



Fall-Nr.: B 2005/157
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 22.02.2006
Entscheiddatum: 22.02.2006

Entscheid Verwaltungsgericht, 22.02.2006

Steuerrecht, Art. 31 Abs. 2 StG (sGS 811.1). Zeitpunkt der Ueberführung einer Betriebsliegenschaft vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen nach dem Tod des Betriebsinhabers und bei Weiterführung des Betriebs in veränderter Form durch die Erben; Aufteilung des Veräusserungsgewinns auf die Erben (Verwaltungsgericht, B 2005/157).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

H. S.-L.,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. A.

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Abteilung I/1, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,



Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

vertreten durch den Amtsleiter-Stellvertreter,

lic. iur. Hubert Hofmann,

betreffend

Einkommens- und Vermögenssteuern 2001

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ A. S.-L. war Inhaber der Einzelfirma A. S. Kehlleistenfabrik in X. Er verstarb am 28. März 1995. Die Einzelfirma blieb bis zum 12. Dezember 1996 im Handelsregister eingetragen. Seine Ehefrau H. S.-L. und die beiden Töchter führten den Betrieb zunächst weiter. Zu diesem gehörte unter anderem das Grundstück Nr. xxx in X. mit einem Wohnhaus, einem Fabrikgebäude, einem Lagerschopf sowie einer Garage und 3'789 m² Bodenfläche.



Am 31. Dezember 1996 schlossen die Erben von A. S. eine Vereinbarung mit H.T. Im Rahmen der Aufgabe der Kehlleistenfabrik durch die Erben von A. S. wurde der Betrieb per 31. Dezember 1996 an H.T. vermietet. Damit verbunden war der Verkauf des Maschinenparks, des Warenlagers und des Firmennamens. Die Erbengemeinschaft vermietete H.T. per 1. Januar 1997 das Fabrikationsgebäude mit der Kehlleistenfabrik und dem Lagerschopf sowie einer Garage samt Umgelände und Zufahrt. Am 28. März 2001 wurden die Aktiven und Passiven der Einzelfirma in die neu gegründete S. Kehlleisten AG überführt. Im selben Jahr erstellte die Erbengemeinschaft auf dem Grundstück ein Zweifamilienhaus mit Garage.

Das kantonale Steueramt veranlagte H. S.-L. für 2001 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 821'901.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'096'380.--. Sie rechnete einen Liquidationsgewinn aus der Ueberführung des Grundstücks Nr. xxx vom Geschäfts- ins Privatvermögen im Betrag von Fr. 757'519.-- auf (Verkehrswert laut Schätzung vom 27. März 2002 von Fr. 1'217'000.-- abzüglich Buchwert per Ende 2001 von Fr. 459'481.--).

Gegen die Veranlagung erhob H. S.-L. Einsprache und machte geltend, die Liegenschaft sei bereits mit der Geschäftsaufgabe per 1. Januar 1997 ins Privatvermögen überführt worden. Die Besteuerung eines Kapitalgewinns sei daher wegen Verjährung nicht mehr möglich. Das kantonale Steueramt hiess die Einsprache teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen auf Fr. 758'900.-- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 1'048'000.--. An der Ueberführung im Jahr 2001 hielt sie jedoch fest.

B./ Gegen den Einspracheentscheid vom 21. September 2004 erhob H. S.-L. durch ihren Rechtsvertreter Rekurs mit dem Antrag, es sei im Jahr 2001 kein Kapitalgewinn aus Ueberführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen zu besteuern. Die Verwaltungsrekurskommission hiess den Rekurs mit Entscheid vom 23. August 2005 teilweise gut und hob den Einspracheentscheid auf. H. S.-L. wurde für 2001 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 256'400.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'096'000.-- veranlagt. Die Verwaltungsrekurskommission auferlegte die amtlichen Kosten von Fr. 1'800.-- zu einem Drittel der Rekurrentin und sprach dieser eine ausseramtliche Entschädigung von Fr. 1'446.15 zulasten des Staates zu. Sie erwog,



