



Fall-Nr.: I/1-2020/143
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 11.04.2022
Entscheiddatum: 09.12.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 09. Dezember 2021

Art. 52bis Abs. 1 StG (sGS 811.1). Der Rekurrent gab die selbständige Erwerbstätigkeit zwar auf und hatte im Zeitpunkt der Aufgabe des Einzelunternehmens das 55. Altersjahr bereits vollendet. Zwischen der geltend gemachten Realisation stiller Reserven und der Liquidation bestand jedoch kein Kausalzusammenhang, weshalb die Vorinstanz zu Recht von einer Sonderbesteuerung der geltend gemachten realisierten stillen Reserven abgesehen hat (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 9. Dezember 2021, I/1-2020/143).

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher,
Gerichtsschreiber Daniel Furrer

X und Y, Rekurrenten,

vertreten durch Stieger Treuhand AG, Neuhofstrasse 5, 8645 Jona,

gegen

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2017)

Sachverhalt:



St.Galler Gerichte

A.- Die Eheleute X und Y wohnten bis am 30. Juni 2017 in A und zogen per 1. Juli 2017 nach B/SZ. X betreibt gemäss Handelsregisterauszug seit 1994 in A als Selbstständigerwerbender ein Geschäft mit [...], und zwar zunächst als Einzelfirma (...). Per 1. Januar 2018 übernahm die neu gegründete Z GmbH die Einzelfirma bzw. deren sämtlichen Aktiven und Passiven.

B.- A und B reichten die Steuererklärung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 am 7. August 2018 ein und deklarierten ein steuerbares Einkommen von Fr. [...] und ein steuerbares Vermögen von Fr. [...]. Sie machten im Hinblick auf eine privilegierte Besteuerung eine Realisierung stiller Reserven im Betrag von Fr. [...] im Jahr 2017 sowie aufgelöste stille Reserven von Fr. [...] im Vorjahr geltend. Am 19. Februar 2019 forderte das Kantonale Steueramt (St. Gallen) weitere Unterlagen im Zusammenhang mit der Auflösung von stillen Reserven ein. Dieser Aufforderung kamen A und B am 12. März 2019 nach. Am 11. Juni 2019 reichten sie auf entsprechende Aufforderung hin zusätzliche Unterlagen ein.

C.- Am 25. Juni 2019 veranlagte die Steuerbehörde A und B für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. [...] und einem steuerbaren Vermögen von Fr. [...]. Die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wurden entsprechend dem ausgewiesenen Jahresgewinn auf Fr. [...] erhöht. Eine privilegierte Besteuerung von realisierten Reserven im Betrag von Fr. [...] (Liquidationsgewinn) wurde abgelehnt. Beim Vermögen wurden die Aktiven mit Fr. [...] um Fr. [...] tiefer veranlagt als deklariert worden war. Weiter wurden die Abzüge für gemeinsam Steuerpflichtige sowie für minderjährige Kinder reduziert.

D.- Die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2017 wurde akzeptiert. Gegen die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 liessen A und B durch ihren Vertreter am 4. Juli 2019 hingegen schriftlich Einsprache erheben. Sie beantragten, für das Steuerjahr 2017 sei von einem Liquidationsgewinn von Fr. [...] auszugehen (Auflösung stiller Reserven von Fr. [...] zufolge Unverkäuflichkeit von Waren [Demodierung], des Warendrittels im Umfang von Fr. [...] und stiller Reserven auf dem verkäuflichen Mobilien im Betrag von Fr. [...]). Am 14. April 2020 reichten die Steuerpflichtigen auf entsprechende Aufforderung des Kantonalen Steueramts hin weitere Unterlagen ein.



E.- Mit Entscheid vom 24. Juni 2020 wies das Kantonale Steueramt die Einsprache gegen die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 ab. Am 8. Juli 2020 liessen A und B durch ihre Vertreterin Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) erheben. Sie beantragten, das im Einspracheentscheid nicht als Liquidationsgewinn aus der Auflösung stiller Reserven qualifizierte Einkommen sei im Umfang von Fr. [...] als Liquidationsgewinn zu besteuern und die Kosten des Verfahrens seien der Vorinstanz aufzuerlegen. Die Vorinstanz trug in der Vernehmlassung vom 28. September 2020 auf Abweisung des Rekurses an.

