

## Liquidationsüberschuss

### Frage der Einkommensqualifizierung

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Juli 1999

*Der aus offenen und versteuerten Reserven stammende Liquidationsüberschuss ist nach Auffassung der Mehrheit des Verwaltungsgerichts als ordentliches Einkommen zu qualifizieren. Selbst wenn er rund 3 Mio Franken beträgt und in den früheren Jahren lediglich Fr. 20'000 bis 30'000 ausgeschüttet wurde, kann er nicht als ausserordentliche Einkunft im Sinne von § 96 Abs. 2 StG betrachtet werden, weshalb er bei anschliessendem Wegzug des Pflichtigen in einen anderen Kanton nicht besteuert werden darf.*

#### *Tatsachen:*

A. AX und BX-Y erhielten am 1. April 1996 von der X AG in Liquidation, Basel, einen Liquidationsüberschuss im Betrage von Fr. 2'952'685.–. Per 1. August 1997 zogen die Eheleute X-Y nach Basel-Stadt, weshalb diese Einkünfte in obiger Höhe von der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft nicht mehr im ordentlichen Vergangenheitsverfahren besteuert werden konnten und somit von der Steuerverwaltung, da es sich hierbei um ausserordentliche Einkünfte im Sinne von § 96 Abs. 2 StG handle, mit einer vollen Jahressteuer zum Steuersatz für diese Einkünfte allein erfasst wurden (Veranlagung für ausserordentliche Einkünfte, Rechnung Nr. S 97/05 vom 20. Oktober 1997). Gegen diese Veranlagung erhoben die Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 7. November 1997 Einsprache mit dem Antrag, die Veranlagung sei als nichtig zu erklären und der Liquidationsüberschuss sei pro rata temporis als ordentliches Einkommen zu besteuern, mit der Konsequenz, dass ein Grossteil der auf den Liquidationsüberschuss entfallenden Besteuerung in die Bemessungslücke fallen würde. Mit Entscheid vom 26. November 1997 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab, mit der Begründung, nach § 96 Abs. 2 (1. Satz) StG seien ausserordentliche Einkünfte – und zu diesen gehöre auch die Ausschüttung eines Liquidationsüberschusses – ohne Umrechnung dem übrigen für die Veranlagung massgebenden Einkommen zuzurechnen. Bei Beendigung der Steuerpflicht oder bei Zwischenveranlagungen hingegen unterlägen sie für die Zeit, für die sie auf dem ordentlichen Weg nicht besteuert werden, einer vollen Jahressteuer zu dem Steuersatz, der sich für diese Einkünfte allein ergebe (2. Satz).

Mit Schreiben vom 13. Dezember 1997 liessen die Pflichtigen gegen den Einspracheentscheid Rekurs erheben. In ihrer Vernehmlassung vom 6. Februar 1998 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Mit Entscheid vom 20. März 1998 hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft den Rekurs gut. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, beim Liquidations-

überschuss handle es sich im vorliegenden Fall nicht um eine ausserordentliche, aperiodische Zahlung, sondern nur um eine einmalige und bedingt durch die Liquidation auch einmalig hohe Zahlung. Diese sei vergleichbar mit den an die Stelle einer Rente tretenden Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge sowie aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, die gemäss § 36 StG gesondert zum Rentensatz besteuert würden. Die Ausschüttung der Liquidationsdividende dürfe demnach als ordentliches Einkommen bezeichnet werden. Aufgrund dieser Sach- und Rechtslage sei zu prüfen, ob der Tatbestand der Steuerumgehung vorliege. Der vorliegende Sachverhalt stelle gewiss nicht eine ungewöhnliche Rechtsgestaltung dar, sondern sei logische Folge der Firmenauflösung. Der Wegzug der Pflichtigen nach Basel-Stadt sei nicht aus Gründen der Steuerersparnis, sondern nach deren glaubhaften Angaben infolge des Todes des Vaters erfolgt. Somit fehle es gleich an zwei Erfordernissen für eine Steuerumgehung, weshalb diese zu verneinen sei.

