



**Fall-Nr.:** B 2006/103  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 09.11.2006  
**Entscheiddatum:** 09.11.2006

### **Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 9. November 2006**

**Steuerrecht, Art. 43 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Verkauft eine Zahnärztin ihre Praxis und baut sie nach einem Auslandsaufenthalt von zwei Jahren aus dem Veräusserungserlös eine neue Praxis auf, so liegt keine steuerneutrale Ersatzbeschaffung vor (Verwaltungsgericht, B 2006/103).**

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiberin Dr. R. Hirt

---

In Sachen

M.T.,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch Dr. P.,

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 2003

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ M. gab Ende September 2003 ihre selbständige Erwerbstätigkeit als Zahnärztin auf und veräusserte ihre Praxis in R. Gemäss der Schlussbilanz per 30. September 2003 bildete sie mit Fr. 198'800.-- des erzielten Verkaufsgewinns von Fr. 318'800.-- das Passivkonto Rückstellung Ersatzbeschaffung im Hinblick darauf, zu einem späteren Zeitpunkt wieder eine Zahnarztpraxis in der Schweiz zu betreiben. Am 21. Oktober 2003 meldete sie sich an ihrem Wohnort G. in die USA ab. Im Frühjahr 2005 kehrte sie wieder in die Schweiz zurück. Sie nahm im Kanton Zug Wohnsitz und mietete auf den 1. Juni 2005 zusammen mit einem anderen Zahnarzt Praxisräume in Luzern. Das Gesundheits- und Sozialdepartement des Kantons Luzern erteilte ihr am 14. Juli 2005 die Bewilligung zur Berufsausübung als Zahnärztin im Kanton Luzern.

In ihrer Steuererklärung 2003 deklarierte M. ein steuerbares Einkommen von Fr. 347'306.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 2'953.--. Veranlagt wurde sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 586'700.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 201'000.--, da sich die Veranlagungsbehörde unter anderem weigerte, die verbuchte Rückstellung von Fr. 198'800.-- für Ersatzbeschaffungen zu akzeptieren. Am 26. Mai 2005 erhob M. gegen diese Veranlagung Einsprache. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 6. Juni 2005 ab.

B./ Am 29. August 2005 erhob M. bei der Verwaltungsrekurskommission Rekurs gegen den Einspracheentscheid mit dem Antrag, die gebildete Rückstellung von Fr. 198'800.-- sei vollumfänglich als ertragsmindernder Aufwand zuzulassen, und die Einkünfte aus selbständigem Haupterwerb in der Steuererklärung 2003 seien anzupassen. Zur Begründung wurde im wesentlichen vorgebracht, M. übertrage die gebildeten stillen Reserven nicht auf Vermögen im Ausland, sondern auf Vermögen im



## St.Galler Gerichte

Kanton Luzern, was gemäss dem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt StHG) zulässig sei. Von einer Realisierung der stillen Reserven könne nicht die Rede sein, weil mit diesen die neue Zahnarztpraxis in Luzern finanziert worden sei.

Am 4. Mai 2006 wies die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs ab. Sie begründete ihren Entscheid im wesentlichen damit, eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung könne nur dann vorliegen, wenn das neu angeschaffte Anlagevermögen dem gleichen Unternehmen diene. Mit dem vollständigen Verkauf der Zahnarztpraxis in R. habe M. ihre selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben und ihren Betrieb liquidiert, weshalb die verbuchte Rückstellung für Ersatzbeschaffung nicht der Fortführung der ursprünglichen Zahnarztpraxis dienen könne. Der Erlös aus dem Verkauf der Zahnarztpraxis sei dem Privatvermögen von M. zugeflossen und deshalb steuerlich zu erfassen.

