



Entscheid

17. Februar 2017

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiberin Vivienne Blunshi

In Sachen

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

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

vertreten durch RA Dr.iur. C

gegen

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

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

betreffend

Direkte Bundessteuer 2012 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2012

hat sich ergeben:

A. Der 1946 geborene A (nachfolgend der Pflichtige bzw. zusammen mit seiner Ehefrau B die Pflichtigen) führt in der dritten Generation ein seit ... bestehendes D-Unternehmen. Dieses ist seit 1973 als Kollektivgesellschaft "E" im Handelsregister eingetragen, wobei seit 2009 neben dem Pflichtigen auch dessen Ehefrau und der Sohn F als Gesellschafter eingetragen sind. Ende 2011 gründete der Pflichtige zusammen mit seinem Sohn die G GmbH. Per ... 2012 übertrug alsdann die E den Teilbetrieb H (inkl. I) der G GmbH; in der E verblieb der J-Shop mit der D, welchen Betriebsteil die im Pensionsalter stehenden Pflichtigen noch weiter führten.

Die in offensichtlichem Zusammenhang mit einem Generationenwechsel stehende Umstrukturierung des Familienunternehmens wurde ohne vertragliche Unterlagen vollzogen. Dokumentiert ist lediglich die Übernahme des Betriebsinventars für den H durch die G GmbH; hierfür hatte die Letztere der E gemäss Rechnung Fr. 24'100.- bezahlt, was dem Buchwert der entsprechenden Einrichtungen, Maschinen, Geräte und Fahrzeuge entsprach.

Im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren der Steuerperiode 2012 warf das kantonale Steueramt im Rahmen einer steueramtlichen Buchprüfung und eines daran anschliessenden Auflageverfahrens insbesondere auch einen Blick auf diese Umstrukturierung. Gestützt auf das Untersuchungsergebnis kam es dabei zum Schluss, dass der Betrag von Fr. 24'100.-, welchen die G GmbH der E für die Übernahme des Betriebsinventars bezahlt habe, nicht dem Verkehrswert des übernommenen Geschäftsteils H entsprochen habe. In der Folge schätzte es den Letzteren nach pflichtgemässen Ermessen auf Fr. 150'000.- und rechnete den Differenzbetrag von 125'900.- (Fr. 150'000.- ./ Fr. 24'100.-) im Einkommen der Pflichtigen auf. Unter Berücksichtigung von weiteren Kleinkorrekturen wurden dergestalt den Pflichtigen für die Steuerperiode 2012 mit Verfügung bzw. Einschätzung vom 4. April 2016 die folgenden Steuerfaktoren eröffnet:

	Direkte Bundessteuer (Fr.)	Staats- und Gemeindesteuern (Fr.)
Steuerbares Einkommen	144'800.-	152'400.-
Steuerbares Vermögen		2'165'000.-

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 29. April 2016 Einsprache erheben und beantragen, die Aufrechnung im Zusammenhang mit der Umstrukturierung zurückzunehmen. Zur Begründung wurde geltend gemacht, bei der Übertragung des Teilbetriebs H seien allenfalls auch stille Reserven von der Kollektivgesellschaft in die GmbH eingebracht worden; diese seien jedoch fiskalisch verknüpft und könnten deshalb gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 19 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nicht besteuert werden. Mithin sei es auch nicht zulässig gewesen, von den Pflichtigen im Rahmen der steuerbehördlichen Untersuchung den Nachweis zu verlangen, dass der für den Teilbetrieb H bezahlte Kaufpreis von Fr. 24'100.- dem Verkehrswert entsprochen habe und erweise sich die Aufrechnung der Differenz zwischen dem ermessensweise geschätzten Verkehrswert von Fr. 150'000.- und dem Kaufpreis von Fr. 24'100.- als nicht rechens. Eventualiter wurde beantragt, dass der Verkehrswert des veräusserten Teilbetriebs mit Hilfe eines Gutachtens zu bestimmen wäre.