das Grundstück sei seit jeher sowohl privat als auch geschäftlich genutzt worden. Vor dem Tod des Ehemannes der Steuerpflichtigen sei es überwiegend geschäftlich genutzt gewesen. Der Tod des Ehemannes habe nicht zum Ende der selbständigen Erwerbstätigkeit respektive des Unternehmens geführt. Die Erben hätten das Geschäft bis zur Vermietung per 1. Januar 1997 an einen früheren Mitarbeiter weitergeführt. Der der Unternehmung dienende Teil des Grundstücks sei damit geschäftlich genutzt geblieben. Selbst wenn mit dem Abschluss des Kauf- und Mietvertrags per 1. Januar 1997 die selbständige Tätigkeit der Rekurrentin aufgegeben worden sei, sei damit noch keine Ueberführung ins Privatvermögen verbunden gewesen. In der Buchhaltung und auch in der Vermögensdeklaration sei weiterhin klar zwischen Geschäfts- und Privatvermögen unterschieden worden. Dagegen änderte die Verwaltungsrekurskommission die Bemessung des steuerbaren Kapitalgewinns und reduzierte diesen auf Fr. 207'053.--. Unter Berücksichtigung verschiedener Aufrechnungen und Abzüge ermittelte sie ein steuerbares Einkommen für 2001 von Fr. 256'400.--. Das steuerbare Vermögen wurde auf Fr. 1'096'000.-- erhöht.

C./ Mit Eingaben vom 12. und 26. September 2005 erhob H. S.-L. durch ihren Rechtsvertreter Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Rekursentscheid sei aufzuheben, es sei für 2001 keine Ueberführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen anzunehmen und beim steuerbaren Einkommen kein Kapitalgewinn aufzurechnen, bei der Ermittlung des steuerbaren Vermögens sei auf die Schätzung vom 5. Juli 1993 und nicht auf jene vom 27. März 2002 abzustellen, die amtlichen Kosten der Vorinstanz und des Verwaltungsgerichts seien dem Staat aufzuerlegen, der Beschwerdeführerin sei für das Rekursverfahren eine Entschädigung von Fr. 12'589.20 zu bezahlen und für das Beschwerdeverfahren sei sie gemäss nachzureichender Rechnung zu entschädigen. Die Beschwerdeführerin macht im wesentlichen geltend, das Geschäftsvermögen sei Ende 1996 durch Verkauf des Anlage- und Umlaufvermögens echt realisiert und dadurch ins Privatvermögen überführt worden. Die Geschäftsliegenschaft sei durch Aufgabe der Geschäftstätigkeit mit der Löschung der Firma im Handelsregister und durch die definitive Vermietung der Liegenschaft ins Privatvermögen überführt und allfällige stille Reserven seien dadurch steuersystematisch realisiert worden. Indem die Vorinstanz eine Ueberführung der mehrheitlich Geschäftsvermögen bildenden Liegenschaft ins Privatvermögen erst im Jahre 2001 angenommen habe, habe sie eine Rechtsverletzung begangen und



willkürlich gehandelt. Auf die einzelnen Vorbringen in der Beschwerde wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 12. Oktober 2005 unter Hinweis auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids die Abweisung der Beschwerde.

Auch das kantonale Steueramt schliesst in seiner Vernehmlassung vom 17. November 2005 auf Abweisung der Beschwerde.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1./ Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Die Beschwerdeführerin ist zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert, und die Beschwerdeeingaben entsprechen zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2./ In formeller Hinsicht macht die Beschwerdeführerin eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend. Sie beanstandet, die Vorinstanz habe zu Unrecht ihre Replik im Rekursverfahren nicht zugelassen, und zudem habe die Vorinstanz zu wesentlichen Tatsachenvorbringen und rechtlichen Argumenten im Rekurs nicht Stellung genommen.

Die Vorinstanz hat eine unaufgefordert eingereichte Stellungnahme der Beschwerdeführerin zur Rekursvernehmlassung nicht zugelassen und zur Begründung auf die ständige Praxis der st. gallischen Verwaltungsjustizorgane hinsichtlich der Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels bzw. der Zulassung einer Replik hingewiesen (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz. 950 f.). Soweit sich die Beschwerdeführerin auf Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (SR 0.101) beruft, sind ihre Ausführungen nicht stichhaltig, denn diese Bestimmung ist im Steuerveranlagungsverfahren und den entsprechenden Rechtsmittelverfahren nicht anwendbar (Frowein/Peukert, EMRK-Kommentar, 2. Aufl., Kehl/Strassburg/Arlington 1996, N 52, Fn 244 zu Art. 6; M.E.



