

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2017.164  
1 ST.2017.206

**Entscheid**

27. Februar 2018

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Michael Ochsner, Steuerrichter Marcus Thalman, Steuerrichter  
Christina Hefti und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

**A,**

vertreten durch B AG,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2013 und 2014 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 2013 und 2014**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) mit Jahrgang 1943 betrieb einen Gastrobetrieb in der rechtlichen Form einer Einzelfirma. Per 30. September 2014 gab er die selbstständige Erwerbstätigkeit definitiv auf. In der Steuererklärung 2014 deklarierte er aus den zwei letzten Geschäftsjahren einen separat zu versteuernden Liquidationsgewinn von Fr. 81'982.-. Gleichzeitig deklarierte er aus der normalen Geschäftstätigkeit in den letzten zwei Geschäftsjahren jeweils Verluste.

Das kantonale Steueramt erstellte am 12./19. September 2016 Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschläge für die Steuerperioden 2013 und 2014. Darin nahm der steueramtliche Revisor diverse Korrekturen vor und besteuerte insbesondere die Liquidationsgewinne der beiden letzten Geschäftsjahre separat, während das durch die Ausscheidung der Liquidationsgewinne negative Geschäftsergebnis mit den übrigen Einkünften verrechnet wurde. Der Pflichtige stimmte diesen Vorschlägen am 28. September 2016 zu.

Am 8. Februar 2017 teilte der Steuerkommissär der Vertreterin des Pflichtigen mit, dass die Berechnungen nicht korrekt vorgenommen worden seien, weshalb neue zugestellt würden. Die Vertreterin verlangte darauf formelle Entscheide.

Am 23. Februar 2017 traf der Steuerkommissär folgende Einschätzungen:

Direkte Bundessteuer 2013	Fr.
Steuerbares Einkommen	218'800.-
Staats- und Gemeindesteuern 2013	
Steuerbares Einkommen	217'400.-
Steuerbares Vermögen	2'053'000.-
Direkte Bundessteuer 2014	
Steuerbares Einkommen	234'500.-
Steuerbarer Liquidationsgewinn	355'400.-
Satzbestimmender Liquidationsgewinn (1/5)	71'000.-

Staats- und Gemeindesteuern 2014

Steuerbares Einkommen	233'200.-
Steuerbares Vermögen	2'252'000.-
Steuerbarer Liquidationsgewinn	355'400.-
Satzbestimmender Liquidationsgewinn (1/10)	35'500.-.

Darin kürzte der Steuerkommissär den Liquidationsgewinn jeweils um die Verluste aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit. Dies ergab (zusammengefasst) folgende Berechnung:

Geschäftsaufgabe per 30.09.2014	Fr.
Liquidationsgewinn 2013	515'302.-
Liquidationsgewinn 2014	154'300.-
./.. operativer Verlust 2013	- 154'440.-
./.. operativer Verlust 2014	- 120'228.-
./.. AHV 2013	- 36'086.-
./.. AHV 2014	- 3'407.-
(Fiktiver Einkauf in PK	<u>0.-)</u>
Total steuerbarer Liquidationsgewinn	355'441.-.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 10. März 2017 Einsprache mit dem Antrag, die Verluste aus der operativen Tätigkeit nicht mit den Liquidationsgewinnen, sondern mit den übrigen Einkünften zu verrechnen.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 29. August 2017 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 11. September 2017 beantragte der Pflichtige, ihn – bei unverändertem steuerbaren Vermögen – folgendermassen einzuschätzen:

Direkte Bundessteuer 2013	Fr.
Steuerbares Einkommen	57'500.-
Staats- und Gemeindesteuern 2013	
Steuerbares Einkommen	56'100.-
Direkte Bundessteuer 2014	
Steuerbares Einkommen	114'300.-
Steuerbarer Liquidationsgewinn	630'100.-
Satzbestimmender Liquidationsgewinn	71'000.-
Staats- und Gemeindesteuern 2014	
Steuerbares Einkommen	113'000.-
Steuerbarer Liquidationsgewinn	630'100.-

In der Begründung hielt er an seiner Auffassung fest, dass der Verlust aus der normalen selbstständigen Erwerbstätigkeit zunächst mit den übrigen Einkünften zu verrechnen sei, und nicht mit dem Liquidationsgewinn.

Das kantonale Steueramt schloss am 2. Oktober 2017 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) aa) 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 des Bundesgesetzes vom 23. März 2007, DBG, in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2011, sind abziehbar. Werden keine solchen 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 DBG 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 Fall eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2 Prozent erhoben (Art. 37b Abs. 1 DBG).

