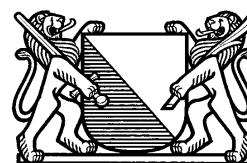


Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2013.218  
1 ST.2013.251

**Entscheid**

30. Januar 2014

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Konsum,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2011 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2011**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) führten den Landwirtschaftsbetrieb D in E. Per ... .. 2007 verpachteten sie den Betrieb an ihren Sohn, belassen das Grundstück aber ausdrücklich weiterhin in ihrem Geschäftsvermögen. Mit am ... .. 2011 beurkundetem Vertrag übertrugen sie auch das Betriebsgrundstück auf ihren Sohn. In der am 12. April 2012 eingereichten Steuererklärung 2011 deklarierten sie daraus einen Liquidationsgewinn von Fr. 120'200.- und beantragten die separate Besteuerung gemäss Art. 37b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. Art. 11 Abs. 5 und Art. 72h des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG).

In der Veranlagung bzw. Einschätzung 2011 vom 10. Juli 2013 rechnete der Steuerkommissär den Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft dem Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit hinzu. Eine privilegierte Besteuerung gemäss Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG lehnte er ab mit der Begründung, dass die selbstständige Erwerbstätigkeit in der Folge nicht aufgegeben worden sei.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 7. August 2013 Einsprache mit dem Antrag, den Liquidationsgewinn gesondert zu besteuern. Für die Beurteilung der Geschäftsaufgabe seien die Einkünfte mehrerer Geschäftsjahre zu berücksichtigen. Bei Einreichung des Gesuchs um separate Besteuerung sei absehbar gewesen, dass der Pflichtige seine Erwerbstätigkeit aus gesundheitlichen Gründen aufgeben müsse. Damit seien die Voraussetzungen erfüllt. Einen Vergleichsvorschlag des kantonalen Steueramts lehnten die Pflichtigen am 19. September 2013 ab. Am 25. September 2013 fand eine mündliche Besprechung statt, welche zu keiner Annäherung der Standpunkte führte.

Mit Einspracheentscheid vom 30. September 2013 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 178'600.- und für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 179'900.- sowie einem steuerbaren Vermögen

von Fr. 922'000.- ein. Darin hielt es an der Verweigerung der separaten Besteuerung des Liquidationsgewinns fest.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 29. Oktober 2013 wiederholten die Pflichtigen Einspracheantrag und -begründung. Das kantonale Steueramt schloss am 4. Dezember 2013 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge in die berufliche Vorsorge gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG sind abziehbar. Werden keine solche Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG nachweist, zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 36 berechnet. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, es wird aber in jedem Falle eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2 Prozent erhoben (Art. 37b Abs. 1 DBG, in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2011).

Als Ausführungsbestimmung hierzu hat der Bundesrat die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010 (LGBV) erlassen. Weiter hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) das Kreisschreiben Nr. 28 Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vom 3. November 2010 (nachfolgend KS Nr. 28) vorgelegt.

Im kantonalen Recht besteht (noch) keine entsprechende Bestimmung. Für diesen Fall ist Art. 11 Abs. 5 StHG (in der Fassung vom 23. März 2007) i.V.m. Art. 72h

StHG direkt anwendbar. Diese Bestimmung stimmt mit Art. 37b Abs. 1 DBG überein, mit Ausnahme der Satzbestimmung, zu welcher auf das kantonale Recht verwiesen wird. Zur Füllung der daraus entstandenen Gesetzeslücke mit Bezug auf den Tarif hat der Regierungsrat des Kantons Zürich in der Verordnung über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes vom 3. November 2010, in Kraft seit 1. Januar 2011, den anwendbaren Tarif näher bestimmt.

b) Die privilegierte separate Besteuerung des Liquidationsgewinns setzt demnach eine Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit voraus. Diese muss effektiv aufgegeben werden; es reicht nicht aus, dass unmittelbar anschliessend eine anders geartete, aber wiederum selbstständige Erwerbstätigkeit aufgenommen wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 37b N 4 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 37b N 7 StG). Nach Ziff. 2.1 des KS Nr. 28 schadet indessen die Weiterführung einer geringfügigen selbstständigen Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtungen und ohne Personal nicht, sofern das mutmassliche jährliche Nettoeinkommen aus dieser Tätigkeit nicht höher ist als der Betrag (Eintrittsschwelle) nach Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juli 1982 (BVG, 2011: Fr. 20'880.-).