Mit Entscheiden vom 23. Juni 2016 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab. Es erwog, dass es den Pflichtigen durchaus möglich gewesen wäre, den Betriebsteil H in Anwendung der angeführten Bestimmungen steuerneutral in die neue gegründete G GmbH einzubringen. Hierfür hätten jedoch die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen und Bestimmungen eingehalten werden müssen, was nicht geschehen sei. Gemäss Rechnung betreffend die Inventarübernahme für Fr. 24'100.- liege zivilrechtlich ein Kaufvertrag gemäss Obligationenrecht und nicht eine Vermögensübertragung gemäss Fusionsgesetz vor; nur im letzteren Fall sei die Übertragung zu Einkommenssteuerwerten gesetzlich zulässig, während im Fall einer Veräusserung die Eigentumsübertragung grundsätzlich immer zu Verkehrswerten zu erfolgen habe. Was diesen Verkehrswert anbelange, sei zu berücksichtigen, dass mit der Ausübung der Geschäftstätigkeit entstandene nicht aktivierbare Werte, wie etwa Kundenbeziehungen oder der erarbeitete Ruf, vom Käufer ebenfalls zu entschädigen seien. Wenn die E insoweit auf eine Entschädigung verzichtet habe, so nur weil ihr die G GmbH

nahegestanden habe; damit sei der Grundsatz des "dealing at arm's length" verletzt worden. Der steueramtlichen Verkehrswertschätzung lägen die bereinigten Geschäftsergebnisse der G GmbH der ersten drei Geschäftsjahre sowie als Substanzwert deren Aktivenüberschuss zu Buchwerten zugrunde. Unter Anwendung eines Kapitalisierungssatzes von 8% und einer doppelten Gewichtung des Ertragswerts gegenüber dem Substanzwert errechne sich der geschätzte Unternehmenswert von Fr. 150'000.-. Die Schätzung sei damit weder unrichtig noch willkürlich und folglich zu bestätigen. Ein Gutachten brauche es nicht, weil einerseits Grundlagen für eine Schätzung vorlägen und andererseits eine ermessensweise Schätzung lediglich auf offensichtliche Unrichtigkeit zu prüfen sei.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 6. Juli 2016 liessen die Pflichtigen abermals beantragen, die Aufrechnung im Zusammenhang mit der Umstrukturierung zurückzunehmen; dies unter Zusprechung von Parteientschädigungen. Nicht mehr gestellt wurde der Eventualantrag betreffend das Einholen eines Gutachtens zum Verkehrswert des Betriebsteils H. Zur Begründung wurde zusammengefasst geltend gemacht, dass eine steuerneutrale Übertragung keineswegs lediglich im Rahmen einer Vermögensübertragung gemäss Fusionsgesetz möglich sei, sondern ebenso bei einem blossen Verkauf der Aktiven und der Übernahme der Schulden im Sinn des Obligationenrechts.

Das kantonale Steueramt schloss mit Vernehmlassung vom 25. August 2016 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Das Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003 (Fusionsgesetz, FusG) regelt die zivilrechtlichen Möglichkeiten und Erfordernisse sowie die steuerrechtlichen Folgen von Umstrukturierungen auf der Unternehmensebene (Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, Gewinnsteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben).

Nicht alle mit dem Fusionsgesetz eingeführten zivilrechtlichen Vorgänge sind dabei steuerneutral. In den Steuergesetzen wurden deshalb die Bedingungen für steuerneutrale Umstrukturierungstatbestände präzisiert und teilweise neu geregelt (vgl. nachfolgend lit. b). Dabei wird der Begriff Umstrukturierung im Steuerrecht nicht zivilrechtlich, sondern ergebnisorientiert ausgelegt. Die Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen sind demzufolge nicht nach dem privatrechtlichen Vorgehen auszurichten, sondern müssen aufgrund der wirtschaftlichen Auswirkungen beurteilt werden (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 19 N 4).

Die Steuerverwaltungen richten sich bei der steuerlichen Würdigung von Umstrukturierungen grundsätzlich nach dem diesbezüglichen Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend KS 5). In diesem wird ausführlich und anhand von Beispielen dargestellt, wie Umstrukturierungen mit der Einführung des Fusionsgesetzes steuerlich zu beurteilen sind.

b) Nach Art. 19 Abs. 1 DBG bzw. § 19 Abs. 1 StG werden stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma, Personengesellschaft) bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden:

- a) bei Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung;
- b) bei Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person;
- c) beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von Art. 61 Abs. 1 DBG bzw. § 67 Abs. 1 StG oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen.

Zu beachten ist, dass gemäss Abs. 2 der vorgenannten Bestimmungen bei der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs auf eine juristische Person für die auf die Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahre eine Veräusserungssperrfrist für Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte gilt.

