



Fall-Nr.: I/1-2013/133, 134
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 10.04.2014
Entscheiddatum: 10.04.2014

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 10.04.2014

Art. 31 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 18 Abs. 1 DBG (SR 642.11). Überführung einer Liegenschaft vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen. Stirbt ein Selbständigerwerbender, treten die Erben an seine Stellung und führen deshalb zunächst die unselbständige Tätigkeit weiter. Bei der Aufgabe der Geschäftstätigkeit und dem Verkauf der Geschäftsliegenschaft wird diese vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt. Dabei ist der Verkehrswert massgebend. Die Liegenschaft wurde nach dem Tod des Selbständigerwerbenden vollumfänglich der überlebenden Ehefrau als Vermögen angerechnet, was zulässig ist. Hingegen ist ein Kapitalgewinn aus der Überführung der Liegenschaft vom Geschäfts- in das Privatvermögen allen Mitgliedern der Erbengemeinschaft anzurechnen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 10. April 2014, I/1-2013/133, 134).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei,
Gerichtsschreiberin Louise Blanc Gähwiler

X, Rekurrentin und Beschwerdeführerin,

vertreten durch Treuhandbüro Hälg AG, Wilerstrasse 73, 9200 Gossau,

gegen

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

und

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



St.Galler Gerichte

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuer (Einkommen und Vermögen 2010)

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2010)

Sachverhalt:

A.- W, welcher 2008 verstarb, war Eigentümer des Grundstücks Nr. xxxx in A, bestehend aus Acker, Wiese und Wald sowie Hofraum mit Wohnhaus und Scheune. Zudem gehörten ihm die Grundstücke Nrn. yyy und zzz in B und zusammen mit seiner Ehefrau das Grundstück Nr. www in C. Er hinterliess als einzige Erben seine Ehefrau X (Jahrgang 1948) und die beiden Kinder Y (Jahrgang 1969) und Z (Jahrgang 1971), welche die Erbschaft angetreten haben. In der Folge wurde das Ferienhaus in C X und die Liegenschaft Nr. zzz an Y jeweils zu Alleineigentum übertragen. Die Grundstücke Nr. yyy in B und Nr. xxxx in A, welche Letzteres seit 2006 verpachtet ist, verblieben in der Erbengemeinschaft.

B.- In der Steuererklärung für die Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 2010 deklarierte X einen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 231'900.–, eine AHV-Rente von Fr. 21'188.–, Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben von Fr. 3'185.– sowie Erträge aus Beteiligung ab 10% im Geschäftsvermögen von Fr. 552'000.–. Das deklarierte steuerbare Einkommen betrug Fr. 347'603.– und das steuerbare Vermögen Fr. 1'210'639.–. Die Veranlagungsbehörde korrigierte bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit den Liquidationsgewinn auf Fr. 685'099.–, indem sie bei der Überführung der Liegenschaft Nr. xxxx die Differenz zwischen dem Buchwert von Fr. 1'250'000.– und dem Verkehrswert von Fr. 633'000.– als Liquidationsverlust erfasste, während die Steuerpflichtige die Differenz zwischen Buchwert und Ertragswert (Fr. 280'000.–) deklariert hatte. Bei der Beteiligung an der M AG ging sie von einem Aktienwert von insgesamt Fr. 624'000.– anstelle von Fr. 612'000.– aus und beim Warenaufwand liess sie die Abnahme des Lagers von Fr. 28'000.– nicht zum Abzug zu. In der Folge wurde X mit Veranlagungsverfügungen vom 13. Dezember 2012 für die Kantons- und Gemeindesteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 709'000.– zum Satz von Fr. 715'600.– sowie einem steuerbaren Vermögen von



St.Galler Gerichte

Fr. 1'052'000.– zum Satz von Fr. 1'351'000.– und für die direkte Bundessteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 715'900.– veranlagt.

Die gegen die Veranlagungen erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt am 11. Juli 2013 teilweise gut. Es wurden zusätzliche AHV-Rückstellungen in der Höhe von Fr. 28'000.– berücksichtigt und bei der direkten Bundessteuer für die Überführung der Aktien ins Privatvermögen lediglich 50% des Wertes besteuert. Daraus resultierte in den Einspracheentscheiden bei der Kantons- und Gemeindesteuer 2010 ein steuerbares Einkommen von Fr. 681'000.– zum Satz von Fr. 687'600.– und bei der direkten Bundessteuer 2010 ein steuerbares Einkommen von Fr. 448'300.–. Das steuerbare Vermögen bei der Kantons- und Gemeindesteuer blieb unverändert bei Fr. 1'052'000.– zum Satz von Fr. 1'351'000.–.

C.- Gegen die Einspracheentscheide erhob X mit Eingabe ihrer Vertreterin vom 12. August 2013 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, den Reingewinn aus selbständiger Tätigkeit um Fr. 353'000.– zu reduzieren.

Mit Vernehmlassung vom 30. Oktober 2013 beantragte die Vorinstanz, der Rekurs und die Beschwerde seien abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich zur Beschwerde nicht vernehmen. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin erhielt Gelegenheit, sich zur vorinstanzlichen Vernehmlassung zu äussern. Sie verzichtete auf eine Stellungnahme.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2010 sowie der direkten Bundessteuer 2010. Zwar müssen für Rekurs und Beschwerde verschiedene Entscheide ergehen; sie können indessen in einem einzigen Dokument mit Verweisungen und einem gemeinsamen Dispositiv, das die beiden Steuern allerdings ausdrücklich auseinanderhält, enthalten sein



(vgl. BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3, BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1).

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- bzw. Beschwerdeerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 12. August 2013 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; 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 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

3.- Umstritten ist einzig noch, zu welchem Überführungswert das Grundstück Nr. xxxx in das Privatvermögen der Beschwerdeführerin übergegangen ist.

a) Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin bringt vor, ihr Sohn Y habe die Absicht, nach Ablauf der verkürzten Pacht (Frühling 2015) den Betrieb selbst zu betreiben. Er habe zwar nicht die Ausbildung zum Landwirt, kenne aber den Beruf, da er viele Jahre beim Vater im damaligen Landwirtschaftsbetrieb in B mitgearbeitet habe. Die Liegenschaft sei daher zum Ertragswert von Fr. 280'000.– zu übertragen (act. 1).

Die Vorinstanz hält dem im Wesentlichen entgegen, die Rekurrentin und Beschwerdeführerin bzw. die Erbengemeinschaft habe ihre aktive Erwerbstätigkeit mit dem Verkauf des Landmaschinenbetriebs im Jahr 2010 aufgegeben. Die nicht veräusserten Vermögenswerte seien in der Abschlussbilanz per 31. Dezember 2010 ins Privatvermögen überführt worden. In der Steuererklärung habe die Rekurrentin und Beschwerdeführerin entgegen der Nachlassregelung, wonach die Liegenschaft Nr. xxxx "als Erbengemeinschaft geführt" und der Erfolg unter den drei Erben aufgeteilt werde, den gesamten Betriebserfolg und sämtliche Aktiven der Erbengemeinschaft anstatt lediglich die Hälfte als Einkommen bzw. Vermögen deklariert. Dies sei auf eine mündliche Vereinbarung zwischen dem zuständigen Steuerkommissär und der Vertreterin hinsichtlich der Veranlagung 2008 zurückzuführen, wonach die Rekurrentin



und Beschwerdeführerin in Zukunft den ganzen Anteil an der Erbengemeinschaft versteuern könne. In der Steuererklärung 2010 habe sie wiederum den gesamten Betriebserfolg und sämtliche Aktiven der Erbengemeinschaft als Einkommen bzw. Vermögen deklariert. Vorliegend sei unbestritten, dass eine Überführung der landwirtschaftlichen Liegenschaft ins Privatvermögen stattgefunden habe. Der Überführungsgewinn bzw. -verlust entspreche der Differenz zwischen dem Verkehrswert des in das Privatvermögen überführten Geschäftsvermögens und dessen steuerlich massgebenden Buchwert. Das BGG bestimme, zu welchem Wert ein Erbe landwirtschaftliche Grundstücke übernehmen könne. Dabei gehe es jedoch um Fälle der Erbteilung, welche im Jahr 2010 nicht stattgefunden habe (act. 7).

b) Nach Art. 31 Abs. 1 StG bzw. 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. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten (Art. 31 Abs. 2 Sätze 1 und 2 StG; 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). Für die Besteuerung wird demnach auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem der Unternehmer den eindeutigen Willen äussert, einen Gegenstand dem Geschäftsvermögen zu entziehen (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 82).

