt, Sonnenstrasse 5, Postfach 38,
9004 St. Gallen,

gegen

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

und



St.Galler Gerichte

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

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2010)

Sachverhalt:

A.- X und Y Z (beide geb. 1941) sind verheiratet und wohnen in einer Eigentumswohnung in M. X Z ist ausserdem Alleineigentümer einer Liegenschaft an der E-Strasse in O, in welcher er unter der Firma Z Fabrik ein Einzelunternehmen betrieben hat. Dessen Aktiven und Passiven wurden mit Ausnahme der Immobilien und der Hypothekarschuld mit Handelsregistereintrag vom 12. Mai 2010 rückwirkend per 1. Januar 2010 mittels Sacheinlage auf die neu gegründete Z Fabrik AG übertragen. Für die im Einzelunternehmen verbliebene Liegenschaft in O bezahlte die Z Fabrik AG im Jahr 2010 einen monatlichen Mietzins von Fr. 1'950.--. X Z ist Verwaltungsratspräsident und Y Z Verwaltungsratsmitglied der neuen Gesellschaft.

B.- In der Steuererklärung für die Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 2010 deklarierte das Ehepaar Z Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 166'265.--, AHV-Renten von Fr. 41'040.--, andere Rentenleistungen von Fr. 29'400.-- sowie Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben von Fr. 8'161.--. Das deklarierte steuerbare Einkommen betrug Fr. 207'942.--. Die Veranlagungsbehörde rechnete in der Folge Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 352'950.-- auf, indem sie vom Verkehrswert der Liegenschaft in O von Fr. 750'000.-- den Buchwert gemäss Bilanz von Fr. 360'000.-- abzog und Sozialversicherungsleistungen von 9,5% berücksichtigte. Zur Begründung führte sie an, die Liegenschaft in O sei vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt worden. Insgesamt wurde für die direkte Bundessteuer 2010 das steuerbare Einkommen auf Fr. 551'600.-- festgesetzt. Die dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 6. November 2012 ab.



St.Galler Gerichte

C.- Gegen den Einspracheentscheid erhoben X und Y Z mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 7. Dezember 2012 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen sei das steuerbare Einkommen zu korrigieren und für die Direkte Bundessteuer 2010 neu auf Fr. 198'717.-- festzusetzen.

Mit Vernehmlassung vom 11. Februar 2013 beantragte die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Zur vorinstanzlichen Vernehmlassung nahmen die Beschwerdeführer mit Eingabe vom 10. April 2013 Stellung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat stillschweigend auf eine Stellungnahme verzichtet.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der 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 7. Dezember 2012 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 des 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 Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- Umstritten ist, ob die Liegenschaft an der E-Strasse in O vom Geschäfts- ins Privatvermögen der Beschwerdeführer übergegangen ist.

a) Die Beschwerdeführer bringen vor, eine Betriebsaufgabe im handelsrechtlichen Sinne habe nicht stattgefunden. Zwar seien die Aktiven und Passiven des operativen Geschäfts im Rahmen des Sacheinlagevertrages zur Gründung der Z Fabrik AG übertragen worden. Die Liegenschaft selber sei jedoch weiterhin im



Geschäftsvermögen der Einzelunternehmung verblieben, welche weiterhin im Handelsregister eingetragen sei. Die Liegenschaft werde nach wie vor gleich genutzt und diene dem Betrieb der Z Fabrik AG, weshalb die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse gleich geblieben seien. Auch in personeller Hinsicht habe sich nichts geändert, da die Beschwerdeführer den Betrieb lediglich unter einer neuen Gesellschaftsform wie bisher weiterführen. Die Absicht der Beschwerdeführer sei es gewesen, im Hinblick auf eine Nachfolgeregelung den Betrieb der Z Fabrik zu verschlanken und in der Form der Aktiengesellschaft die Voraussetzungen zu schaffen, um die Gesellschaft verkaufen zu können. Das Vorhandensein der Liegenschaft in der Bilanz der Aktiengesellschaft hätte dieses Vorhaben erschwert, weshalb von einer Übertragung abgesehen worden sei. Schliesslich müsse mit der Betriebsaufgabe nicht zwingend sofort ein Übergang des Gegenstands ins Privatvermögen stattfinden. Was früher Betriebsvermögen gewesen sei, bleibe es auch nach der Berufs- oder Geschäftsaufgabe solange, als nicht eine private Verwendung nachgewiesen werde. Die Liegenschaft habe nach wie vor dieselbe technisch-wirtschaftliche Funktion wie in den Jahren zuvor. Sie werde für den Geschäftsbetrieb der Z Fabrik AG genutzt, wofür Letztere einen monatlichen Mietzins bezahle. Der Grund dafür, dass dieser Ertrag aus der Liegenschaft nicht als selbständiges Einkommen deklariert worden sei, liege einzig und allein in der Tatsache, dass dieser Betrag exakt dem Betrag entsprochen habe, welcher bis 31. Dezember 2010 monatlich an die Amtsvormundschaft überwiesen worden sei, zur Abgeltung eines zugunsten der Schwester des Beschwerdeführers bestehenden Wohnrechts.