2. a) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die E den Betriebsteil H Ende 2011 aufgegeben bzw. am ... 2012 in die neu gegründete G GmbH überführt hat; sie selber hat fortan allein noch den Bereich J-Shop/D weitergeführt.

Hintergrund dieser Umstrukturierung bildet ganz offensichtlich ein Generationenwechsel in der Familien-Di, in welcher neben H (extern bei Kunden) auch J-/K-Verkauf (in der eigenen D mit Verkaufslokal) betrieben wird. Die Betreiber nähern sich dem Pensionsalter. Der erwachsene Sohn ist bereits als Gesellschafter und Mitarbeiter in den elterlichen Betrieb eingebunden, wobei er zusammen mit dem Vater vorab im Bereich H tätig ist. Allmählich und zunächst noch mit der Unterstützung des Vaters übernimmt der Sohn diesen Bereich, während die Eltern wohl aus Freude am Beruf weiterhin noch den J-Shop mit der D weiterführen.

aa) Konkret umgesetzt wurde der Generationenwechsel im vorliegenden Fall, indem der Pflichtige und sein Sohn per Ende 2011 die G GmbH gründeten. Diese startete per Anfang 2012 gemäss ihrer Zweckbestimmung mit dem H. Das dafür benötigte Betriebsinventar übernahm sie von der E zum Preis von Fr. 24'100.-, was dem Buchwert der übernommenen Einrichtungen entsprach (vgl. Rechnung betreffend "Übernahme Inventar von E an G GmbH" vom ... 2012 sowie Auszug Konto ... "G"). Vater und Sohn betrieben also den H ab 2012 nicht mehr in der E, sondern neu in der G GmbH.

bb) Auszugehen ist im Weiteren davon, dass im Zug der Überführung des Betriebsteils H von der E in die G GmbH auch stille Reserven in Form von Goodwill übertragen worden sind. Im Bereich H wird nämlich einerseits für Kunden die L betrieben; insoweit erhält ein seit Generationen bestehendes H-Unternehmen Aufträge vorab aufgrund des "guten Rufs". Betrieben wird weiter auch die periodische I für Kunden; insoweit besteht folglich ein Kundenstamm. Dass demzufolge neben dem Betriebsinventar auch immaterielle Werte übertragen worden sind, ist ebenfalls unbestritten.

b) Stellt man auf den Wortlaut der eingangs erwähnten Bestimmungen von Art. 19 Abs. 1 DBG bzw. § 19 Abs. 1 StG ab, spricht zunächst alles dafür, davon auszugehen, dass hier eine steuerneutrale Umstrukturierung stattgefunden hat und damit die vorerwähnten stillen Reserven nicht zu besteuern sind. So wurde hier mit dem H ein ganzer Betriebsteil einer Personengesellschaft (E) auf eine juristische Person

(G GmbH) übertragen (vgl. jeweils lit. b). Dabei besteht die Steuerpflicht in der Schweiz fort und wurden bei der Übertragung die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte (Buchwert des aktivierten Inventars von Fr. 24'100.-) übernommen.

c) Die Vorinstanz weist in den angefochtenen Einspracheentscheiden abschliessend darauf hin, dass es in Anwendung von Art. 19 DBG bzw. § 19 StG durchaus möglich gewesen wäre, den Betriebsteil H von der E steuerneutral in die G GmbH einzubringen. Hierzu wären jedoch "die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen und Bestimmungen" zu erfüllen gewesen, was hier nicht geschehen sei. Konkret erwog sie in letzterem Zusammenhang, dass die Übertragung eines Betriebsteils im Sinn von Art. 19 DBG bzw. § 19 StG zivilrechtlich mittels Sacheinlage, Verkauf, Fusion, Umwandlung oder Vermögensübertragung erfolgen könne. Erfolge die Übertragung nicht mittels Sacheinlage und Verkauf, seien die gesetzlichen Bestimmungen des Fusionsgesetzes einzuhalten. Erfolge die Übertragung mittels Vermögensübertragung, so bedürfe es gemäss Art. 73 FusG eines Übertragungsvertrags, welcher dem Handelsregister zur Eintragung angemeldet werden müsse. Wirksam werde die Vermögensübertragung in einem solchen Fall erst mit dem Handelsregistereintrag. Im vorliegenden Fall existiere lediglich eine Rechnung, welcher sich entnehmen lasse, dass die "D + J-Shop" der G GmbH für "Übernahme Inventar von E an G GmbH" den Betrag von Fr. 24'100.- in Rechnung gestellt habe. Zivilrechtlich sei damit das Betriebsinventar im Rahmen eines Kaufvertrags i.S. von Art. 184 ff. OR übertragen worden und habe keine Vermögensübertragung im Sinn von Art. 69 ff. FusG stattgefunden. Nur im letzteren Fall sei eine Übertragung zu Einkommenssteuerwerten gesetzlich zulässig, während im Fall einer Veräusserung die Eigentumsübertragung in Anwendung der steuerrechtlichen Grundsätze immer zu Verkehrswerten zu erfolgen habe. Mithin hätte die E nicht darauf verzichten dürfen, bei der Veräusserung der Geschäftstätigkeit H auch eine Entschädigung für die nicht aktivierbaren Werte wie etwa Kundenbeziehungen und guter Ruf zu verlangen.