Villiger, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention, 2. Aufl., Zürich 1999, Rz. 399). Ausserdem verschafft Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (SR 101, abgekürzt BV) keinen uneingeschränkten Anspruch, zu jeder Eingabe eines Verfahrensbeteiligten nochmals eine Vernehmlassung abzugeben. Würde ein solcher Anspruch zugelassen, könnte ein Schriftenwechsel gar nie beendet werden. Die Vorinstanz hat übrigens die von der Beschwerdeführerin neu eingereichten Beweismittel zugelassen. Schliesslich legt die Beschwerdeführerin nicht konkret dar, zu welchen wesentlichen Tatsachenvorbringen und rechtlichen Argumenten die Vorinstanz nicht Stellung genommen haben soll. Die Vorinstanz hat sich vielmehr ausführlich zur Frage der Ueberführung der Liegenschaft vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen und zur Bemessung des Kapitalgewinnes sowie insbesondere auch zur Frage der Massgeblichkeit der Grundstückschätzung aus dem Jahr 2002 geäussert. Von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs kann daher nicht gesprochen werden.

3./ Nach Art. 31 Abs. 2 StG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Ueberführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen.

a) Die Steuergesetze verlangen immer dann die steuerliche Abrechnung über die stillen Reserven, wenn der Mehrwert andernfalls der Besteuerung entgehen würde (Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern/ Stuttgart/Wien 1993, § 14 Rz. 35; Reich/Duss, Unternehmens-umstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996, S. 29). Grundsätzlich lassen sich drei Tatbestände der Realisierung unterscheiden, nämlich die echte, die buchmässige und die steuersystematische Realisierung (Cagianut/Höhn, a.a.O., § 14 Rz. 39).

Als Veräusserung im Sinn von Art. 31 Abs. 2 StG gilt zum einen die echte Realisation. Jede echte Realisation vollzieht sich in der äusseren Form der Veräusserung. Weder der zivilrechtlichen Gestaltung des Ausscheidungsvorganges noch dem voluntativen Element des Veräusserungsbegriffs wird Beachtung geschenkt (M. Reich, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983, S. 107 f.). Als typische



Form der echten Realisation gilt der Verkauf von Wirtschaftsgütern (Reich, a.a.O., S. 109). Demgegenüber fehlt es an einem Veräusserungsgeschäft, wenn der Einzelfirmainhaber Wirtschaftsgüter der Unternehmung in seinen Privatbereich überführt. In einem solchen Fall ändert nur die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, nicht aber der Rechtsträger (Cagianut/Höhn, a.a.O., § 14 Rz. 41).

Neben der sogenannten echten Realisation gilt auch die steuersystematische Realisation als Veräusserung. Typisches Beispiel ist die im Gesetz gesondert normierte Ueberführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Cagianut/Höhn, a.a.O., § 14 Rz. 68). Das Unternehmen erbringt dem Unternehmer eine Leistung, ohne dafür eine entsprechende Gegenleistung zu empfangen. Mit der Privatentnahme verlieren die Vermögensgegenstände ihre Bindung an das Geschäft; ihre bisherige Zweckbestimmung ändert, sie dienen inskünftig nur noch privaten Zwecken des Unternehmers (Reich, a.a.O., S. 125). Eine Ueberführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen liegt nicht nur vor, wenn einzelne Wirtschaftsgüter dem Betrieb entfremdet und privaten Zwecken gewidmet werden, sondern auch dann, wenn das Geschäft als Ganzes aufgegeben wird, ohne dass die Geschäftsaktiven veräussert werden. Nach der Liquidation des Geschäfts werden die Aktiven nicht mehr geschäftlich, sondern privat verwendet; ein späterer Veräusserungsgewinn kann nicht mehr als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert werden (Reich, a.a.O., S. 129).

b) In tatsächlicher Hinsicht steht unbestrittenermassen fest, dass die Liegenschaft Nr. 589 während des Bestehens der Einzelfirma A. S. Kehlleistenfabrik X. nach der Präponderanzmethode dem Geschäftsvermögen zugeteilt war. Fest steht weiter, dass der Tod von A. S. am 28. März 1995 nicht zum Ende der selbständigen Erwerbstätigkeit bzw. des Unternehmens führte, sondern dass die Beschwerdeführerin und ihre beiden Töchter das Unternehmen als Personengesellschaft weiterführten. Im Rahmen der Erbteilung vereinbarten die Beschwerdeführerin und ihre Töchter, dass die Beschwerdeführerin die Liegenschaft übernimmt. Der Grundbucheintrag erfolgte zwar bis 2002 noch nicht; bei der amtlichen Grundstückschätzung vom 27. März 2002 ist die Erbengemeinschaft als Eigentümerin vermerkt. Am Grundstück hat die Beschwerdeführerin allerdings die alleinige Nutzungsberechtigung, weshalb es vollumfänglich dem steuerbaren Vermögen der Beschwerdeführerin zugerechnet wird