Mit dem Tod eines Selbständigerwerbenden endet zwar dessen Steuerpflicht. Eine Liquidation des Geschäftsvermögens erfolgt aber nicht automatisch. Die Erben treten in die Stellung des Erblassers und übernehmen das Geschäftsvermögen, welches



seine Geschäftsvermögensqualität beibehält. Die Erben führen deshalb unmittelbar nach dem Tod des Erblassers eine selbständige Erwerbstätigkeit aus. Erst wenn sie sich zur Aufgabe dieser übernommenen selbständigen Erwerbstätigkeit entscheiden, endet die vom Erblasser begonnene selbständige Erwerbstätigkeit (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 55 zu Art. 18 DBG; vgl. auch M. Reich, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, N 38 zu Art. 18 DBG).

c) Der Ehemann der Rekurrentin und Beschwerdeführerin führte auf dem Grundstück Nr. yyy als Einzelfirma die "O" in B mit integriertem Landwirtschaftsbetrieb in A (Grundstück Nr. xxxx). Der Betrieb ging mit dem Tod von W sel. auf die Erbengemeinschaft über (vgl. act. 8/III/4 und 8). Per 1. März 2010 wurde die Liegenschaft Nr. yyy, welche sich bis anhin im Geschäftsvermögen der Einzelfirma befand und von der Rekurrentin und Beschwerdeführerin versteuert wurde, verkauft (act. 8/III/2). Infolge der Geschäftsaufgabe und der damit verbundenen Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit wurde auch das Grundstück Nr. xxxx vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt (vgl. auch act. 8/II/4). Davon geht auch die Rekurrentin und Beschwerdeführerin aus.

d) Sämtliche Entnahmen haben zum Verkehrswert der ins Privatvermögen übergeführten 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, wenn dieser Wert nicht wesentlich von den tatsächlichen Verhältnissen abweicht. Eine solche Abweichung kann sich ergeben, wenn die amtliche Verkehrswertschätzung längere Zeit zurückliegt oder wenn besondere Verhältnisse vorliegen, die den Verkehrswert seit der Schätzung verändert haben (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 85).



Dass der Sohn der Rekurrentin und Beschwerdeführerin in der Zukunft allenfalls das landwirtschaftliche Grundstück übernehmen möchte, ändert nichts daran, dass die Überführung ins Privatvermögen zum Verkehrswert zu erfolgen hat. Die Erbgemeinschaft hat sich entschlossen, die Einzelfirma "O" zu liquidieren. Der Landwirtschaftsbetrieb war dabei integrierender Bestandteil der Einzelfirma. Art. 17 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht (SR 211.412.11, abgekürzt: BGBB) bestimmt zwar, dass das landwirtschaftliche Gewerbe dem selbstbewirtschaftenden Erben zum Ertragswert an den Erbteil angerechnet wird. Vorliegend geht es aber nicht um die Überführung der Liegenschaft in das Privatvermögen des Sohnes, sondern in dasjenige der Erbgemeinschaft.

e) Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin vereinbarte nach dem Tod des Ehemannes mit dem Steuerkommissär, dass sie alleine die gesamte Jahresrechnung der "O" inklusive Landwirtschaftsbetrieb deklarieren und die Veranlagungen entsprechend vorgenommen werden (act. 8/III/8).

aa) Für die steuerrechtliche Zuordnung von Einkünften kommt es nicht darauf an, wer das Eigentum am betreffenden Vermögensgegenstand hat; einkommenssteuerlich steht aufgrund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vielmehr der Nutzen an einem Vermögensgegenstand im Vordergrund, sodass es an der berechtigten Person liegt, den vollen Nutzungswert zu deklarieren. Dies gilt für bewegliches und unbewegliches Vermögen gleichermassen. Ein Unterschied besteht immerhin insofern, als beim beweglichen Vermögen nur die Gebrauchs- und Nutzungsüberlassung steuerlich erfasst wird, während beim unbeweglichen Vermögen zusätzlich auch die Eigennutzung steuerbar ist (VerwGE B 2012/109 vom 4. April 2013 E. 2.2, unter: www.gerichte.sg.ch).