d) Mit den Pflichtigen ist dieser vorinstanzlichen Auffassung zunächst entgegenzuhalten, dass – wie bereits erwähnt – der Begriff der Umstrukturierung im Steuerrecht ergebnisorientiert, d.h. aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, auszulegen ist (vgl. E. 1a vorstehend).

aa) In Bezug auf das Einkommen der Pflichtigen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bedeutet dies gemäss KS 5 Folgendes (vgl. Ziff. 2.2.1):

Art. 18 Abs. 2 DBG und § 18 Abs. 2 StG umschreiben die Realisationstatbestände für stille Reserven von Personenunternehmungen (Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen). Solche Kapitalgewinne gehören zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Realisiert werden diese durch echte Realisation (z.B. Veräusserung), durch buchmässige Realisation (z.B. Aufwertung) oder durch steuersystematische Realisation. Die Letztere liegt vor, wenn bisher latent steuerbelastete Kapitalgewinne steuerfrei oder von der Steuerpflicht ausgenommen werden. Darunter fallen insbesondere die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Privatentnahme) sowie die Überführung von Geschäftsvermögen in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten.

Vor dem Hintergrund dieser Realisationstatbestände regelt Art. 19 DBG bzw. § 19 StG im Sinne von nicht abschliessend aufgezählten Ausnahmen die Steuerneutralität bei Umstrukturierungen. Dabei ist Steuerneutralität grundsätzlich dann gegeben, wenn keine Liquidation oder Veräusserung vorliegt (subjektive Verknüpfung der stillen Reserven), die stillen Reserven weiterhin dem Betrieb dienen (objektive Verknüpfung der stillen Reserven) und das Besteuerungsrecht der stillen Reserven in der Schweiz erhalten bleibt (fiskalische Verknüpfung der stillen Reserven). Dass die Aufzählung der steuerneutralen Umstrukturierungsformen ("insbesondere Fusion, Spaltung, Umwandlung") nicht abschliessend ist, ergibt schon aus dem Wortlaut "insbesondere" und wurde explizit auch in der Botschaft zum Fusionsgesetz festgehalten (vgl. BBI 2000, S. 4371).

bb) Die hier zu beurteilende Übertragung eines Betriebs oder Betriebsteils von einer Kollektivgesellschaft in eine GmbH kann zivilrechtlich durch Sacheinlage, Verkauf, Fusion, Umwandlung oder Vermögensübertragung erfolgen (vgl. KS 5, Ziff. 3.2.1). All diese zivilrechtlichen Vorgänge qualifizieren nach dem Gesagten dann als steuerneutrale Umstrukturierung, wenn die in Art. 19 DBG bzw. § 19 StG erwähnten Voraussetzungen erfüllt sind (Übertragung eines Betriebs bzw. Betriebsteils, Verknüpfung der Reserven, Fortbestand der hiesigen Steuerpflicht, Einhaltung der 5-Jahres-Sperrfrist).