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

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 13. Juli 2020 wurde rechtzeitig eingereicht und erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Im Rekurs ist umstritten, ob die Vorinstanz die geltend gemachte Auflösung stiller Reserven im Umfang von Fr. [...] zu Recht nicht als Liquidationsgewinn anerkannte und das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gemäss dem eingereichten Geschäftsabschluss veranlagte.

a) Die Rekurrenten bringen vor, dass die Auflösung der stillen Reserven wegen fehlender Verkäuflichkeit (Demodierung, Fr. [...]), des Warendrittels (Fr. [...]) sowie der stillen Reserven auf dem verkäuflichen Mobilien (Fr. [...]) als Liquidationsgewinne zu behandeln seien.

b) Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, wird die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven gesondert besteuert. Die kantonalrechtliche (Art. 52^{bis} Abs. 1 StG) und die bundesrechtliche



Bestimmung (Art. 37b Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG) stimmen untereinander und auch jede einzeln mit Art. 11 Abs. 5 des Steuerharmonisierungsgesetzes (SR 642.14, abgekürzt: StHG) überein. Das StHG bezweckt eine Harmonisierung der direkten Steuern sowohl in horizontaler Richtung (zwischen den Kantonen und in den Kantonen zwischen den Gemeinden) als auch in vertikaler Richtung (zwischen dem Bund und den Kantonen sowie zwischen den Kantonen und den Gemeinden; BGE 130 II 65 E. 5.2). Der Grundsatz der vertikalen Steuerharmonisierung gebietet, die kantonale rechtliche Norm gleich auszulegen wie die bundesrechtlichen Bestimmungen (Urteil des Bundesgerichts 2C_188/2015 und 2C_189/2015 vom 23. Oktober 2015 E. 1.2 mit Hinweis auf 2C_868/2008 vom 23. Oktober 2009 E. 2.1). Hierbei kann auch auf die Rechtsprechung (soweit vorhanden), die Lehre und die Materialien zum DBG zurückgegriffen werden (BGer 2C_456/2017 vom 31. Oktober 2017 E. 1.2).

Art. 52^{bis} Abs. 1 StG wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II eingeführt und trat per 1. Januar 2011 in Kraft (nGS 44-121; AS 2008, S. 2902; vgl. zum Ganzen Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II] vom 22. Juni 2005, BBl 2005, S. 4733 ff.). In erster Linie verfolgt er den Zweck, die Besteuerung von Liquidationsgewinnen Selbstständigerwerbender zu erleichtern, indem die realisierten stillen Reserven der letzten beiden Geschäftsjahre getrennt vom übrigen Einkommen zu einem Satz von vier Prozent (einfache Steuer; Abs. 2) besteuert und Progressionsnachteile ausgeglichen werden. Dahinter steckt die Überlegung, dass Liquidationsgewinne grundsätzlich während eines kurzen Zeitraums von einer bis zwei Steuerperioden realisiert werden, die Erarbeitung der zugrundeliegenden stillen Reserven jedoch in aller Regel über einen längeren Zeitraum stattgefunden hat, was nach der früheren Rechtslage zu einer Progressionsverzerrung führte (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen B 2013/275 vom 24. März 2015, in: StE [Der Steuerentscheid] 2015 B 23.47.2 Nr. 18, mit Hinweis auf Baumgartner, in: Zweifel/Beusch, Art. 37b DBG, 2. Aufl. 2008, N 3 [identisch mit 3. Aufl. 2017, Art. 37b N 3]). Als Liquidationsjahr gilt das Geschäftsjahr, in dem die Liquidation abgeschlossen wird (Art. 2 der Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit (SR 642.114, abgekürzt: LGBV), und dieser Zeitpunkt bestimmt den Stichtag der



Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit. Das dem Liquidationsjahr vorangehende Geschäftsjahr kann damit noch berücksichtigt werden (Locher, Kommentar DBG, 1. Aufl. 2019, Art. 37b N 5).