(Art. 53 Abs. 2 StG). Fest steht weiter, dass das Grundstück im Jahr 2001 aufgrund der Erstellung eines Zweifamilienhauses mit einem amtlichen Verkehrswert von über 1 Mio. Franken dem Privatvermögen der Beschwerdeführerin zugehörte.

c) Während Vorinstanz und kantonales Steueramt davon ausgehen, die Ueberführung des Grundstücks ins Privatvermögen sei im Jahr 2001 mit der Erstellung des neuen Wohnhauses auf dem Grundstück erfolgt, macht die Beschwerdeführerin geltend, das Geschäftsvermögen sei Ende 1996 ins Privatvermögen überführt worden.

aa) Die Beschwerdeführerin bringt vor, es sei eine Ueberführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen durch echte Realisation erfolgt. Nach der herrschenden Lehre und Praxis bilde der entgeltliche Verkauf von Gütern eine echte Realisation von stillen Reserven. Mit Kaufvertrag vom 31. Dezember 1996 zwischen A. S.'s Erben und H.T. sei vereinbart worden, dass der Betrieb weitervermietet werde, und damit verbunden sei auch der Verkauf des Maschinenparks, des Warenlagers und des Firmennamens.

Diese Ausführungen der Beschwerdeführerin sind unzutreffend. Das Grundstück Nr. xxx wurde im Rahmen der vertraglichen Vereinbarung der Erben von A. S. mit H.T. nicht veräussert. Verkauft wurden gemäss dem von der Beschwerdeführerin im Rekursverfahren eingereichten Teil der Vereinbarung lediglich das Leistenlager, der Maschinenpark, das Warenlager sowie der Firmenname und die Kundenkartei. Weiter verpflichtete sich H.T. zum Bezug des benötigten Holzes bei der Erbengemeinschaft. Das Grundstück wurde somit nicht an H.T. veräussert; es befand sich noch im Jahr 2002 im Eigentum der Erbengemeinschaft. Von einer echten Realisierung durch Veräusserung eines dem Geschäftsvermögen zugehörenden Grundstücks kann daher nicht gesprochen werden.

bb) Zu prüfen ist, ob per Ende 1996 von einer Geschäftsaufgabe und damit von einer steuersystematischen Realisation auszugehen ist. Die Beschwerdeführerin begründet dies im wesentlichen mit dem Hinweis auf die Bilanzen und Erfolgsrechnungen der Jahre 1996 bis 1998. Aus den Unterlagen des Jahres 1997 sei ersichtlich, dass keine Einkaufsgeschäfte mehr getätigt worden seien. Auf den Aufwandkonti seien nur Warenlagerabnahmen erfasst. Diese Buchungen stimmten mit dem Vertrag zwischen



den Erben und H.T. sowie den publizierten Handelsregisterauszügen überein. Es handle sich bei den Buchungen nur noch um Sukzessivbezüge des Käufers des Warenlagers bzw. H.T.. Auch seien keine Betriebseinrichtungen und Maschinen mehr in der Bilanz aufgeführt worden. Aus den Buchhaltungsunterlagen sei klar ersichtlich, dass der Kehlleistenfabrik-Betrieb Ende 1996 definitiv aufgegeben worden sei. Zudem sei der Verkauf des Geschäfts im Schweizerischen Handelsamtsblatt publiziert worden.