bb) In der Steuererklärung 2009 deklarierte die Rekurrentin und Beschwerdeführerin den gesamten Betriebserfolg und sämtliche Aktiven der Erbgemeinschaft. Offenbar flossen ihr sämtliche Erträge, unter anderem auch die Pacht- und Mietzinseinnahmen des landwirtschaftlichen Grundstückes, zu (vgl. act. 8/I/11). Daher war es zulässig, diese vollumfänglich bei ihr steuerlich zu erfassen. Die Vereinbarung mit dem Steuerkommissär spricht somit nicht, wie von der Vorinstanz vorgebracht (vgl. act. 7 Ziff. 3.3), gegen die unter den Erben getroffene Regelung. Was die Besteuerung des



Kapitalgewinns aufgrund der Überführung einer Liegenschaft oder anderer Werte vom Geschäfts- ins Privatvermögen anbelangt, kann jedoch nicht auf die Praxis hinsichtlich der steuerlichen Erfassung von Einkommen und Vermögen bei demjenigen Mitglied der Erbgemeinschaft, welches die Nutzung an einem Vermögensgegenstand innehat, abgestellt werden. Anders als bei der Nutzung eines Vermögensgegenstandes geht es hier nämlich um eine einmalige, nicht wiederkehrende Leistung. Hinsichtlich der Erfassung von Kapitalgewinnen ist die Zurechnung bei der Rekurrentin und Beschwerdeführerin, welche – sofern keine anderslautende Verfügung von Todes wegen besteht – lediglich die Hälfte am Erbe beanspruchen kann (vgl. Art. 462 Ziff. 1 ZGB), nicht zulässig.

f) Zusammenfassend ergibt sich, dass die angefochtenen Einspracheentscheide vom 11. Juli 2013 aufzuheben sind. Die Angelegenheit ist gestützt auf Art. 56 Abs. 2 VRP zur weiteren Abklärung des Sachverhalts und zu neuem Entscheid über die Einsprachen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4.- Die Steuerauscheidung auf die Gemeinden B und A ist nicht streitig. Sie wurde am 13. Dezember 2012 zusammen mit der Steuerveranlagung vorgenommen. Dies ist jedoch nicht zulässig, da die Ausscheidung der Steuerfaktoren auf die beteiligten Gemeinden Gegenstand einer besonderen Verfügung und nicht Bestandteil der Veranlagung ist. Die innerkantonale Steuerauscheidung kann erst vorgenommen werden, wenn das im Kanton steuerbare Einkommen und Vermögen feststehen. Zudem liegt die Zuständigkeit, über Einsprachen gegen die innerkantonale Steuerauscheidung zu entscheiden, beim Gemeindesteueramt und nicht bei der Vorinstanz bzw. der Veranlagungsbehörde (Art. 235 StG; vgl. dazu VRKE I/1-2012/123 vom 11. Dezember 2012 E. 3, publiziert auf: www.gerichte.sg.ch).

5.- Der vorliegende Verfahrensausgang entspricht einer Gutheissung von Rekurs und Beschwerde, obwohl dem Begehren der Rekurrentin und Beschwerdeführerin nicht förmlich entsprochen wird. Die amtlichen Kosten des Verfahrens gehen daher zulasten des Staates (Art. 95 Abs. 1 VRP und Art. 144 Abs. 1 DBG). Da das Rekurs- und Beschwerdeverfahren in ein und demselben Entscheid behandelt werden, ist eine Entscheidgebühr von je Fr. 800.– (insgesamt Fr. 1'600.–) angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der



St.Galler Gerichte

Rekurrentin und Beschwerdeführerin ist der Kostenvorschuss von total Fr. 1'600.– zurückzuerstatten.

Eine ausseramtliche Entschädigung ist mangels Antrags nicht zuzusprechen (Art. 98^{ter} VRP in Verbindung mit Art. 105 Abs. 2 ZPO).

Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 11. Juli 2013 aufgehoben.
2. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 11. Juli 2013 aufgehoben.
3. Die Angelegenheit wird zur Abklärung des Sachverhalts im Sinn der Erwägungen und zu neuem Einspracheentscheid an die Vorinstanz zurückgewiesen.
4. Die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 1'600.– trägt der Staat.
5. Der Kostenvorschuss von insgesamt Fr. 1'600.– wird der Rekurrentin und Beschwerdeführerin zurückerstattet.
6. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.