Im kantonalen Recht gilt die entsprechende Bestimmung von § 37b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG (in der Fassung vom 5. Mai 2014, in Kraft seit 1. Januar 2015), wobei der Tarif bei einem Zehntel (anstatt bei einem Fünftel) angesetzt ist. Für die Steuerperioden vor Inkrafttreten ist Art. 11 Abs. 5 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG (in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2009), 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.

bb) Als Ausführungsbestimmung zu Art. 37b DBG hat der Bundesrat die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010 (LGBV, SR 642.114) 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.

cc) Gemäss Art. 9 LGBV umfasst der übrige Liquidationsgewinn die im Liquidationsjahr und im Vorjahr realisierten stillen Reserven, abzüglich (lit. a) der Beitragsüberhänge; (lit. b) des fiktiven Einkaufs; (lit. c) des durch die Realisierung der stillen Reserven verursachten Aufwands; (lit. d) des Verlustvortrags und des Verlusts des laufenden Geschäftsjahres, die nicht mit dem Einkommen aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit verrechnet werden konnten.

Im Anhang II des KS Nr. 28 finden sich die Erläuterungen der Stabstelle Gesetzgebung des Eidgenössischen Finanzdepartements zur LGBV vom Januar 2010 (nachfolgend Erläuterungen). Diese enthalten in Ziff. 2.4 nähere Ausführungen zur Be-

rechnung des "übrigen Liquidationsgewinns" in Art. 9 LGBV. Dabei wird auf S. 15 unten der Art. 9 lit. d LGBV auf folgende Weise wiedergegeben: "Steuerlich noch nicht geltend gemachte, noch verrechenbare Verlustvorträge. Diese sind zuerst mit den nicht aus der Liquidation stammenden Einkünften zu verrechnen. Verbleibt nach dieser Verrechnung ein Verlustüberhang bestehen, kann dieser verbleibende Verlust mit dem Liquidationsgewinn verrechnet werden."

b) Der Pflichtige leitet daraus ab, dass Verluste und Vorjahresverluste aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit zunächst mit Einkommen aus anderen Quellen (z.Bsp. Vermögensertrag, Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit etc.) zu verrechnen seien, bevor ein allfälliger Rest vom Liquidationsgewinn abzuziehen sei. Er leitet dies aus der Formulierung "nicht aus der Liquidation stammenden Einkünften" in den Erläuterungen ab, welche in diesem weiteren Sinn zu verstehen sei. Zudem führe die Berechnungsweise des kantonalen Steueramts als Konsequenz zu genau dieser hohen Belastung, die der Gesetzgeber mit der Regelung habe vermeiden wollte.

c) Diese Auffassung geht indessen zu weit:

aa) Art. 37b Abs. 1 DBG und die entsprechenden kantonalen Bestimmungen bezwecken, die früher infolge der Steuerprogression als stossend empfundene Steuerbelastung im Zusammenhang mit der Liquidation einer Unternehmung zu mindern.

Bei einer Aufgabe einer selbstständigen Erwerbstätigkeit werden die Aktiven und Passiven liquidiert oder ins Privatvermögen überführt. Vor Einführung dieser Bestimmungen wurden im Jahr der Beendigung sämtliche stille Reserven zusammen mit dem übrigen Einkommen besteuert, was aufgrund der progressiven Steuertarife zu sehr hohen Steuerbelastungen führen konnte. Weil zudem alle stillen Reserven in einem Jahr versteuert werden mussten, obwohl sie zuvor über mehrere Jahre hinweg aufgebaut worden waren, wurde diese Art der Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei Selbstständigerwerbenden als stossend empfunden (Reich/Cavelti, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 11 N 60 ff. StHG; Ivo P. Baumgartner, Kommentar zum Schweizer Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 37b N 2 ff. DBG; Erläuterungen Ziff. 1.1 und 1.2). Diese Besteuerung der Liquidationsgewinne zusammen mit dem Ergebnis der operativen Tätigkeit im letzten Geschäftsjahr war Konsequenz der Anknüpfung der steuerlichen

Gewinnermittlung an das Ergebnis des handelsrechtlichen Abschlusses oder entsprechender Aufzeichnungen.