Das Verwaltungsgericht kann den Standpunkt der Beschwerdeführerin nicht teilen. Diese reichte auch für die Jahre 1997 und 1998 Bilanzen und Erfolgsrechnungen für die "A. S.'s Erben Kehlleistenfabrik" ein. Die Liegenschaft wurde in den Bilanzen als Teil des Anlagevermögens aufgeführt. Gewisse betriebliche Aktiven waren in der Bilanz per Ende 1997 zwar nicht mehr aufgeführt, und zwar insbesondere Silo, Garage und die Betriebseinrichtungen/Maschinen sowie Halbfabrikate und Betriebsmaterial. Dabei handelte es sich um die an H.T. verkauften Teile des Betriebs. Der Betrieb der Beschwerdeführerin und ihrer Töchter beschränkte sich ab 1997 im wesentlichen auf die Verkäufe von Material an H.T.. Diese Bezüge sind nicht identisch mit der käuflichen Uebnahme des vertraglich vereinbarten Bestandes an Kehlleisten per Ende 1996. Im Vertrag verpflichtete sich H.T. nämlich in Ziff. 3 Abs. 3.4, benötigtes Holz bei der Verkäuferin zu beziehen. In der Erfolgsrechnung für 1997 wurden unter anderem Warenverkäufe von Fr. 314'238.75 sowie ein Warenaufwand Holz/Bretter von Fr. 192'279.-- verbucht. 1998 belief sich der Bruttoertrag aus der Veräusserung von Waren auf Fr. 117'817.--. Daneben wurde weiterer Betriebsaufwand wie Miete, Strom/Wasser, Reparaturen und Autokosten sowie Rechts- und Beratungskosten als übriger Betriebsaufwand verbucht. In den Jahren 1997/1998 wurden somit die Holzvorräte kontinuierlich an den Mieter veräussert, wobei aber noch 1997 ein Warenaufwand Holz/Bretter von Fr. 192'279.-- getätigt wurde. Darin ist nach wie vor eine Geschäftstätigkeit zu erblicken. Diese ist zwar gegenüber dem Betrieb der Kehlleistenfabrik erheblich verändert, doch trifft es nicht zu, dass die Holzbezüge lediglich die Abwicklung der Ende Dezember 1996 abgeschlossenen Vereinbarung mit H.T. bildeten. Das Warenlager als solches wurde nämlich nicht im Rahmen jener Vereinbarung veräussert; H.T. verpflichtete sich lediglich, künftige Holzbezüge bei der Verkäuferin zu tätigen. Dass die Einschränkung und Aenderung der Geschäftstätigkeit aus den Bilanzen und Kontoblättern ersichtlich war, wie die Beschwerdeführerin zwar zutreffend festhält, vermag am Umstand nichts zu ändern, dass in den Jahren 1997 und 1998 nach wie vor



eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wurde. Zudem wurden die Kontoblätter nicht mit den Jahresabschlüssen 1997 oder 1998 eingereicht, sondern erst mit dem Abschluss 2001. Auch die Berufung auf die Handelsregistereinträge ist nicht stichhaltig. Im Handelsregister ist zwar die Löschung der A. S. Kehlleistenfabrik per Ende 1996 eingetragen. Die Erben führten aber ihre Geschäftstätigkeit unter der Bezeichnung "A. S.'s Erben Kehlleistenfabrik" weiter und gaben dies insbesondere auch gegenüber der Steuerbehörde mit der Einreichung der entsprechenden Jahresabschlüsse zum Ausdruck. Noch im Abschluss 2001 wurde die Mehrwertsteuer abgerechnet. Wie die Beschwerdeführerin zutreffend festhält, setzt eine Privatentnahme u.a. eine Erkennbarkeit des entsprechenden Willensaktes gegenüber der Steuerbehörde voraus (vgl. Reich, a.a.O., S. 131). Einen solchen Willensakt hat die Beschwerdeführerin gegenüber der Steuerbehörde aber gerade nicht kundgetan. Vielmehr hat sie mit der Bilanzierung der Liegenschaft in der Buchhaltung und der Aufführung der Mieterträge in der Erfolgsrechnung zum Ausdruck gebracht, dass die Liegenschaft Teil des Geschäftsvermögens bildet. Obwohl die buchmässige Behandlung nicht das allein ausschlaggebende Merkmal für die Zuordnung einer Liegenschaft zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen ist, fehlt unter den gegebenen Umständen eine eindeutige Willenskundgabe, welche per Ende 1996 die Steuerbehörde zu weiteren Abklärungen in bezug auf eine allfällige Geschäftsaufgabe verpflichtet hätte.

cc) Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, es sei eine steuersystematische Realisation der Geschäftsliegenschaft per Ende 1996 durch Ueberführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen infolge Vermietung der Fabrikliegenschaft und infolge Geschäftsaufgabe erfolgt.