Die Vorinstanz hält dem im Wesentlichen entgegen, mit der Überführung der Einzelfirma als Sacheinlage in die neugegründete Z Fabrik AG sei die Einzelfirma liquidiert worden. Bei den nicht überführten Immobilien könne per Definition nicht von einem Betrieb oder Teilbetrieb ausgegangen werden. Dies werde durch die Tatsache gestützt, dass die Betriebserfordernisse für das Halten und Verwalten eigener Immobilien nicht mehr gegeben seien, da kein Marktauftritt ersichtlich sei, kein Personal beschäftigt werde und die Mieterträge nicht mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwands für die Immobilienverwaltung betrage. Der Beschwerdeführer gehe zudem nach der Umwandlung des Einzelunternehmens in eine Aktiengesellschaft im Jahr 2010 als Geschäftsführer bei der Aktiengesellschaft einer unselbständigen Tätigkeit nach. Von einer tatsächlich selbständigen Tätigkeit könne



daher nicht mehr ausgegangen werden. Als Folge der nicht existenten selbständigen Erwerbstätigkeit könne die nicht in die neu gegründete Z Fabrik AG überführte Geschäfts-Liegenschaft auch nicht der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (steuersystematischer Realisationsbestand) und müsse ins Privatvermögen überführt werden.

b) Nach Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Dazu zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist unter anderem die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Darunter fallen alle Tatbestände, durch welche stille Reserven so verschoben werden, dass die bisher aufgeschobene Besteuerung später nicht mehr erfolgen könnte. Liquidationsgewinne bzw. alle mit einer Liquidation verbundenen Einnahmen sind zu den periodischen Unternehmenseinkünften hinzuzurechnen. Auf eine Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen ist zu schliessen, wenn die steuerpflichtige Person ihren Bestandteil des Betriebsvermögens dauernd in den Dienst der privaten Kapitalanlage stellt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 76 und 81 zu Art. 18 DBG).

Stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma, Personengesellschaft) werden nicht besteuert, wenn die Steuerpflicht in der Schweiz fortdauert und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden, namentlich bei der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs auf eine juristische Person (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG). Privatrechtlich können Personenunternehmen nicht gespalten werden. Steuerrechtlich erfasst jedoch der Spaltungsbegriff auch die Aufteilung von Personenunternehmungen sowie andere im Fusionsgesetz nicht geregelte Unternehmensaufteilungen. Der steuerrechtliche Spaltungsbegriff ist in Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise eigenständig konzipiert. Steuerrechtlich massgebend sind lediglich die Ausgangslage und das wirtschaftliche Endresultat der Transaktion. Ob eine Spaltung im Sinne des Privatrechts vorliegt, ist somit für die steuerrechtliche Beurteilung nicht ausschlaggebend. Wenn die Vermögenswerte nach der Transaktion nicht mehr ganz oder vorwiegend der



selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, ist der Tatbestand der Privatentnahme nach Art. 18 Abs. 2 DBG gegeben (M. Reich, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl. 2008, N 28, 36 und 47 zu Art. 19 DBG).

Damit Geschäftsvermögen vorliegt, muss der Vermögensgegenstand einen Bezug zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit aufweisen (vgl. Art. 18 Abs. 2 Satz 3 erster Teil DBG). Darunter fällt allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Eine solche Tätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (BGE 2C_115/2012 vom 25. September 2012 E. 2.1.1). Keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn bloss das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere wenn eigene Liegenschaften vermietet werden. Dies gilt selbst dann, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (BGE 2C_907/2010 vom 16. Mai 2011 E. 3.1; Reich, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., N 66 zu Art. 19 DBG).

c) Der Beschwerdeführer übte als Inhaber des Einzelunternehmens Z Fabrik jahrelang eine selbständige Erwerbstätigkeit aus. Für diese Tätigkeit nutzte er die Liegenschaft an der

E-Strasse in O. Das Grundstück wies somit einen Bezug zu der selbständigen Erwerbstätigkeit auf, weshalb die Liegenschaft mindestens bis Ende 2009 als Geschäftsvermögen zu qualifizieren war.