Mit den neuen Bestimmungen wurde bezweckt, Liquidationsgewinne von Selbstständigen periodengerecht im Jahr ihrer Realisation zu besteuern, und zwar so, dass die Steuerlast auf den Liquidationsgewinnen möglichst mit dem wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzip übereinstimmt. Um dieses Ziel zu erreichen, unterstellen die Bestimmungen diejenigen stillen Reserven einer separaten Besteuerung, die in den letzten zwei Geschäftsjahren vor der definitiven Aufgabe realisiert wurden. Bei der Frage des Tarifs sollte nach dem Willen des Parlaments dem Gedanken Rechnung getragen werden, dass stille Reserven für einen Selbstständigerwerbenden die berufliche Vorsorge darstellen und die Besteuerung deshalb diejenige von Kapitaleistungen aus beruflicher Vorsorge nachbilden sollte (zur diesbezüglichen parlamentarischen Beratung, vgl. Erläuterungen Ziff. 1.2).

Kernpunkt war demnach die Beseitigung der durch die Steuerprogression hervorgerufenen erhöhten Steuerbelastung. Daraus ist zu schliessen, dass der ausgewiesene handelsrechtliche Gewinn auch den Rahmen absteckt, innerhalb welchem diese Steuerentlastung stattzufinden hat. Ist der handelsrechtliche Saldo negativ, kann kein selbstständiges Erwerbseinkommen besteuert werden, und damit auch kein Liquidationsgewinn, sodass sich das Problem der Steuerprogression gar nicht stellt. Bei einem negativen handelsrechtlichen Ergebnis nach Liquidation kann zudem auch keine Auffüllung einer Vorsorge fingiert werden, das "Vorsorgekapital" ist verloren. Daraus ist zu schliessen, dass es sich hier lediglich um eine tarifliche Sonderbehandlung dieser Liquidationsgewinne handelt, am Grundsatz der Anknüpfung am handelsrechtlichen Abschluss oder entsprechender Aufzeichnungen sollte aber nichts geändert werden. Mit hin ist eine allfällige Verlustverrechnung innerhalb des selbstständigen Erwerbseinkommens unter Einbezug von Liquidationsgewinnen vorzunehmen.

bb) Entgegen der Auffassung des Pflichtigen lässt sich auch aus Ziff. 2.4 der Erläuterungen nichts Anderes herauslesen.

Aus der Formulierung der "nicht aus der Liquidation stammenden Einkünfte" ergibt sich klar, dass darunter die restlichen Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu verstehen sind. Es widerspricht dem Sprachgefühl, dass der Verfasser der Erläuterungen die übrigen, nicht mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit im Zusam-

menhang stehenden Einkünfte mit der Formulierung "nicht aus der Liquidation stammend" zusammenfassen, hiervon aber ausgerechnet die restlichen Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit ausnehmen wollte. Die Auslegung des Pflichtigen erscheint als gesucht und rein ergebnisorientiert.

Überdies ist die Regelung in Art. 9 lit. d LGBV in diesem Punkt klar, indem sie eine Minderung des Liquidationsgewinns durch Verluste verlangt, ungeachtet davon, ob diese durch ein Negativergebnis im laufenden Jahr oder aufgrund eines nicht vollständig kompensierten Verlustvortrags aus den Vorjahren hervorgerufen worden waren. Auch die Lehrmeinung geht ohne nähere Diskussion von einer Verrechnung mit selbstständigen Einkünften aus (Reich/Cavelti, Art. 11 N 77 StHG; Baumgartner, Art. 37b N 14b DBG). Eine Lehrmeinung vertritt darüber hinausgehend sogar in bestimmten Fällen eine Verrechnung der Vorjahresverluste zuerst mit den Liquidationsgewinnen (Lauber/Holenstein, Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, Auslegung zum neuen Art. 37b DBG, Schweizerischer Treuhänder, 2009, S. 341).

Rechtsvergleichend sieht z.Bsp. auch der Kanton Thurgau vor, dass noch nicht verrechnete Verluste der sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahre zuerst mit dem Ergebnis der ordentlichen Geschäftstätigkeit zu verrechnen seien. Ein verbleibender Verlustüberhang werde mit dem Liquidationsgewinn verrechnet. Erst ein danach weiterhin verbleibender Verlust werde mit dem übrigen Einkommen der Steuerperiode des Liquidationsjahres verrechnet (Steuerpraxis des Kantons Thurgau, StP 38b Nr. 1 Ziff 3.5).

2. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Rechtsmittel abzuweisen. Bei diesem Ausgang sind die Kosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]