Beschränkt sich die Tätigkeit eines Vermieters auf die Nutzungsüberlassung und auf die Vereinnahmung des Mietzinses, so handelt es sich grundsätzlich bei der Vermietung nicht um eine eigentliche Geschäftstätigkeit, sondern um einen Akt der privaten Vermögensverwaltung. In solchen Fällen ist die Annahme einer Privatentnahme bei Geschäftsaufgabe gerechtfertigt. Solange die Vermietung indessen lediglich als vorübergehende Massnahme erscheint, liegt keine dauerhafte Aenderung der Zweckbestimmung des Geschäftsvermögens und somit auch keine Privatentnahme vor (Reich, a.a.O., S. 131). Im vorliegenden Fall beschränkte sich die



Tätigkeit der Beschwerdeführerin nicht ausschliesslich auf das Vereinnahmen von Mietzinsen. Wie vorne erwähnt, wurde nach dem Abschluss des Mietvertrages das Warenlager sukzessive veräussert. Mit der Vereinbarung vom 31. Dezember 1996 wurde das Warenlager (noch) nicht verkauft; H.T. gab lediglich eine Verpflichtung zum künftigen Bezug von Holz ab dem Lager der Verkäuferin ab. Somit liegt keine definitive Geschäftsaufgabe per Ende 1996 vor, sondern lediglich eine Umgestaltung der bisherigen Tätigkeit.

dd) Weiter macht die Beschwerdeführerin eine echte Realisation der stillen Reserven durch die ausscheidenden Erben bei der Erbteilung geltend.

Nach vorherrschender Auffassung wird die Erbteilung bezüglich der Abfindung der Auseinandersetzungsansprüche gleich behandelt wie das entgeltliche Ausscheiden eines Personengesellschafters. Nur derjenige Erbe, der das Geschäft übernimmt, kann sich auf die Fortsetzung des Geschäftsbetriebs berufen und seinen Anteil an den stillen Reserven unversteuert weiterführen. Die stillen Reserven, welche den ausscheidenden Erben vergütet und von diesen versteuert werden müssen, sind denjenigen Buchwerten zuzuschlagen, bei welchen die stillen Reserven anlässlich der Auseinandersetzung festgestellt werden (Reich, a.a.O., S. 292).

Die Erben reichten der Steuerbehörde am 12. September 1997 den am 8. August 1997 unterzeichneten Erbteilakt ein. Aus diesem sowie dem Nachlassinventar ergibt sich, dass die Liegenschaft mit einem Wert von Fr. 640'000.-- (Buchwert Fr. 370'000.--) angerechnet wurde.

In den Steuererklärungen 1997/98 und 1999/2000 sowie 2001b deklarierte die Beschwerdeführerin, sie sei an einer unverteilter Erbschaft beteiligt. Sie gab in der Steuererklärung 1997/98 per 1. Januar 1997 im Schuldenverzeichnis Erbanteile der Töchter von je Fr. 173'316.--, per 1. Januar 1999 solche von je Fr. 180'318.-- und per Ende 2001 solche von je Fr. 191'240.-- an. Ausserdem deklarierte sie in den Wertschriftenverzeichnissen der Steuererklärungen 1997/98 und 1999/2000 Vermögenswerte mit dem expliziten Vermerk "Erbengemeinschaft". Die auf den Namen der Erbengemeinschaft lautende Geschäftstätigkeit wurde bis 2001 weitergeführt,



wobei in der Bilanz per Ende 2001 das neue Wohnhaus den Hauptanteil der Aktiven ausmachte.

Führen die Erben die Einzelfirma des Erblassers unverändert gemeinsam weiter, so wird aus der Erbengemeinschaft in Bezug auf das Geschäftsvermögen eine Personengesellschaft. Wenn die Erben den ihrem Erbteil entsprechenden ideellen Anteil am Geschäftsvermögen in die Gesellschaft einbringen, wird ihr Anspruch auf die stillen Reserven nicht veräussert oder verwertet (vgl. E. Känzig, Grundfragen des Unternehmungssteuerrechts, Basel 1983, S. 330 f.; M. Simonek, Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenunternehmers, Diss. Bern 1994, S. 234). Führen ein einzelner Erbe oder ein Teil der Erben die Unternehmung weiter, so steht den ausscheidenden Erben ein Anspruch auf Abgeltung ihres Anteils am Eigenkapital und an den stillen Reserven zu. Das Entgelt für den Anteil an den stillen Reserven führt zu einem steuerpflichtigen Kapitalgewinn (Cagianut/Höhn, a.a.O., § 15 Rz. 36; J. Bühler, Steuerfolgen von Aenderungen im Bestand der Beteiligten bei Unternehmungen, Diss. St. Gallen, Kriens 1996, S. 102).