Massgebend für die Bestimmung des Zeitpunkts der Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist das Liquidationsjahr. Als solches gilt dasjenige Geschäftsjahr, in dem die letzte Liquidationshandlung vorgenommen wird (Art. 2 LGBV sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 37b N 8 StG). Dies ist der Fall, wenn die laufenden Geschäfte beendet, die Aktiven verwertet, die Verpflichtungen erfüllt sind und allenfalls die Verteilung des Vermögens vollzogen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 54 N 25 DBG und § 59 N 17 StG). Die Aufgabe eines Eigenbetriebs und die Verpachtung eines Geschäfts galten nach der früheren Praxis erst dann als einkommenswirksame Privatentnahme, wenn sie aller Voraussicht nach als unwiderruflich und die Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs durch den Eigentümer als ausgeschlossen erschien (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 210 N 52 DBG und § 50 N 39 StG). Ab 1. Januar 2011 gilt eine gesetzliche Vermutung, dass die Verpachtung keine Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit mehr darstellt, es mithin für die Überführung in das Privatvermögen eines ausdrücklichen Antrags bedarf (Art. 18a Abs. 2 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2<sup>ter</sup> StHG).

c) Der 1955 geborene Pflichtige führte bis zur Verpachtung per ... .. 2007 seinen eigenen Landwirtschaftsbetrieb in E. Mit Bezug auf die Verpachtung hat er in der Folge ausdrücklich erklärt, dass der Hof weiterhin als Geschäftsvermögen zu betrachten ist. Seit ... .. 2007 bezieht er eine IV-Rente, und ab ... .. 2007 war er bei verschiedenen Arbeitgebern teilzeitlich unselbstständig erwerbstätig. Parallel dazu baute er eine selbstständige Erwerbstätigkeit im Bereich Gartenunterhalt und Stahlgestaltung auf. Daraus erzielte er folgende Umsätze bzw. Reingewinne:

	2009	2010	2011	2012
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Umsatz	33'188.-	94'331.-	88'932.-	90'760.-
Reingewinn	- 243.-	26'194.-	25'036.-	23'876.-

Über das Ergebnis des Geschäftsjahres 2013 liegen noch keine Ergebnisse vor. Nach Sachdarstellung des Pflichtigen geht er davon aus, spätestens in der ersten Jahreshälfte 2014 seine Arbeitsleistung deutlich zu reduzieren und die Tätigkeit in zwei Jahren gänzlich aufzugeben.

d) Aufgrund dieser Sachlage stellt sich als erstes die Frage nach dem Zeitpunkt der Geschäftsaufgabe. Die Pflichtigen legen diesen Zeitpunkt auf den Verkauf des landwirtschaftlichen Heimwesens 2011; diesbezüglich stellten sie zunächst auf das Datum der angeblich am ... .. 2011 erfolgten öffentlichen Beurkundung ab; mit der Beschwerde bzw. dem Rekurs verweisen sie auf die Hofübergabe per ... .. 2011.

Aus den Akten ergibt sich indessen, dass die selbstständige Erwerbstätigkeit mit dem Verkauf des landwirtschaftlichen Heimwesens eben gerade nicht aufgegeben wurde. Zum einen liquidierte er nicht alle seine Aktiven, finden sich doch in den Jahresabschlüssen weiterhin Maschinen und Fahrzeuge, und zwar per 31. Dezember 2011 im Buchwert von Fr. 42'830.- und per 31. Dezember 2012 von Fr. 26'690.-. Zum anderen war der Pflichtige weiterhin selbstständig erwerbstätig, akquirierte sogar neue Aufträge und erwirtschaftete neuen Umsatz.

Nach der Praxis der ESTV in Kreisschreiben Nr. 28 Ziff. 2.1 steht indessen die Weiterführung einer geringfügigen selbstständigen Erwerbstätigkeit der Anwendung von Art. 37b DBG nicht entgegen; dies lässt darauf schliessen, dass die ESTV eine Reduktion der selbstständigen Erwerbstätigkeit auf das Mass eines blossen Nebener-

werbs ebenfalls als Geschäftsaufgabe betrachtet. Vorliegend überstiegen die Gewinne 2011 und 2012 indessen die von der ESTV festgesetzte Grenze von Fr. 20'880.-, weshalb auch unter diesem Aspekt keine Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vorliegt. Dass der Grenzbetrag nur geringfügig überschritten wird, vermag dem Pflichtigen nicht zu helfen, da die von der ESTV verfolgte grosszügige Praxis im Wortlaut des Gesetzes nicht erwähnt wird und deshalb eng zu interpretieren ist.

Als Schlussfolgerung ist deshalb festzuhalten, dass 2011 keine Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit erfolgt ist.

e) Art. 37b Abs. 1 DBG verlangt indessen auch keine Aufgabe der Geschäftstätigkeit unmittelbar nach der Realisierung der stillen Reserven, sondern setzt hierfür ausdrücklich einen Rahmen von zwei Geschäftsjahren. Mit Bezug auf den vorliegenden Fall ist deshalb zu schliessen, dass der Pflichtige nach dem Verkauf der Liegenschaft D in E seine selbstständige Erwerbstätigkeit bis zum Abschluss des unmittelbar folgenden Geschäftsjahrs hätte weiterführen können, ohne dass ihm dies geschadet hätte. Da der Verkauf der Liegenschaft im Geschäftsjahr 2011 erfolgt ist, hätte der Pflichtige demnach seine selbstständige Erwerbstätigkeit bis Ende Geschäftsjahr 2012 weiterverfolgen können. Mithin schadet es ihm auch nicht, dass die Voraussetzungen gemäss Ziff. 2.1 des KS Nr. 28 in den Geschäftsjahren 2011 und 2012 nicht erfüllt waren. Erst 2013 durfte er keine selbstständige Erwerbstätigkeit mehr ausgeübt haben.