Mit Vertrag vom 30. April 2010 übernahm die Z Fabrik AG bei der Gründung rückwirkend per 1. Januar 2010 das operative Geschäft der Einzelunternehmung Z Fabrik ohne Grundstücke und Hypothekarschulden. Die Geschäftsführung wurde den Beschwerdeführern übertragen, welche zugleich die einzigen Verwaltungsratsmitglieder der neu gegründeten Gesellschaft sind (act. 2/5). Entsprechend gaben sie in der Steuererklärung an, unselbständig erwerbstätig zu sein (act. 6/1 Formular 1 S. 1). Aus der Jahresrechnung des Einzelunternehmens für das Jahr 2010 ist ersichtlich, dass keine Umsätze erwirtschaftet und insbesondere kein Personalaufwand verbucht wurden (act. 6/2a). Die Beschwerdeführer machen zwar geltend, monatlich Fr. 1'915.--



bzw. jährlich Fr. 22'980.-- an Mieteinnahmen eingenommen zu haben. Diese seien in der Erfolgsrechnung nicht verbucht worden, da der Beschwerdeführer Wohnrechtszinsen an die Amtsvormundschaft O zugunsten seiner Schwester zu bezahlen gehabt habe (act. 1 Ziff. 2). Beschränkt sich die Tätigkeit eines Vermieters auf die Nutzungsüberlassung und auf die Vereinnahmung des Mietzinses, so handelt es sich bei der Vermietung grundsätzlich um keine eigentliche Geschäftstätigkeit, sondern um einen Akt der privaten Vermögensverwaltung. Solange die Vermietung indessen lediglich als eine vorübergehende Massnahme erscheint, liegt keine dauerhafte Änderung der Zweckbestimmung des Geschäftsvermögens und somit auch keine Privatentnahme vor. Eine Geschäftsaufgabe kann nur dann angenommen werden, wenn die spätere Rückkehr zur Selbständigkeit durch den Betriebsinhaber oder dessen Erben als ausgeschlossen erscheint (M. Reich, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983, S. 131 f.). Mit dem Übertrag des operativen Geschäfts an die Z Fabrik AG per 1. Januar 2010 ist die selbständige Tätigkeit des Beschwerdeführers weggefallen. Unwahrscheinlich ist, dass der 72-jährige Beschwerdeführer in die selbständige Erwerbstätigkeit zurückkehrt. Die Übertragung der Liegenschaft auf allfällige Erben zur Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit erscheint ebenfalls ausgeschlossen, nachdem die Aktiengesellschaft gemäss Angaben der Beschwerdeführer eben gerade deshalb ohne Übernahme der Liegenschaft gegründet worden sei, um sie später besser verkaufen zu können (vgl. act. 1 Ziff. 5). Die Liegenschaft an der E-Strasse in O wurde somit ins Privatvermögen überführt und die realisierten stillen Reserven sind nach Art. 18 Abs. 2 DBG zu besteuern.

d) Sämtliche Entnahmen haben zum Verkehrswert der ins Privatvermögen überführten Vermögenswerte zu erfolgen. Dabei ist der Verkehrswert im Zeitpunkt der Privatentnahme massgebend. Der andere massgebende Wert ist der steuerlich massgebende Buchwert des entnommenen Vermögenswertes. Die Differenz zwischen diesen beiden Grössen bildet den sogenannten Überführungsgewinn (P. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 1. Aufl. 2001, N 103 zu Art. 18 DBG). Für die Festlegung des Verkehrswertes ist die Veranlagungsbehörde teilweise auf Schätzungen angewiesen. Bei Liegenschaften wird in der Regel auf den amtlichen Verkehrswert abgestellt (Weidmann/ Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 84 f.).



St.Galler Gerichte

Unbestritten und mit Akten belegt ist, dass der Verkehrswert der Liegenschaft an der E-Strasse in O Fr. 750'000.-- (vgl. act. 6/1 Formular 7, act. 6/4) und der Buchwert Fr. 360'000.-- (vgl. act. 6/2a) beträgt. Nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 9,5% (vgl. Beitragstabellen Selbständigerwerbende und Nichterwerbstätige des Bundesamtes für Sozialversicherungen BSV, gültig ab 1. Januar 2009, veröffentlicht auf: <http://www.bsv.admin.ch>, Praxis, Vollzug, Grundlagen AHV) bzw. Fr. 37'050.-- verbleibt – wie von der Vorinstanz berechnet und von den Beschwerdeführern nicht bestritten – ein Überführungswert von Fr. 352'950.--.

e) Zusammenfassend hat die Vorinstanz zu Recht eine Überführung der Liegenschaft an der E-Strasse in O vom Geschäfts- ins Privatvermögen angenommen. Die Festsetzung des Einkommens aus selbständiger Tätigkeit von Fr. 352'950.-- ist somit nicht zu beanstanden. Folglich ist die Beschwerde abzuweisen.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'500.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführer bezahlen die Verfahrenskosten von Fr. 1'500.-- unter Verrechnung

des Kostenvorschusses von Fr. 1'500.--.