Im Rahmen des erbrechtlichen Ueberganges des Geschäfts kann der überlebenden Ehegattin die formlose Nutzniessung am Geschäft eingeräumt werden. In einem solchen Fall bleiben die Aktiven und Passiven Geschäftsvermögen der eigentumsberechtigten Erben. Diesen Erben steht auch die Berechtigung an den stillen Reserven zu, und sie haben steuerlich für allfällige Kapitalgewinne einzustehen. Die Besteuerung eines Liquidationsgewinnes ist bis zur endgültigen Auseinandersetzung der Erben über die Zukunft der Unternehmung zu unterlassen (Cagianut/Höhn, a.a.O., § 15 Rz. 40).

Die Unternehmung kann von den Erben sowohl unter Beibehaltung als auch unter Veränderung der Beteiligungsverhältnisse weitergeführt werden (vgl. Simonek, a.a.O., S. 234 f.). Bei Beibehaltung erfolgt wie erwähnt keine Realisierung von stillen Reserven.

Im vorliegenden Fall wurde die Liegenschaft im Rahmen der Erbteilung nicht zum Buchwert angerechnet, sondern zu einem höheren Wert. Dadurch wurden die im Nachlass befindlichen stillen Reserven anteilmässig auf die Erben aufgeteilt. Die Aufwertung der Liegenschaft im Rahmen des Erbgangs bezweckte im wesentlichen die



korrekte Festlegung der einzelnen Erbanteile im Hinblick auf die Erbteilung und die Veranlagung der Erbschaftssteuer. Darin liegt keine Aenderung der Beteiligungsverhältnisse der zur Erbengemeinschaft gehörenden Personen. Die Erbengemeinschaft wurde nach der Teilung als Personengesellschaft weitergeführt. In Rahmen der Erbteilung wurden somit keine stillen Reserven realisiert. Die Erben blieben weiterhin an der Personengesellschaft beteiligt. Dies erhellt auch daraus, dass in den Bilanzen der Personengesellschaft ein Kapitalkonto "Kapital Erbengemeinschaft" geführt wird. Die Liegenschaft wurde weiterhin in der Buchhaltung als Aktivum geführt. Nachdem die Liegenschaft auch Ende 2001 in der Buchhaltung figurierte und mit der Erstellung des neuen Wohnhauses im Jahr 2001 eine Ueberführung ins Privatvermögen stattfand, hat die Vorinstanz folgerichtig den Kapitalgewinn aufgrund des Buchwertes des Grundstücks im Zeitpunkt der Ueberführung ermittelt, also unter Berücksichtigung der aktivierten Anlagekosten für das neue Wohnhaus.

Ob allerdings der mit der Ueberführung der Liegenschaft vom Geschäfts- in das Privatvermögen verbundene Einkommenszufluss ausschliesslich der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist, wie das Vorinstanz und Beschwerdegegner getan haben, ist aufgrund der Akten nicht zweifelsfrei feststellbar. Es lässt sich nicht ausschliessen, dass auch die Töchter der Beschwerdeführerin am Kapitalgewinn partizipieren. In diesem Punkt sind weitere Abklärungen über die konkreten Beteiligungsverhältnisse an der Personengesellschaft erforderlich. Der angefochtene Rekursentscheid vom 23. August 2005 und der Einspracheentscheid vom 21. September 2004 sind daher aufzuheben, und die Angelegenheit ist zur ergänzenden Feststellung des Sachverhalts und zur neuen Veranlagung im Sinne der Erwägungen an den Beschwerdegegner zurückzuweisen.

d) Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, Vorinstanz und kantonales Steueramt hätten zu Unrecht auf die Grundstückschätzung vom 27. März 2002 abgestellt. Dies bedeute eine unzulässige rückwirkende Anwendung dieser Schätzung.

Die Vorinstanz hat ausführlich begründet, weshalb sie bei der Feststellung des steuerbaren Einkommens die Schätzung vom 27. März 2002 zur Anwendung brachte. Die Beschwerdeführerin setzt sich mit den Erwägungen der Vorinstanz nicht



auseinander und legt auch nicht dar, inwiefern der vorinstanzliche Entscheid in diesem Punkt rechtswidrig ist. Sie behauptet lediglich, der Grundsatz der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen sei verletzt (Art. 8 BV). Davon kann allerdings keine Rede sein. Es kann in diesem Punkte auf die zutreffenden Erwägungen in 7 b) aa) des angefochtenen Entscheids verwiesen werden.