cc) Hätten die Pflichtigen (z.B. bei Fehlen von Nachkommen) den Betriebsteil H altershalber kurzerhand aufgegeben bzw. einem aussenstehenden Dritten verkauft, so hätten sie mit Bestimmtheit versucht, sich das nicht mehr benötigte Betriebsinventar zum bestmöglichen Wert (= Verkehrswert) entgelten zu lassen und zudem auch eine Entschädigung für den dem Betriebsteil H anhaftenden Goodwill zu erhalten. Insoweit wären also womöglich stille Reserven realisiert worden und zur Besteuerung gekommen (Kapitalgewinn aus dem Verkauf von Betriebsinventar; Verkauf des nicht aktivierten Goodwills).

dd) So hat es sich hier indes nicht zugetragen: Zunächst geht es hier um eine Kollektivgesellschaft, in welcher einerseits gemäss Handelsregistereintrag seit 2009 auch der Sohn der Pflichtigen Gesellschafter war und welche andererseits zwei Betriebsbereiche umfasste, nämlich den H und den J-Shop/die D. In dieser Ausgangslage wurde alsdann der Betriebsteil H nicht liquidiert und auch nicht einem aussenstehenden Dritten verkauft, sondern es wurde dieser von der Kollektivgesellschaft abgespalten und in die zuvor von Vater und Sohn gegründete G GmbH übertragen; im Ergebnis hat damit eine "Teilumwandlung" der Kollektivgesellschaft in eine GmbH stattgefunden.

ee) Die Spaltung von Gesellschaften wird im Fusionsgesetz geregelt, wobei die Zulässigkeit von Spaltungen jedoch auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beschränkt ist (vgl. vgl. Art. 30 FusG, e contrario). Diese Umstrukturierungsform stand der E als Personengesellschaft deshalb nicht zur Verfügung. Geregelt ist im Fusionsgesetz sodann auch die Umwandlung von Gesellschaften, enthaltend die Möglichkeit der Umwandlung einer Kollektivgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Art. 54 Abs. 2 lit a FusG); gemäss KS 5 ist die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft sogar der häufigste Umstrukturierungstatbestand. Dem Weg der Umwandlung stand hier jedoch entgegen, dass bloss eine Teilumwandlung zur Diskussion stand, weil die Kollektivgesellschaft mit einem Teilbetrieb weiterbestehen sollte. Damit verblieb für die Umstrukturierung letztlich die Möglichkeit, den Teilbetrieb H im Rahmen einer Sacheinlage, eines Verkaufs oder einer Vermögensübertragung im Sinn von Art. 69 ff. FusG in eine neu gegründete GmbH zu überführen. Gewählt wurde dabei offensichtlich der Weg des Verkaufs. Dabei wurde der Verkauf des Betriebsteils H dem Verkauf des Betriebsinventars zu Buchwerten gleichgesetzt.

ff) Wenn die Vorinstanz argumentiert, dass demzufolge keine Vermögensübertragung im Sinn des Fusionsgesetzes (Universalsukzession) stattgefunden habe, trifft dies wohl zu, doch folgt daraus noch nicht, dass eine steuerneutrale Umstrukturierung nicht auch im Rahmen eines Verkaufs möglich war bzw. "dass ein Verkauf grundsätzlich immer zu Verkehrswerten zu erfolgen habe". Entscheidend ist nach dem Gesagten das Umstrukturierungsergebnis. Dieses besteht hier darin, dass mit dem Verkauf des Betriebsteils H (= diesbezügliche Betriebsaktiven + diesbezüglicher nicht aktivierbarer Goodwill) zu Buchwerten (= Buchwert Betriebsinventar) die mit dem Bereich H verbundenen stillen Reserven in die G GmbH überführt worden sind, wo sie weiterhin mit dem H-Betrieb verbunden und damit als hiesiges Steuersubstrat erhalten bleiben. Dass im Zusammenhang mit der Überführung des Teilbetriebs per Jahreswechsel 2011/2012 in Bezug auf weitere Aktiven und Passiven nicht korrekt abgerechnet worden wäre, macht die Vorinstanz nicht geltend und ergibt sich auch nicht aus dem Bericht des steueramtlichen Revisors. Sie beanstandet lediglich, dass beim Verkauf der Goodwill nicht entschädigt worden sei.

gg) Eine (von der Vorinstanz nicht aufgeworfene) Frage drängt sich im Rahmen der ergebnisorientierten Betrachtung indes noch auf: Gesellschafter der Kollektivgesellschaft waren gemäss Handelsregistereintrag die Pflichtigen und deren Sohn. Gesellschafter der GmbH waren per Übertragung indes nur der Pflichtige und dessen Sohn; die pflichtige Ehefrau ist an der Letzeren nicht mehr beteiligt. Der Austritt eines Gesellschafters ist grundsätzlich ein echter Realisationstatbestand, der durch die Umstrukturierungsnormen nicht abgedeckt ist und deshalb Steuerfolgen auslösen kann (vgl. Ettlín/Stüdle, in: Der Schweizer Treuhänder, 5/2009, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, Ziff. 4.1). Art. 19 DBG bzw. § 19 StG setzen in Bezug auf die steuerneutrale Umstrukturierung einer Kollektivgesellschaft in eine GmbH indes nicht voraus, dass sämtliche bisherigen Gesellschafter Beteiligungsrechte der Kapitalgesellschaft erhalten. Folgt man sodann erneut der ergebnisorientierten Betrachtung, so ist hier davon auszugehen, dass der Betriebsteil H schon in der Kollektivgesellschaft vorab mit dem Pflichtigen und dessen Sohn verbunden war; der Sohn hat dergestalt nach seinem Einstieg in den elterlichen Betrieb mit Bestimmtheit auch mitgeholfen, den diesbezüglichen Goodwill zu erarbeiten. Darauf liessen die Pflichtigen im Auflageverfahren denn auch verweisen (vgl. Schreiben vom 25. Januar 2016), was die Steuerbehörde in der Folge nicht in Frage stellte. Ganz allgemein lässt sich sodann sagen, dass der Goodwill bei einem Familienunternehmen vorab personenbezogen ist und bei ei-

nem Generationenwechsel wohl fließend von der älteren auf die jüngere Generation übergeht. Letztlich war der hier im Streit liegende H-Goodwill im Zeitpunkt der Abspaltung jedenfalls mit dem Pflichtigen und dessen Sohn verbunden. Damit ist für die steuerneutrale Umstrukturierung allein entscheidend, dass die beiden Letzteren an der G GmbH beteiligt blieben, in welche sie also den H-Goodwill gewissermassen mitgenommen haben.

Von der pflichtigen Ehefrau zu verlangen, dass sie im Sinn einer "dealing at arm's length"-Betrachtung als Gesellschafterin der E infolge Ausscheidens aus dem in die GmbH überführten Betriebsteils eine Goodwill-Entschädigung hätte verlangen müssen, ginge zu weit, zumal nicht einmal feststeht, dass sie in Bezug auf den Bereich H überhaupt am insoweit personenbezogenen Goodwill beteiligt war. Wenn in dieser Ausgangslage der diesbezügliche Goodwill dem pflichtigen Ehemann zugeordnet wird, bleibt es bei einer steuerneutralen Umstrukturierung ohne Steuerfolgen auf Ebene der Pflichtigen, denn das mit den übertragenen stillen Reserven verbundene Steuersubstrat bleibt dergestalt in der vom Vater und Sohn beherrschten G GmbH erhalten.

Ob und inwieweit derweil das Ausscheiden des Pflichtigen aus der G GmbH per Januar 2014 (vgl. Handelsregistereintrag) im Rahmen der Sperrfristregelung von Art. 19 Abs. 2 DBG bzw. § 19 Abs. 2 StG Steuerfolgen auf Ebene der Pflichtigen auslösen könnte, ist in der hier betroffenen Steuerperiode nicht zu prüfen.

e) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz die Überführung des Teilbetriebs H von der E auf die G GmbH zu Unrecht nicht als steuerneutrale Umstrukturierung qualifiziert hat.

Damit ist die angefochtene Aufrechnung im Einkommen der Pflichtigen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit aufzuheben und berechnet sich das steuerbare Einkommen wie folgt:

Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern	
	(Fr.)	(Fr.)
Steuerbares Einkommen veranlagt/ingeschätzt	144'800.-	152'400.-
./. Gewinn aus Verkauf Betriebsteil H (Fr. 150'000.- ./ Fr. 24'100.-)	- 125'900.-	- 125'900.-
Steuerbares Einkommen neu	18'900.-	26'500.-

3. a) Diese Erwägungen führen zur Gutheissung von Beschwerde und Rekurs.

b) Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG).

c) Die Pflichtigen haben zudem Anspruch auf die beantragten Parteientschädigungen (§ 152 Abs. 2 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2012, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 18'900.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 26'500.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'165'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]