3.- a) Die vom Rekurrenten gegründete Z GmbH wurde per 27. Juni 2018 ins Handelsregister eingetragen. Der Sacheinlage- und Sachübernahmevertrag zwischen dem Rekurrenten und der GmbH datiert vom 25. Juni 2018. Darin wurde unter anderem sinngemäss festgehalten, dass die seit dem 1. Januar 2018 abgeschlossenen Rechtsgeschäfte des Einzelunternehmens rechnungsmässig der sich in Gründung befindlichen Z GmbH zuzuordnen seien. Nutzen und Gefahr hinsichtlich aller übertragenen Vermögenswerte gälten als per 1. Januar 2018 auf die GmbH übergegangen. Schliesslich basierte dieser Vertrag auf der Übernahmebilanz vom 1. Januar 2018. Mit Handelsregistereintrag vom 27. Juni 2018 wurde das Einzelunternehmen infolge Geschäftsübergabe gelöscht. Die Liquidation des Einzelunternehmens erfolgte somit im Jahr 2018. Gestützt auf Art. 52^{bis} Abs. 1 StG ist jedoch auch das vorangegangene Geschäftsjahr zu berücksichtigen.

b) Der Rekurrent wurde am 00.00.0000 geboren und hatte somit bei der Aufgabe der Einzelunternehmung im Jahr 2018 das 55. Altersjahr bereits vollendet. Zudem ist auch die weitere Voraussetzung der Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit erfüllt. Zwar reicht nicht aus, wenn bloss die bisherige selbstständige Erwerbstätigkeit aufgegeben und unmittelbar anschliessend eine anders gartete, aber wiederum selbstständige Erwerbstätigkeit aufgenommen wird. Die Übertragung des Betriebs auf eine juristische Person und die anschliessende Aufnahme einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit durch den Gesellschafter bei dieser stellen demgegenüber grundsätzlich eine Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit dar (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3 Aufl. 2016, Art. 37b N 4; Müller/Schreiber, in: Zweifel/Beusch/Riedweg/Oesterhelt [Hrsg.], Umstrukturierungen, § 2 N 290). Somit sind die Voraussetzungen von Art. 52^{bis} Abs. 1 StG hier erfüllt.

4.- In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob im Jahr 2017 stille Reserven realisiert wurden, welche gesondert zu besteuern wären.



a) Art. 52^{bis} Abs. 1 Satz 1 StG liefert keine eigenständige Definition der realisierten "stillen Reserven"; es handelt sich insoweit um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher der Auslegung bedarf. Das Bundesgericht führte dazu unter anderem aus, dass mithin ein hinreichender Kausalzusammenhang zwischen Realisation und Liquidation erforderlich sei, wobei sich die Realisation als unmittelbare Folge der Liquidation darstelle. Ein typisches Beispiel sei etwa die Veräusserung eines unter dem Verkehrswert bewerteten Bürogebäudes, das aufgrund der beendigten Erwerbstätigkeit nicht mehr benötigt werde. Gleiches gelte für das Warenlager, das auf den Nachfolger übertragen werde und bisher zu den Anschaffungskosten bewertet gewesen sei. In einem solchen Fall sei unstrittig, dass die Aufdeckung der stillen Reserven einzig auf die Liquidation zurückzuführen sei (BGer 2C_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.6).

b) Der Rekurrent nahm im Jahr 2015 Wertberichtigungen im Umfang von Fr. [...] auf den Warenvorräten vor, und zwar wegen Unverkäuflichkeit (Demodierung). Zusätzlich schrieb er das verkäufliche Mobiliar im Umfang von Fr. [...] ab. Abschliessend zog er auch noch den Warendrittel im Umfang von Fr. [...] ab. Insgesamt wies er damit stille Reserven von Fr. [...] aus. Im Jahr 2016 löste der Rekurrent den Warendrittel bis auf Fr. [...] auf und reduzierte damit die stillen Reserven auf Fr. [...]. Diese Auflösung ist für das Jahr 2017 jedoch nicht zu berücksichtigen. Im Jahr 2017 löste der Rekurrent die Wertberichtigungen auf dem Warenlager und dem verkäuflichen Mobiliar auf. Beim Warendrittel wurde der Abzug wiederum auf Fr. [...] erhöht. Insgesamt wies der Rekurrent damit eine Auflösung der stillen Reserven im Umfang von Fr. [...] aus (vgl. act. 2.4.4).

c) Die Vorinstanz führte zur Demodierung und Unverkäuflichkeit aus, dass keinerlei Beweise für die Notwendigkeit einer den Warendrittel übersteigenden Rückstellung vorlägen und deshalb die zusätzliche Rückstellung für Demodierung und Unverkäuflichkeit nicht zulässig gewesen sei. Darauf muss hier jedoch nicht weiter eingegangen werden; denn bei Warenvorräten im Umfang von Fr. [...] im Jahr 2016 betrug die Wertberichtigung für Demodierung und Unverkäuflichkeit (Fr. [...]) sowie den Warendrittel (Fr. [...]) zusammen Fr. [...] und überstieg damit einen Drittel der Warenvorräte (Fr. [...]) nicht.