C./ Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 4. Mai 2006 erhob M. am 22. Mai 2006 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragt die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und die Festsetzung des steuerbaren Einkommens auf Fr. 387'900.-- (zum Satz von Fr. 451'500.--) sowie des steuerbaren Vermögens auf Fr. 2'000.-- (zum Satz von Fr. 2'000.--). Zur Begründung wird vorgebracht, die Vorinstanz stütze sich bezüglich der Frage der Zulässigkeit der Ersatzbeschaffung auf veraltete Lehrmeinungen. Eine zeitgemässe Auslegung verlange angesichts der derzeitigen Unternehmenssteuerreform II im Bundesparlament eine Lockerung der Voraussetzungen der steuerneutralen Ersatzbeschaffung. Nach dem heutigen Verständnis solle ein Steueraufschub auch dann möglich sein, wenn die durch den Verkauf zugeflossene Liquidität wieder in betriebsnotwendiges Anlagevermögen investiert werde. Eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung sei folglich auch dann zulässig, wenn es sich um die Verlegung eines ganzen Betriebes mittels Verkauf und Reinvestition handle. Eine solche Auslegung liesse sich auch mit dem Wortlaut von Art. 8 Abs. 4 StHG und Art. 43 Abs. 1 und 2 des Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt StG) vereinbaren.

Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde ab.



2./ a) Vorliegend ist einzig die Frage zu beurteilen, ob die Beschwerdeführerin die gebildeten stillen Reserven von Fr. 198'800.-- aus dem Verkauf ihrer Zahnarztpraxis steuerfrei auf Ersatzobjekte mit gleicher Funktion übertragen darf bzw. ob sie die gebildete Rückstellung für betriebsnotwendiges Anlagevermögen eines anderen Betriebes verwenden darf, nachdem sie knapp zwei Jahre im Ausland weilte.

b) Beim Ersatz von betriebsnotwendigem Anlagevermögen gemäss Art. 43 Abs. 1 StG können die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion steuerfrei übertragen werden. Eine Übertragung auf Vermögen ausserhalb der Schweiz ist ausgeschlossen (Art. 43 Abs. 1 StG). Erfolgt die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr, kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Wird diese Rückstellung nicht innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt verwendet, wird sie dem Geschäftsertrag zugerechnet (Art. 43 Abs. 2 StG). Betriebsnotwendig ist Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensobjekte, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen (Art. 43 Abs. 3 StG). Die für eine Ersatzbeschaffung gebildete Rückstellung kann innert drei Jahren zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt verwendet werden. Diese Frist wird erstreckt, wenn die Verzögerung durch Umstände bedingt ist, die nicht im Einflussbereich des Steuerpflichtigen liegen (Art. 27 Abs. 1 StV). Nach Art. 8 Abs. 4 StHG können beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens die stillen Reserven innert angemessener Frist auf ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion übertragen werden; ausgeschlossen ist die Übertragung auf Vermögen ausserhalb der Schweiz.

c) Als Anlagevermögen gelten die dem Unternehmen dauernd dienenden körperlichen Anlagen und Immaterialgüter, die Dauerbeteiligungen, sowie die nicht fälligen langfristigen Geldforderungen. Diese sind betriebsnotwendig, wenn sie nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebs dienen und ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden können (M. Reich, Unternehmensumstrukturierung im Steuerrecht, Basel 1996, S. 60; vgl. Art. 43 Abs. 3 StG). Der aus dem Verkauf von betriebsnotwendigem Anlagevermögen resultierte Erlös muss sodann auf ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion übertragen werden. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn das Ersatzobjekt



eine ähnliche technische und wirtschaftliche Funktion erfüllt, wie der ausgeschiedene Vermögensgegenstand (Reich, a.a.O., S. 61). Nach der bisherigen Praxis zur Ersatzbeschaffung in Bund und in den Kantonen kann von einem Ersatzobjekt mit gleicher Funktion nur gesprochen werden, wenn das neu angeschaffte Wirtschaftsgut die Lücke, die das Ausscheiden des ersetzten Wirtschaftsgutes aufreisst, wiederum schliesst. Dies ist der Fall, wenn das Ersatzgut der Fortsetzung des im wesentlichen unveränderten Betriebes des gleichen Unternehmens dient (Reich, a.a.O., S. 62 mit Hinweisen; P. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil 2001, N 5 zu Art. 30 mit Hinweisen).