4./ Die Vorinstanz auferlegte die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'800.-- zu einem Drittel der Beschwerdeführerin und zu zwei Dritteln dem Staat. Sie sprach ausserdem der Beschwerdeführerin eine ausseramtliche Entschädigung von Fr. 1'446.15 zu (Fr. 1'200.-- zuzüglich Barauslagen 4 Prozent von Fr. 3'600.-- zuzüglich MWSt). Sie ging von einer Pauschale von Fr. 3'600.-- gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. b der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten (sGS 963.75, abgekürzt HonO) aus. Aufgrund der nur teilweisen Gutheissung des Rekurses um zwei Drittel legte sie die Entschädigung praxisgemäss auf einen Drittel der vollen Entschädigung von Fr. 3'600.-- fest (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 183).

Die Beschwerdeführerin rügt die pauschale Entschädigung gemäss Art. 22 HonO im Verhältnis zur Honorierung in einem Zivilprozess als willkürlich. Allein die Berufung auf einen Vergleich mit den im Zivilprozess massgebenden Honoraransätzen vermag indessen eine willkürliche Festlegung der Honoraransätze in Art. 22 HonO nicht darzutun. Die Pauschale für das Verfahren vor der Vorinstanz beträgt Fr. 750.-- bis Fr. 7'500.-- (Art. 22 Abs. 1 lit. b HonO). Ein Ansatz von Fr. 3'600.-- erscheint im vorliegenden Fall nicht ausserhalb des Ermessensspielraums der Vorinstanz. Streitig waren die Frage des Zeitpunkts des Uebergangs einer Liegenschaft vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen und die Bemessung des Gewinns. Der Sachverhalt als solcher war unbestritten. Es ging einzig um zwei Rechtsfragen. Unter diesen Umständen ist eine Entschädigung im Betrag von Fr. 3'600.-- auch bei einem relativ hohen Streitwert wie im vorliegenden Fall nicht unangemessen tief angesetzt.

5./ Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass die Beschwerde teilweise gutzuheissen ist. Der angefochtene Rekursentscheid und der Einspracheentscheid sind aufzuheben. Dem Antrag auf vollumfängliche Aufhebung der Besteuerung der stillen Reserven auf dem Grundstück kann allerdings nicht



St.Galler Gerichte

stattgegeben werden. Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens sind daher je zur Hälfte der Beschwerdeführerin und dem Staat aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 6'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- ist zu verrechnen. Der auf den Staat entfallende Anteil ist nicht zu erheben (Art. 95 Abs. 3 VRP).

Ausseramtliche Entschädigungen sind bei einer hälftigen Auflage der amtlichen Kosten nicht zuzusprechen (Art. 98bis VRP; vgl. Hirt, a.a.O., S. 183).

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'800.-- sind zu fünf Sechsteln dem Staat und zu einem Sechstel der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP).

Für das Rekursverfahren ist der Beschwerdeführerin aufgrund der Verlegung der amtlichen Kosten ein Anteil von zwei Dritteln der ordentlichen Entschädigung von Fr. 3'600.-- zuzüglich Barauslagen von 4 % zuzusprechen. Die Entschädigung ist somit auf Fr. 2'496.-- (2/3 von Fr. 3'744.--) zuzügl. MWSt festzusetzen.

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der Rekursentscheid vom 23. August 2005 sowie der Einspracheentscheid vom 21. September 2004 werden aufgehoben.

2./ Die Angelegenheit wird zur ergänzenden Feststellung des Sachverhalts und zur neuen Entscheidung im Sinne der Erwägungen an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

3./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 6'000.-- werden je zur Hälfte dem Staat und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der Anteil der Beschwerdeführerin wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet; auf die Erhebung des staatlichen Anteils wird verzichtet.

4./ Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'800.-- werden zu fünf Sechsteln dem Staat und zu einem Sechstel der Beschwerdeführerin auferlegt.



5./ Für das Rekursverfahren hat der Staat die Beschwerdeführerin mit Fr. 2'496.-- zuzügl. MWSt zu entschädigen.

6./ Für das Beschwerdeverfahren werden keine ausseramtlichen Kosten entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Zustellung dieses Entscheides an:

- die Beschwerdeführerin (durch Rechtsanwalt Dr. A.)

- die Vorinstanz

- den Beschwerdegegner

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann gestützt auf Art. 73 Abs. 1 StHG innert dreissig Tagen seit Eröffnung Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, eingereicht werden.