St.Galler Gerichte

d) aa) Auch unter Einbezug der Abschreibung für verkäufliches Mobiliar (Antiquitäten) von Fr. [...] betragen alle Wertberichtigungen zusammen Fr. [...], was einem Drittel des Wertes der Warenvorräte entspricht. Es kann somit ebenfalls offenbleiben, ob diese Position dem Mobiliar oder dem Warenlager zuzuordnen ist.

bb) Bezüglich des Warendrittels bringt die Vorinstanz vor, dass ein Widerspruch vorliege. So würden einerseits der Warendrittel als nicht ausreichend betrachtet und deshalb zusätzliche Rückstellungen für Demodierung getätigt, und andererseits werde per Ende 2017 das Warenlager zu beinahe 100 Prozent des Einstandspreises bewertet. Eine solche Bewertung sei in der Bekleidungsbranche nicht realistisch. Zudem zeige die Bruttogewinnmarge, dass die Z GmbH offensichtlich wiederum Wertberichtigungen habe vornehmen müssen oder die eingebrachten Waren nicht zum Einstandspreis hätten verkauft werden können.

cc) Die Vorinstanz stütze sich im Einspracheentscheid auch auf die von ihr ermittelten Bruttogewinnmargen (Bruttogewinn 1 / Total Betriebsertrag) für die Jahre 2013 bis 2018. Diese stimmen mit den Rechnungsabschlüssen der Jahre 2013 bis 2018 überein und es ergeben sich folgende Werte:

2013	51.51%
2014	55.65%
2015	58.32%
2016	67.46%
2017	72.22%
2018	48.21%

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann in Fällen einer buchmässig verdeckten Realisierung stiller Reserven der Nachweis auch durch Vergleich des Bruttogewinns verschiedener Rechnungsjahre erbracht werden. Eine höhere Bruttogewinnmarge stellt dabei ein massgebendes Indiz für die Auflösung von stillen Reserven dar (BGer 2A.5/2002 vom 3. Juli 2002, E. 3.2 f.). Die im Vergleich zu den übrigen Jahren höheren Bruttogewinnmargen der Jahre 2016 und 2017 deuten somit darauf hin, dass stille Reserven aufgelöst wurden. Auffällig ist jedoch, dass die Bruttogewinnmarge im Jahr 2015 ebenfalls höher war als in den beiden Vorjahren –



dies, obwohl ihm Jahr 2015 die stillen Reserven gebildet wurden und entsprechend eine tiefere Bruttogewinnmarge hätte erwartet werden können. Schliesslich fiel die Bruttogewinnmarge im ersten Abschluss der Z GmbH deutlich geringer aus als in sämtlichen Vorjahren. Dies deutet wiederum darauf hin, dass im ersten Geschäftsjahr Wertberichtigungen vorgenommen oder die Waren unter dem Buchwert verkauft werden mussten, und zwar, obwohl im Gründungsbericht vermerkt worden war, dass die Materialvorräte zu Einstandspreisen bewertet seien und genügend Reserven auf diesen Positionen bestehen würden (vgl. act. 2.4.1). Ein Kausalzusammenhang zwischen der Realisation der stillen Reserven und der Liquidation der Einzelfirma liegt deshalb nicht vor. Vielmehr ist davon auszugehen, dass das Warenlager beim Verkauf an einen unabhängigen Dritten tiefer bewertet worden wäre und die Reserven nur aus steuerlichen Überlegungen aufgelöst wurden. Es führte also nicht (nur) die Liquidation zur Realisation der stillen Reserven und es kann somit nicht von einem wahren Liquidationsgewinn gesprochen werden, weshalb es bei der angefochtenen Besteuerung zu bleiben hat (vgl. BGer 2C_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.7). Die Veranlagung der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden und der Rekurs abzuweisen.

5.- Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens den Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist damit zu verrechnen.

Entscheid:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'000.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.