B. Mit Schreiben vom 6. Oktober 1998 erhob die Steuerverwaltung Baselland form- und fristgerecht Beschwerde beim kantonalen Verwaltungsgericht. Sie beantragte, es sei der Entscheid der Steuerrekurskommission aufzuheben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. November 1997 zu bestätigen. Zur Begründung verwies die Beschwerdeführerin vorweg auf das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 7. Februar 1990 (in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPr], Bd. X, S. 341), in welchem die Abgrenzung zwischen ausserordentlichem und ordentlichem Einkommen i.S. von § 96 Abs. 2 StG bezüglich eines Lottogewinns auf überzeugende Weise dargelegt worden sei. Weiter verwies die Steuerverwaltung auf ihre Vernehmlassung vom 6. Februar 1998 an die Steuerrekurskommission, in welcher sie sich zur Problematik der Dividendenausschüttung eingehend geäussert habe. In Anlehnung an die Betriebswirtschaftslehre unterscheide das Steuerrecht zwischen ordentlichen und ausserordentlichen Gewinnen bzw. Einkünften. Als ausserordentliche Einkommen seien nach schweizerischer Steuerrechtslehre jene Einkünfte zu qualifizieren, welche ihrer Natur nach nur einmal realisiert werden könnten, das heisse sogenannte materiell einmalige Einkünfte. Demgegenüber ergeben sich ordentliche Gewinne aus der laufenden Betriebstätigkeit des Unternehmens und würden deshalb periodisch anfallen. Unter Liquidationsüberschuss seien jene Leistungen der Gesellschaften zu verstehen, die im Rahmen einer Teil- oder Totalliquidation über die Kapitaleinlagen der Beteiligten hinaus ausgerichtet würden. Sie seien vorab darauf zurückzuführen, dass die Gesellschaft offene oder stille Reserven gebildet habe, die mit der Liquidation frei würden. Es handle sich dabei um aperiodische Elemente, die während längerer Zeit ihrer Realisierung entgegenreifen würden. Klarerweise seien Liquidationsüberschüsse als ausserordentliche Einkünfte i.S. von § 96 Abs. 2 StG zu qualifizieren. Auf die weiteren Vorbringen wird – soweit notwendig – in den Erwägungen eingegangen.

C. Mit Vernehmlassung vom 21. Oktober 1998 beantragten AX und BX-Y, vertreten durch die Treuhand T & Partner AG, Basel, die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Höhe des Steuerbetrages sollte für die richtige Anwendung des Steuergesetzes keine Rolle spielen. Das von der Steuerverwal-

tung zitierte Urteil vom 7. Februar 1990 sei im vorliegenden Fall nicht relevant. Es sei unbestritten, dass ein Lottogewinn als ausserordentliches Einkommen zu behandeln sei. Im vorliegenden Fall gehe es um die Frage, ob es sich beim strittigen Einkommen um ausserordentliche Einkünfte handle. Mit der Rekurskommission seien sie der Ansicht, dass § 96 Abs. 2 StG nicht zur Anwendung gelange, da es sich um ordentliches Einkommen handle. Auf die weiteren Ausführungen wird – soweit notwendig – in den Erwägungen eingegangen.

D. Mit Vernehmlassung vom 15. Dezember 1998 beantragte die Steuerrekurskommission die Abweisung der Beschwerde. Vorweg wurde auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheides verwiesen. Soweit die Beschwerdeführerin geltend mache, dass sie in Literatur und Rechtsprechung keine einzige Stelle gefunden habe, in der auch nur angedeutet würde, ein Liquidationsüberschuss könne ordentlicher Gewinn bzw. ordentliches Einkommen darstellen, seien ihr das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 3. Mai 1995 (in: BLStPr, Bd. XII, S. 359 ff.) und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 27. August 1993 (Nr. 110/1993, in: BLStPr, Bd. XII, S. 86 ff.) entgegenzuhalten. Im erwähnten Urteil des Verwaltungsgerichts werde ganz klar festgehalten, dass der nach Abzug des Aktienkapitals verbleibende Liquidationsüberschuss – ebenso wie die Dividende – ein Ertrag der Aktiengesellschaft zur Nutzung überlassenen Vermögens sei und mit der Substanz des Gesellschaftsvermögens nicht gleichgesetzt werden könne. Der Liquidationsüberschuss sei somit als ordentliches Einkommen gemäss § 24 lit. e StG zu besteuern. Im angeführten Entscheid der Steuerrekurskommission habe diese erwähnt, es sei nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den fraglichen Liquidationsüberschuss als Ausschüttung aufgespeicherter Erträge aufgefasst und wie eine Dividende im Sinne von § 24 lit. e StG besteuert habe. Weiter wies die Steuerrekurskommission nochmals daraufhin, dass in casu die Ausschüttung des Liquidationsüberschusses, angesichts der Tatsache, dass die X AG in den Jahren vor der Liquidation konstant Dividenden ausgeschüttet habe und nun liquidiert worden sei, nicht eine ausserordentliche, aperiodische Zahlung darstelle, sondern nur eine einmalige und bedingt durch die Liquidation auch einmalig hohe. Im Übrigen liege auch keine Steuerumgehung vor.