aa) Beim Verkauf der Zahnarztpraxis handelt es sich zweifelsohne um betriebsnotwendiges Anlagevermögen, welches der Beschwerdeführerin unmittelbar und notwendig zur Ausübung ihrer zahnärztlichen Tätigkeit dient. Auch ist davon auszugehen, dass der neuen Praxiseinrichtung mit technischen Geräten und sonstigen Mobilien in bezug auf die berufliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin wiederum die gleiche Funktion zukommt, wie den verkauften Gegenständen aus der alten Praxis. Es stellt sich jedoch die Frage, ob der Umstand, dass die Beschwerdeführerin ihre selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben hat, die Möglichkeit der Bildung von stillen Reserven für eine Ersatzbeschaffung im Sinne von Art. 43 StG ausschliesst, weil der erzielte Gewinn aus dem Verkauf der Praxis in ihr Privatvermögen übergegangen ist. Der eigentliche Zweck der Ersatzbeschaffung besteht darin, dem Steuerpflichtigen einen (vorgängigen) Finanzierungsvorteil zur Aufrechterhaltung und Sicherung einer optimalen Leistungserbringung zu gewähren (Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 171). Mit Blick auf diese Zweckumschreibung ist die Bildung von stillen Reserven für eine Ersatzbeschaffung wirtschaftlich nicht mehr gerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige seine selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben hat.

bb) Hauptmerkmale für die selbständige Erwerbstätigkeit sind das nach aussen in Erscheinung tretende, organisierte Zusammenbringen von Arbeitsleistung und Kapitaleinsatz in Verfolgung bestimmter Zwecke auf eigene Rechnung und Gefahr sowie mit der Absicht der Gewinnerzielung (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 45 mit Hinweis auf GVP 1978 Nr. 7). Indem die Beschwerdeführerin im Herbst 2003 ihre Zahnarztpraxis in R.



verkaufte und in die USA ausreiste, gab sie ihre Erwerbstätigkeit als freiberufliche Zahnärztin vollständig auf. Sie liquidierte ihren gesamten Betrieb und begann im Sommer 2005 erneut als selbständige Zahnärztin in L. zu arbeiten. Ein Zusammenhang im Sinne einer Fortführung der ursprünglichen Praxis liegt nicht vor. Die in der Buchhaltung gebildete Rückstellung vermag an dieser Tatsache nichts zu ändern. Relevant ist die tatsächlich nach aussen in Erscheinung tretende wirtschaftliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Zahnärztin, welcher sie während rund zwei Jahren nicht mehr nachgekommen ist. Aus diesem Grund kann sich die Beschwerdeführerin nicht darauf berufen, es handle sich bei der gebildeten Rückstellung um eine Ersatzbeschaffung nach Art. 43 StG oder Art. 8 Abs. 4 StHG.

cc) Zum Einwand der Beschwerdeführerin, die Rechtsauffassung der Vorinstanz verstosse gegen eine zeitgemässe Auslegung von Art. 43 Abs. 1 StG im Sinne der Vernehmlassungsvorlage zur Unternehmenssteuerreform II ([www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung)), braucht des weiteren nicht Stellung genommen zu werden, da die Reform entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin in bezug auf die vorliegende Streitfrage keine Neuerungen enthält. Zwar ist der Begriff der Ersatzbeschaffung über seine ursprüngliche Bedeutung hinaus, welche auf den Austausch von Aktiven gleicher Funktion beschränkt ist, auszuweiten. Eine Ersatzbeschaffung soll zulässig sein, wenn ersatzweise angeschaffte Vermögensgegenstände notwendig sind für die Weiterführung eines Betriebes, der sich darstellt als selbständige Haupterwerbstätigkeit des Inhabers einer Einzelfirma oder einer Mehrheit der Mitglieder einer Personengesellschaft. In diesen Fällen ist es nicht mehr nötig zu fordern, dass Ersatzgegenstände die gleiche wirtschaftliche Funktion haben (Vernehmlassungsvorlage zur Unternehmenssteuerreform II, S. 82). Diese Ausweitung des Begriffsverständnisses führt indes nicht dazu, dass künftig auch bei (vorübergehender) Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit die Möglichkeit der Bildung von stillen Reserven für eine Ersatzbeschaffung bestehen würde. Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf die Unternehmenssteuerreform II ist folglich nicht stichhaltig. Wesentlich bleibt nach wie vor, dass die Beschwerdeführerin ihre selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben hat, und der Erlös aus dem Verkauf der Zahnarztpraxis somit ihrem Privatvermögen zugeflossen ist.



dd) Aus den gleichen Überlegungen vermag auch der Einwand der Beschwerdeführerin nicht zu überzeugen, sie sei als Zahnärztin bei einer örtlichen Verlegung ihres Betriebes jeweils gezwungen, die komplette Praxiseinrichtung zu verkaufen, und dadurch ungerechtfertigt benachteiligt. Vorliegend ist relevant, dass die Beschwerdeführerin ihre freiberufliche Tätigkeit aufgegeben hat, und nicht der Umstand, dass sie die ganze Praxis veräussert hat und ihren Beruf an einem neuen Ort wiederaufgenommen hat. Der Einwand der Beschwerdeführerin, der Entscheid der Vorinstanz verletze das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV und das Willkürverbot gemäss Art. 9 BV, ist daher nicht stichhaltig.

ee) Inwiefern die Beschwerdeführerin als Eigentümerin eines Grundstücks in G. während ihres Aufenthalts in den USA beschränkt steuerpflichtig gewesen sein soll, ist aufgrund der Akten nicht ersichtlich. Ihr Einfamilienhaus in G. hat sie jedenfalls vor ihrem Wegzug in die USA veräussert. Aber auch eine beschränkte Steuerpflicht infolge Grundeigentums im Kanton St. Gallen (Art. 16 Abs. 3 StG) hätte keinen Einfluss auf die Frage der Zulässigkeit der Ersatzbeschaffung.

ff) Unter den gegebenen Umständen nicht näher geprüft werden muss schliesslich die Frage, ob der Ersatz eines zwangsweise ausgeschiedenen Betriebs durch einen anderen Betrieb, der sich ebenso als unternehmerische Notwendigkeit wie der innerbetriebliche Ersatz von Wirtschaftsgütern erweist, als steuerliche Ersatzbeschaffung zuzulassen ist (vgl. Reich, a.a.O., S. 62 f.). Ein derartiger Sachverhalt ist mit dem vorliegend zu beurteilenden Fall nicht vergleichbar, da die Beschwerdeführerin ihre selbständige Erwerbstätigkeit vorübergehend vollständig aufgegeben hat.

d) Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Beschwerdeführerin mit dem Verkauf ihrer Zahnarztpraxis stille Reserven realisierte und damit Geschäftsvermögen in ihr Privatvermögen überführte (Art. 31 Abs. 2 StG). Die Rückstellung wurde deshalb zu Unrecht gebildet. Eine Übertragung der gebildeten Rückstellung bzw. des Gewinnanteils der betriebsnotwendigen Anlagegüter von Fr. 198'800.-- nach Art. 43 StG ist mangels einer fortgesetzten selbständigen Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin nicht zulässig. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.



3./ Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 4'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12). Sie ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

Ausseramtliche Entschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 98 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 98bis VRP).

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:

1./Die Beschwerde wird abgewiesen.

2./Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 4'000.-- bezahlt die Beschwerdeführerin unter

Verrechnung mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe.

3./Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin:

Zustellung dieses Entscheides an:

- die Beschwerdeführerin (durch Dr. P.)
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner

am:



Rechtsmittelbelehrung:

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