f) Nach den Angaben des Pflichtigen war er auch 2013 noch weiter selbstständig erwerbstätig, was einer separaten Besteuerung des Liquidationsgewinns 2011 an sich entgegen steht. Nachdem aber die ESTV in KS Nr. 28 Ziff. 2.1 die separate Besteuerung trotz Weiterführung einer geringfügigen selbstständigen Erwerbstätigkeit zulässt, kann dem Pflichtigen die separate Besteuerung des Liquidationsgewinns nicht verweigert werden, wenn seine selbstständige Erwerbstätigkeit 2013 den von der ESTV festgesetzten Schwellenwert nicht mehr übertrifft. Ob dies der Fall ist, geht aus den Akten nicht hervor, da über das Jahresergebnis 2013 noch keine Kenntnisse vorliegen. Nachdem die Gewinne 2011 und 2012 die von der ESTV festgesetzte Grenze von Fr. 20'880.- nur geringfügig überstiegen, lässt sich über das zu erwartende Ergebnis 2013 keine eindeutige Prognose abgeben. Der Sachverhalt ist somit in einem wesentlichen Punkt nicht liquid.

g) Eine genauere Überprüfung anhand des Ergebnisses 2013 wäre indessen unnötig, wenn die übrigen Voraussetzungen gemäss Ziff. 2.1 des KS Nr. 28 (feste Einrichtung/kein Personal) ohnehin nicht erfüllt wären. Auch hierüber liegen keine gesicherte Informationen vor.

Was unter einer festen Einrichtung zu verstehen ist, legt das KS Nr. 28 nicht näher dar. Es liegt nahe, hierzu den Begriff der ständigen Anlagen und Einrichtungen als Element der Betriebsstättedefinition heranzuziehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 N 20 DBG und § 4 N 14a StG). Darunter ist eine auf unbestimmte Zeit aufgebaute Infrastruktur zu verstehen, die dem Unternehmen dauernd zur Verfügung steht. Ob der Pflichtige über eine solche verfügt, geht aus den Akten nicht hervor. Um diese Frage beurteilen zu können, sind nähere Angaben über die Tätigkeit des Pflichtigen erforderlich sowie darüber, wo sich diese abspielt. Daran ändert nicht, dass im Jahresabschluss 2011 eine Liegenschaft in der Bilanz enthalten ist. Dabei handelt es sich um die Wohnliegenschaft der Pflichtigen an der ...strasse in F, welche diese mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom ... 2007 erworben haben. Diese wurde in der Bilanz als Privatliegenschaft bezeichnet und separat deklariert. Art und Umfang der geschäftlichen Nutzung dieser Liegenschaft ist unbekannt.

h) Das Steuerrekursgericht hat gemäss § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen (RB ORK 1958 Nr. 44). Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich, wenn zu Unrecht noch keine materielle Entscheidung getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Gericht nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug unzulässigerweise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 143 N 27 DBG und § 149 N 29 ff. StG, auch zum Folgenden). Von einem bedeutsamen Verfahrensmangel ist gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts insbesondere dann auszugehen, wenn über ein wesentliches Element des Sachverhalts keine Untersuchung geführt wurde (RB 2001 Nr. 93, RB 2000 Nr. 130 = StE 2002 B 93.5 Nr. 23 = ZStP 2001, 39; ZStP 2000, 291).

Das kantonale Steueramt hat es versäumt, über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Pflichtigen 2013 und damit über den entscheidungswesentlichen Sachverhalt eine

Untersuchung durchzuführen. Eine solche dürfte zudem erst nach Abschluss dieses Geschäftsjahres überhaupt möglich sein bzw. erst nach Eingang der Steuererklärung 2013. Dieser Verfahrensmangel rechtfertigt es, den Fall zur Vornahme der erforderlichen Untersuchung an das kantonale Steueramt in das Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren zurückzuweisen.

2. Nach alledem sind Beschwerde und Rekurs teilweise gutzuheissen. Zuzufolge des in der Sache noch unentschiedenen Verfahrensausgangs sind die Beschwerde-/Rekurskosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG). Aus diesem Grund ist den Pflichtigen auch keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 30. September 2013 wird aufgehoben und die Sache wird zur weiteren Untersuchung an das kantonale Steueramt ins Veranlagungsverfahren zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 30. September 2013 wird aufgehoben und die Sache wird zur weiteren Untersuchung an das kantonale Steueramt ins Einschätzungsverfahren zurückgewiesen.

[...]