

3-RV.2020.64

P 83

Urteil vom 25. Mai 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Wick
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiberin Schaffner

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Wirz Treuhand AG, Dorfstrasse 38,
5040 Schöftland

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 19. Februar 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. September 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 424'500.00 (satzbestimmendes Einkommen: CHF 521'600.00) sowie einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 (satzbestimmendes Vermögen: CHF 544'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden beim Einkommen aus Kollektivgesellschaft CHF 238'659.10 aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. September 2019 liessen A. und B. mit Schreiben vom 18. September 2019 Einsprache erheben und beantragen, das Einkommen aus Kollektivgesellschaft sei auf CHF 293'725.90 festzusetzen.

3.

Mit Entscheid vom 19. Februar 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 19. Februar 2020 (Zustellung am 17. März 2020) liessen A. und B. mit Rekurs vom 30. April 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellen die

"Anträge

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist gemäss Selbstdeklaration mit CHF 293'725.90 zu veranlagen. Entsprechend ist auch der Anteil Kanton Z in der Höhe von CHF 45'000 für die Abfindung in der Steuerausscheidung zu reduzieren."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. und B. liessen eine Replik erstatten und den Rekurs vom 30. April 2020 mit folgendem Antrag ergänzen:

"Antrag Nr. 2: Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates."

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent war zu 50 % an der Kollektivgesellschaft "C." beteiligt, deren Zweck das Führen einer Autoreparaturwerkstätte mit Occasionshandel ist (Handelsregisterauszug).

2.2.

Per 1. November 2017 schied der Rekurrent als Gesellschafter aus der Kollektivgesellschaft aus und E. trat an seiner Stelle in die Gesellschaft ein. Gemäss öffentlicher Urkunde vom tt.mm.jjjj wurde eine Abfindung von insgesamt CHF 665'000.00 festgelegt. Davon entfielen CHF 100'000.00 auf die Aktiven und CHF 565'000.00 auf die Liegenschaft Q. Nr. aaa. Zahlungshalber wurde die Bezahlung der vereinbarten Abfindung so geregelt, dass E. einen Schuldanteil von CHF 265'000.00 ($\frac{1}{2}$ der Hypothekarschuld in der Höhe von CHF 530'000.00) übernimmt und eine Restsumme im Betrage von CHF 400'000.00 an den Rekurrenten ausbezahlt.

2.3.

Im vorliegenden Verfahren umstritten ist, ob die Übernahme des Schuldanteils (Hypothek) der neuen Kollektivgesellschaftlerin in der Höhe von CHF 265'000.00 als Abfindung für den Austritt aus der Kollektivgesellschaft zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzuzurechnen ist.

3.

3.1.

Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (§ 27 Abs. 1 StG). Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 StG).

3.2.

3.2.1.

Das Bundesgericht hat in einem die direkte Bundessteuer und den Kanton Schwyz betreffenden Entscheid (Bundesgerichtsurteil vom 5. September 2017 [2C_732/2016 und 2C_733/2016] = StE 2017 B 23.2 Nr. 56) das folgende festgehalten:

"2.2. Wird ein Wirtschaftsgut, das stille Reserven enthält, durch eine sog. Privatentnahme in einen Bereich übergeführt, in welchem die Einkommens- bzw. Ertragsbesteuerung nicht mehr möglich ist, so liegt darin grundsätzlich eine Realisierung dieser Reserven, welche deren Besteuerung zur Folge haben muss (vgl. dazu schon oben E. 2.1 einleitend).

2.2.1. Praxisgemäss kann eine solche Gewinnentnahme bzw. Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen erst in demjenigen Zeitpunkt anerkannt werden, wenn sie für die Steuerbehörde erkennbar geworden ist, d.h. wenn der Pflichtige der Behörde gegenüber den eindeutigen - ausdrücklichen oder konkludenten - Willen bekundet, den fraglichen Gegenstand dem Geschäftsvermögen zu entziehen (vgl. dazu schon oben E. 2.1.2). Die Besteuerung eines Kapitalgewinnes soll nämlich erst dann Platz greifen, wenn unumstösslich feststeht, dass der Realisierungsfall tatsächlich eingetreten ist. Dazu bedarf es in der Regel einer Abrechnung des Pflichtigen mit der Steuerbehörde. Erfolgt eine solche Abrechnung nicht und liegt sonst kein Fall systematischer Realisierung der stillen Reserven vor, so verbleibt das betroffene Wirtschaftsgut im Geschäftsvermögen (vgl. u.a. BGE 126 II 473 E. 3b S. 475 f.; 125 II 113 E. 6c/bb S. 127; 112 Ib 79 E. 4a S. 85 f.; Urteil 2C_996/2012 vom 19. April 2013 E. 6.2 in: StR 68/2013 S. 795 u. 806).

2.2.2. Um eine Privatentnahme handelt es sich namentlich dann nicht, wenn ein Pflichtiger zwar seine selbständige Erwerbstätigkeit aufgibt und dies den Steuerbehörden mitteilt, gleichzeitig aber ausdrücklich erklärt, Unternehmensaktiven im Rahmen der Geschäftsliquidation noch verkaufen zu wollen (sog. verzögerte Liquidation) oder den Betrieb nur vorübergehend - etwa bis zum geplanten Verkauf des Geschäfts an Dritte oder bis zur Übertragung auf einen Erben - verpachten zu wollen (vgl. BGE 125 II 113 E. 6c/aa S. 125 f.; Urteil 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 5.2 in: StE 2012 B 23.2 Nr. 40).