### *Erwägungen:*

1. Im vorliegenden Verfahren ist umstritten, ob der an die Beschwerdeführer ausbezahlte Überschuss in der Höhe von Fr. 2'952'685.– aus der Liquidation der X AG, Basel, als ordentliches Einkommen pro rata temporis oder als ausserordentliches gemäss § 96 Abs. 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 zu besteuern ist.

Gemäss § 24 lit. e StG gehören zum steuerbaren Einkommen unter anderem alle Einkünfte aus beweglichem Vermögen, namentlich Zinsen aus Guthaben, Dividen-

den und geldwerte Leistungen aus Beteiligungen aller Art. Im vorliegenden Fall ist die Frage zu beurteilen, ob auch der Liquidationsüberschuss als ordentliches Einkommen gemäss § 24 lit. e StG zu besteuern ist. Gemäss § 96 Abs. 2 StG sind ausserordentliche Einkünfte ohne Umrechnung dem übrigen für die Veranlagung massgebenden Jahreseinkommen zuzurechnen. Bei Beendigung der Steuerpflicht oder bei Zwischenveranlagungen unterliegen sie für die Zeit, für die sie auf dem ordentlichen Weg nicht besteuert werden, einer vollen Jahressteuer zu dem Steuersatz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt. Der Ausdruck «ausserordentliche Einkünfte» wird im Gesetz nicht näher definiert.

Vorweg kann festgehalten werden, dass das Verwaltungsgericht bereits in einem Entscheid aus dem Jahre 1995 festgestellt hat, dass der Liquidationserlös grundsätzlich als Vermögensertrag zu besteuern und nicht etwa als nicht steuerbarer Kapitalgewinn zu behandeln ist (Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 3. Mai 1995 i.S. J.-R. u. O. S.). Dies wurde im vorliegenden Verfahren denn auch von keiner Seite bestritten.

2. a) Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft hatte sich im Jahre 1983 mit der Frage zu befassen, wie eine ungewöhnlich hohe (in casu 400 %) Dividende zu qualifizieren sei (RKE Nr. 21/1983 vom 18. März 1983, in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPr], Bd. VIII, S. 193 ff.). Die Steuerrekurskommission führte dort zunächst aus, dass die bei der Auflösung einer Einzelfirma oder Personengesellschaft anfallenden Liquidationsgewinne ebenso wie Lotterien-, Lotto- und Totogewinne usw. in die Einkommenskategorie der ausserordentlichen Einkünfte gehören sollten. Dies deshalb, weil mit der Sondersteuerbestimmung nicht zuletzt die Auflösung stiller Reserven, deren Bildung unter Umständen während vieler Jahre Einkommensschmälerungen nach sich gezogen hätten, einer angemessenen Besteuerung zugeführt werden sollten. Auf diese Argumentation wird unten zurückzukommen sein (vgl. Ziff. 2.b). Die Steuerrekurskommission kam zum Schluss, dass die Ausschüttung der überdurchschnittlich hohen Dividende im beurteilten Fall nicht als ausserordentliches Einkommen i.S. von § 96 Abs. 2 StG zu behandeln sei, sondern als ordentliches, da die Gegenüberstellung des in den Vorjahren erwirtschafteten Reinertrages und des Totals der ausgeschütteten Dividenden gezeigt habe, dass die Spezialdividende zusammen mit den anderen ausgeschütteten Dividenden in den massgeblichen Geschäftsjahren tatsächlich erarbeitet worden sei (RKE Nr. 21/1983, S.196).

b) Der Auffassung der Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid Nr. 21/1983, dass Liquidationsgewinne als ausserordentliche Einkünfte zu betrachten seien, ist gemäss der Verwaltungsmehrheit dann beizupflichten, wenn der ausgeschüttete Liquidationsgewinn aus Gewinnen von früheren Geschäftsjahren stammt, welche den stillen und nicht versteuerten Reserven gutgeschrieben worden sind und so quasi «grundlos» angefallen sind. Das Verwaltungsgericht vertritt – wie die Steuerrekurskommission im angefochtenen Entscheid – die Ansicht, dass Gewinne, welche aus offenen und versteuerten Reserven stammen, als ordentliches Einkommen gemäss § 24 lit. e StG zu qualifizieren sind.

Aufgrund der Tatsache, dass die X AG in den letzten Jahren vor der Liquidation jährlich ca. Fr. 100'000.– Reinertrag erwirtschaftet hat und nur ca. Fr. 20'000.– bis Fr. 30'000.– ausgeschüttet hat, gelangt das Verwaltungsgericht in Übereinstimmung mit der Vorinstanz zum Schluss, dass es sich beim Liquidationsgewinn um Reserven aus versteuertem Ertrag gehandelt hat.

c) Wie oben (2. a) dargelegt, sind auch sehr hohe Dividendenausschüttungen als ordentliches Einkommen zu qualifizieren. Die nun vorgenommene Verteilung des Liquidationsgewinns hätte aber ebenso in früheren Jahren als Dividende ausgeschüttet werden können oder die Beschwerdeführer hätten mit der Liquidierung der Aktiengesellschaft zuwarten können und sich anstatt des Liquidationsgewinns vorläufig eine extrem hohe Dividende ausrichten lassen können und die Liquidation später ohne Gewinn durchführen können. Der Liquidationsgewinn stellt somit eine Art Schlussdividende dar und ist daher auch wie eine gewöhnliche Dividende zu behandeln. Nur die Tatsache, dass es sich in casu um einen aussergewöhnlich hohen Betrag handelt, darf nicht zu einer anderen Beurteilung führen. Aus dem Gesagten folgt auch, dass es sich bei der Auszahlung des Liquidationsgewinns nicht um eine einmalige, aperiodische Zahlung, sondern um eine einmalig hohe Zahlung handelt, da eben alle Reserven zu verteilen waren. Dabei kann zusätzlich auf das nachfolgende Argument der Steuerrekurskommission im angefochtenen Entscheid verwiesen werden: «Wollte man (...) ausschliesslich auf die aussergewöhnliche Höhe der (...) ausgerichteten Dividende abstellen und dieses quantitative Kriterium allein zum Anlass nehmen, um die umstrittene Sondersteuer anstelle der ansonst Platz greifenden ordentlichen Einkommenssteuer pro rata temporis zu erheben, so müsste z.B. aus Konsequenzgründen bzw. in Ansehung des Rechtsgleichheitsgebots auch jedes Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, das (...) in gleich signifikanter Weise aus einer ganzen Reihe von wesentlich tieferen Jahreserträgen hervorstäche, ebenfalls mit einer Ganzjahressteuer belegt werden» (RKE vom 20. März 1998 i.S. AX und BX, Ziff. 4c; RKE Nr. 21/1983, S. 196).

d) Nach Ansicht des Verwaltungsgerichts rechtfertigt sich diese Betrachtungsweise auch mit Blick auf eine – zwar noch unter altem Recht ergangene – Weisung der Finanzdirektion, welche in exemplifikatorischer Weise «Lotterie-, Lotto- und Totogewinne usw.» als ausserordentliche Einkünfte aufführte (BLStPr, Bd. V, S. 108). Nach der Auffassung der Mehrheit des Verwaltungsgerichts fallen Liquidationsgewinne nicht unter die genannte Kategorie. Im neuen Recht wurde der Ausdruck «ausserordentliche Einkünfte» übernommen, weshalb die damals vorgenommene exemplifikatorische Aufzählung durch die Finanzdirektion auch heute noch bei der Auslegung dieses Ausdrucks berücksichtigt werden kann.

e) Weiter verweist die Gerichtsmehrheit auf die Entscheide der Steuerrekurskommission vom 27. August 1993 sowie des Verwaltungsgerichts vom 3. Mai 1995, in welchen die Ansicht vertreten wird, dass es sich bei den Liquidationsgewinnen durchaus um ordentliches Einkommen handle, welches gemäss § 24 lit. e StG zu besteuern sei.

3. Die Steuerrekurskommission hat im Übrigen im angefochtenen Entscheid einleuchtend dargelegt, dass im vorliegenden Verfahren der Tatbestand der Steuerumgehung zu verneinen ist (Ziff. 6 des angefochtenen Entscheides). Auf diese Ausführungen kann verwiesen werden, zumal die Beschwerdeführerin diese nicht bestreitet.

4. Eine Minderheit des Gerichts vertritt hingegen die Ansicht, dass es sich beim vorliegenden Liquidationsgewinn um ausserordentliche Einkünfte gemäss § 96 Abs. 2 StG handelt. Einkünfte sollen dann als ausserordentlich bezeichnet werden, wenn sie entweder nicht dem entsprechenden Bemessungsjahr zugeordnet werden können, weil sie in früheren Jahren verursacht worden sind (z.B. Liquidationsgewinne) oder weil sie nicht aus einer Quelle stammen, aus welcher der Pflichtige normalerweise sein Einkommen schöpft (Lotteriegewinne; vgl. StE 1994, B 64.1 Nr. 2, Erw. 2.b). § 96 Abs. 2 StG bezwecke die systemimmanenten Bemessungslücken und deren Problembereich zu lösen bzw. zu mildern. Mit der Steuerverwaltung ist daher die Gerichtsminderheit der Ansicht, dass nur Ausschüttungen aus der laufenden, ordentlichen Geschäftstätigkeit in eine unbesteuerte Bemessungslücke zugelassen werden können. Dies treffe bei dem vorliegend zur Diskussion stehenden Liquidationsgewinn nicht zu, weshalb dieser als ausserordentliches Einkommen zu qualifizieren sei. Im Übrigen spreche auch die Tatsache, dass, wären die Pflichtigen neu in den Kanton Basel-Landschaft zugezogen, die Summe von Fr. 3 Mio (bis zu) viermal in die Bemessungsgrundlage einfliessen müsste und zu versteuern wäre, gegen eine Qualifizierung als ordentliches Einkommen. Bezüglich der von der Mehrheit angeführten Entscheide der Steuerrekurskommission vom 27. August 1993 sowie des Verwaltungsgerichts vom 3. Mai 1995 vertritt die Minderheit die Ansicht, dass in diesen Entscheiden in der Hauptsache die Frage zu klären war, ob es sich beim Liquidationsgewinn um Vermögensertrag oder um Kapitalgewinn handelte und die Frage, ob es sich allenfalls hätte um ausserordentliche Einkünfte gemäss § 96 Abs. 2 StG handeln können, gar nicht untersucht worden ist. In beiden Entscheiden wurde denn auch die vorgenannte Bestimmung gar nie erwähnt.

5. Aus den obigen Erwägungen (Ziff. 1, 2 und 3) ergibt sich, dass der Liquidationsgewinn im vorliegenden Verfahren als ordentliches Einkommen gemäss § 24 lit. e StG zu besteuern ist, weshalb der angefochtene Entscheid zu bestätigen und die dagegen erhobene Beschwerde abzuweisen ist.

*Demgemäss wird erkannt:*

Die Beschwerde wird abgewiesen.

*Anmerkung der Redaktion:*

*Gesamtschweizerisch gesehen steht der hier publizierte Entscheid des kantonalen Verwaltungsgerichts ziemlich schief in der (Steuer-) Landschaft, da nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung ein Liquidationserlös klarerweise als ausserordentlich qualifiziert wird. Zu dieser Überzeugung gelangte – ein Lichtblick – auch eine Minderheit des erkennenden Gerichts, welche die weitreichenden Konsequenzen wohl bedacht hatte. Selbst bedeutende Treuhandfirmen attestieren dem Überschuss, den die Beteiligten eines Unternehmens bei dessen Liquidation erhalten, durchwegs ausserordentlichen Charakter. Der vorliegende Entscheid muss folglich als Einzelfall betrachtet und mit entsprechender Vorsicht behandelt werden. Er kann deshalb auch nicht als Präjudiz für die wegen dem Systemwechsel zur einjährigen Veranlagung auftretende Bemessungslücke herangezogen werden: Dannzumal wird ja eine andere gesetzliche Grundlage bestehen, d.h. eine spezielle Übergangsordnung mit etwas konkreterem Norminhalt. Somit wird die Steuerverwaltung bis auf weiteres an ihrer langjährigen Praxis festhalten, wonach Liquidationsüberschüsse als ausserordentliche Einkünfte zu qualifizieren sind.*