2.2.3. Eine Entnahme kann aber z.B. dort gegeben sein, wo ein Einzelunternehmer eine Geschäftsliegenschaft in sein Privatvermögen überführt. Jedoch ist eine bloss tatsächliche Änderung in der Nutzung der Liegenschaft für sich allein steuerlich nicht massgebend (vgl. das Urteil A.281/1985 vom 7. November 1986 E. 3c in: ASA 57 S. 271). Durch den blossen Zeitablauf kann die fragliche Liegenschaft ebenfalls nicht in das Privatvermögen übergehen. Weiter steht eine lange Besitzesdauer oder der Umstand, dass seit längerer Zeit keine Grundstücksgeschäfte getätigt worden sind, der Annahme einer weiterhin selbständigen, auf Erwerb gerichteten Tätigkeit nicht entgegen (vgl. BGE 125 II 113 E. 6c/cc S. 127 f.; zum Ganzen: Urteile 2C_515/2013 vom 27. November 2013 E. 2.4.1 in: ASA 82 S. 476; 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 4.1.2 in: StE 2012 B 23.2 Nr. 40; siehe dazu neuerdings auch der hier nicht direkte relevante Art. 18a Abs. 1 DBG).

3.3.

Bei der entgeltlichen Unternehmensnachfolge einer Personengesellschaft erzielt der Übergeber einen steuerbaren Kapitalgewinn bzw. Grundstücksgewinn durch echte Realisierung des auf ihn entfallenden Anteils der stillen Reserven. Keine Rolle spielt, ob der Übernehmer dem Übergeber das Entgelt für den ihm übertragenen Anteil an der Personengesellschaft direkt bezahlt oder der Personengesellschaft, welche es wiederum dem Übergeber weiterleitet (G. Meier-Mazzucato, Entgeltliche Unternehmensnachfolge von KMU mit Schwerpunkt steuerliche Aspekte, Bern 2009, S. 509).

Vollziehen Übergeber und Übernehmer den Gesellschafterwechsel direkt untereinander bzw. via die Personengesellschaft, bestimmt sich der steuerbare Kapitalgewinn des Übergebers aus der Differenz des steuerlich massgebenden Eigenkapitals des Übergebers in der Personengesellschaft zum Preis, den der Übernehmer dem Übergeber für seinen Anteil bezahlt (G. Meier-Mazzucato, Entgeltliche Unternehmensnachfolge von KMU mit Schwerpunkt steuerliche Aspekte, a.a.O, S. 510).

4.

4.1.

Es ist unbestritten geblieben, dass sich die Liegenschaft Q. Nr. aaa im Geschäftsvermögen der Kollektivgesellschaft bzw. des Rekurrenten befand. Gemäss öffentlich beurkundeter Vereinbarung vom tt.mm.jjjj verbleibt das Eigentum an der Liegenschaft auch nach Ausscheiden des Rekurrenten weiterhin bei der Kollektivgesellschaft.

Aufgrund des Ausscheidens des Rekurrenten aus der Kollektivgesellschaft verkaufte er seinen Anteil an der Kollektivgesellschaft inkl. der Liegenschaft Q. Nr. aaa an E.

4.2.

Die Abfindung wurde in der öffentlichen Urkunde vom tt.mm.jjjj folgendermassen aufgeteilt:

- Für die Aktiven abzüglich Passiven	CHF	100'000.00
- Für die Liegenschaft Q. Nr. aaa	CHF	565'000.00
- Total	CHF	665'000.00

4.3.

Im Gegensatz zum ersten Posten "Aktiven abzüglich Passiven" wurde beim zweiten Posten "Liegenschaft Q. Nr. aaa" die Hypothekarschuld nicht abgezogen. Diese müsste jedoch korrekterweise als Fremdkapital vom Verkehrswert der Liegenschaft abgezogen werden. Der interne

Schuldanteil an der Hypothek beträgt $\frac{1}{2}$ und somit CHF 265'000.00. Folglich beträgt der Anteil des Rekurrenten an der Liegenschaft Q. Nr. aaa nach Abzug der internen Schuld noch CHF 300'000.00 (CHF 565'000.00 ./ CHF 265'000.00).

Daraus folgt, dass der Anspruch des Rekurrenten gegenüber der Kollektivgesellschaft CHF 400'000.00 (CHF 100'000.00 [Aktiven ./ Passiven] + CHF 300'000.00 [Liegenschaft ./ Hypothek]) beträgt. Diese Summe wurde von E. an den Rekurrenten tatsächlich ausgerichtet und ist aufgrund der obgenannten Ausführungen nach Abzug der abziehbaren Kosten (AHV, Verwaltungskosten, FAK AG) mit der Einkommenssteuer zu erfassen.

4.4.

Zusammenfassend ist der Rekurs gutzuheissen. Dementsprechend reduziert sich das satzbestimmende Einkommen von CHF 521'650.00 um CHF 238'660.00 (CHF 532'385.00 ./ CHF 293'725.00) auf CHF 282'990.00. Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuerausscheidung vorzunehmen.

5.

5.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

5.2.

5.2.1.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin beläuft sich auf CHF 4'028.00 (inkl. MWSt).

5.2.2.

Auch bei der Vertretung durch Treuhänder und Steuerberater stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert geringfügig über CHF 50'000.00. Der Fall hat höchstens einen mittleren Schwierigkeitsgrad und keine besondere Bedeutung (Die Bedeutung des Falles misst sich nicht am Individualinteresse einer Partei allein, sondern an einem im Vergleich mit "allen" Fällen gesetzten objektiven Massstab). Zudem ist von einem sehr geringen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 3 und Abs. 2 AnwT und § 8b Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 2'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 282'900.00 festgesetzt.

2.

Die Vorinstanz wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 2'000.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 25. Mai 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner