

## Liquidationsgewinn

### Ersatzbeschaffung

#### **Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 148/1997 vom 7. November 1997**

*Wird ein Geschäftsbetrieb als ganzes verkauft und der Liquidationsgewinn in einen andern Betrieb investiert, welcher zudem aufgrund der grossen Distanz einen andern Kundenkreis anspricht, so liegt keine steuerbegünstigte Ersatzbeschaffung vor.*

#### *Sachverhalt:*

1. Mit Schreiben vom 7. Februar 1997 teilte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft der Vertreterin von AX und BX-Y mit, dass durch den Verkauf der Einzelfirma X in Z die Steuerpflicht der Pflichtigen im Kanton Basel-Landschaft per 31. Dezember 1994 ende. Gemäss § 24 lit. b StG würden Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von beweglichem Geschäftsvermögen besteuert und im vorliegenden Fall einer besonderen Jahressteuer gemäss § 96 Abs. 2 StG unterliegen. Aufgrund der ihr eingereichten Unterlagen ermittelte die Steuerverwaltung bei einem Verkaufspreis von Fr. 490 000.– und unter Berücksichtigung des Wertes des Warenlagers (Fr. 80 000.–) und des Mobiliars (Fr. 54 801.–) sowie der Verkaufskosten (Fr. 5267.–) einen steuerbaren Kapitalgewinn in Höhe von Fr. 349 932.–. Am 21. März 1997 teilte die Steuerverwaltung dem Pflichtigen mit, dass die vorgenommene Rückstellung für Ersatzbeschaffungen nicht akzeptiert werden könne. Mit Rechnung Nr. S 94/05 vom 26. Mai 1997 eröffnete die Steuerverwaltung die «Veranlagung für ausserordentliche Einkünfte gemäss § 96 Abs. 2 StG» und erhob beim veranlagten steuerbaren Kapitalgewinn in Höhe von Fr. 349 932.– eine Sondersteuer in Höhe von Fr. 47 653.20.

2. a) Gegen diese Veranlagung erhob die Vertreterin der Pflichtigen mit Eingabe vom 20. Juni 1997 Einsprache und beantragte, es seien gemäss § 32 StG Ersatzbeschaffungen in Höhe von Fr. 142 000.– zu anerkennen und demgemäss die ausserordentlichen Einkünfte gemäss Selbstdeklaration auf Fr. 207 932.– festzusetzen. Zur Begründung wurde im wesentlichen geltend gemacht, dass per 31. Dezember 1994 auf dem Anlagevermögen (des Geschäftes in Z) stille Reserven von rund Fr. 220 000.– (Werkzeuge Fr. 4000.–, Maschinen Fr. 24 000.–, EDV Fr. 25 000.–, Instrumente Fr. 7000.–, Betriebseinrichtungen Fr. 160 000.–) bestanden hätten und innerhalb der Frist gemäss § 32 StG für die verkauften Anlagen Ersatzbeschaffungen im Betrieb Q/LU in Höhe von rund Fr. 142 000.– erfolgt seien. Zu beachten gelte, dass der Kapitalgewinn, welcher anlässlich der Veräusserung eines Teilvermögens anfalle, nicht gegen eine Ersatzbeschaffung spreche, andernfalls derjenige Steuerpflichtige, welcher einen Teilbereich schrittweise an Dritte veräussere, besser

gestellt würde gegenüber demjenigen, welcher diesen Teilbereich in einem Schritt veräussere. Ebenfalls vermöge der Einwand, dass die Übertragung eines Kapitalgewinnes in eine andere Einzelfirma keine Ersatzbeschaffung zulasse, nicht zu überzeugen, da wirtschaftlich und rechtlich der Betrieb in Z und der Betrieb in Q eine Einheit und dasselbe Steuersubjekt darstellen. Eine enge Zusammenarbeit habe insbesondere darin bestanden, dass die meisten geschäftlichen Abläufe wie z.B. die Einkäufe, die Werbung, die Zahlungsaufträge, die EDV-Software etc. koordiniert worden seien. Auch die Buchhaltungs- und Abschlussarbeiten seien der gleichen Treuhandstelle übertragen worden. Aus diesem Grund sei eine Ersatzbeschaffung auch im Betrieb in Q möglich.

b) Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 5. August 1997 ab und machte zur Begründung im wesentlichen geltend, eine Übertragung der stillen Reserven gemäss § 32 Abs. StG sei nicht möglich, weil im vorliegenden Fall nicht bloss Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens, sondern mit der X in Z, ein eigenständiger, voll funktionierender Betrieb verkauft worden sei. Dies lasse sich angesichts der Tatsache, dass der Erwerber das Geschäft als solches weiterführe, nicht bezweifeln. In der Einsprache selber seien daher zu Recht auch für die Einzelfirmen in Q und Z die Begriffe «Betrieb Z» und «Betrieb Q» verwendet worden. Dass zwischen den Einzelfirmen in Q und Z früher eine gewisse Zusammenarbeit und Koordination erfolgt sei, vermöge keine andere Sichtweise zu rechtfertigen, zumal die Buchhaltungen (trotz des gleichen Treuhänders) getrennt geführt worden seien. Der Begriff des Betriebes setze im übrigen auch keine rechtliche Selbständigkeit bzw. eigene Rechtspersönlichkeit voraus; ein Einzelkaufmann, der ein Detailverkaufsunternehmen betreibt, könne somit mehrere Betriebe unterhalten, welche als Einzelfirma im Handelsregister eingetragen sind.

3. Mit Eingabe vom 3. September 1997 erhob die Vertreterin des Pflichtigen gegen den Einsprache-Entscheid Rekurs und beantragte erneut, es seien die veranlagten ausserordentlichen Einkünfte bzw. der Kapitalgewinn um Fr. 142 000.– auf Fr. 207 932.– zu reduzieren. Zur Begründung wurde im wesentlichen folgendes geltend gemacht:

Die Rekurrenten hätten mit Kaufvertrag vom 21. Dezember 1994 lediglich bestimmte Aktiven der im Handelsregister eingetragenen Einzelfirma X in Z, zum Preis von Fr. 490 000.– verkauft. Nebst dem Geschäftsmobiliar, den Warenvorräten sowie dem Goodwill habe der Käufer keine weiteren Aktiven und insbesondere auch keine Passiven übernommen. In Übereinstimmung mit § 32 StG sei in der Jahresrechnung pro 1994 zulasten des Erfolgskontos 720 000 «Verkauf Geschäft» eine «Rückstellung für Ersatzbeschaffung» gebildet worden und auf den Betrieb in Q/LU übertragen worden. In den Jahren 1995 und 1996 seien als Ersatzbeschaffung Anlagevermögen Aktiven in Höhe von Fr. 142 671.– (Maschinen Fr. 48 457.–, Instrumente Fr. 16 942.–, Hörkabineneinrichtung und Büromöbel etc. Fr. 40 350.–, Werkzeuge Fr. 1912.–, EDV-Anlage Fr. 35 008.–) für den Betrieb in Q erworben worden.

Entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung sei eine Ersatzbeschaffung nicht nur innerhalb der organisatorischen Teileinheit «Betrieb», sondern auch innerhalb der betrieblichen Gesamtorganisation des Unternehmens, welche im konkreten Fall aus drei branchengleichen und gleichartigen Betrieben in Z, Q und R bestanden habe, steuerwirksam möglich, zumal die Einkommenssteuer den Unternehmer nach Massgabe seiner gesamthaft vorhandenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu erfassen habe. Wesentliches Element der Ersatzbeschaffung sei der Umstand, dass der Steuerpflichtige über das Entgelt für betriebsnotwendiges Anlagevermögen nicht frei verfügen könne, sondern zur Reinvestition gezwungen sei, falls er seine Unternehmung in der bisherigen Art und Weise fortsetzen wolle. Das Kriterium «Fortsetzung in der bisherigen Art und Weise» müsse daher aufgrund der unternehmerischen Gesamtorganisation beurteilt werden. Auch nach Reich (*Markus Reich (Markus Reich, Unternehmungsumstrukturierungen, 1. Teil, 1. Kapitel, iii. 132)*) erweise sich der Ersatz eines zwangsweise ausgeschiedenen Betriebes durch einen anderen Betrieb ebenso als unternehmerische Notwendigkeit wie der innerbetriebliche Ersatz von Wirtschaftsgütern. Beim Ersatz von betriebsnotwendigen Anlagevermögen in einem anderen Betrieb bestehe ebenso wirtschaftliche Identität zwischen dem ausgeschiedenen und dem neu angeschafften Wirtschaftsgut wie beim Ersatz innerhalb desselben Betriebes. Im vorliegenden Fall dränge sich die Beurteilung aufgrund der Gesamtorganisation im besonderen Masse auf, da der Rekurrent sich aufgrund seines Alters gezwungen gesehen habe, seine Geschäfte geographisch zu zentrieren. Er habe die Teileinheit in Z veräussert und wesentliche Teile des verkauften betriebsnotwendigen Anlagevermögens durch Ersatzobjekte in Q ersetzt und überdies eine neue Teileinheit in R/LU eröffnet. Das unternehmerische Gesamtengagement sei somit fortgesetzt worden. Dass eine Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen durch Erwerb von Ersatzobjekten in einem anderen Betrieb steuerlich anzuerkennen sei, ergebe sich im übrigen auch aufgrund der klaren gesetzgeberischen Zielsetzung, die Ersatzbeschaffung in der ganzen Schweiz zuzulassen. Mit dieser klaren Zielsetzung sei die Auffassung unvereinbar, der Ersatzbeschaffung müsse zwingend innerhalb desselben Betriebes als örtliche organisatorische Einheit erfolgen.

5. Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 17. Oktober 1997, es sei der Rekurs abzuweisen. Die Voraussetzungen für eine steuerfreie Ersatzbeschaffung gemäss § 32 StG seien in casu nicht gegeben, weil die Rekurrenten entgegen ihrer Darstellung nicht nur «bestimmte Aktiven», sondern einen ganzen Betrieb verkauft hätten. Der Käufer habe nicht nur das ganze Geschäftsmobilien und den gesamten Warenvorrat, sondern auch die bestehenden Arbeitsverträge mit den Angestellten des Geschäfts sowie die abgeschlossenen Sachschaden- und Haftpflichtversicherungsverträge übernommen. Der Käufer sei zudem mit allen Rechten und Pflichten in das bestehende Mietverhältnis eingetreten. Der Hinweis der Rekurrenten auf die Massgeblichkeit der unternehmerischen Gesamtorganisation und die zitierte Ansicht von Reich sei insofern unbehelflich, als auch Reich ausdrücklich festhalte, dass «die Ersatzbeschaffung eines ganzen Betriebes durch einen neuen Betrieb nicht steuerneutral abgewickelt werden könne» und eine Ersatzbeschaffung nur vorliege, «wenn das neu angeschaffte Wirtschaftsgut die Lücke, die das Aus-

scheiden des ersetzten Wirtschaftsgutes aufreisse, wiederum schliesse». Im vorliegenden Fall seien durch den Geschäftsverkauf in Z keine neuen Bedürfnisse in Q oder R geschaffen worden, so dass auch in dieser Hinsicht das Vorliegen einer Ersatzbeschaffung zu verneinen sei.

### *Erwägungen:*

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 124 Abs. 1 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung der vorliegenden Streitsache zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie in casu Fr. 8000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Mitgliedern der Steuerrekurskommission beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet einzig die Frage, ob in Bezug auf die ausserordentlichen Einkünfte aus dem Verkauf des Geschäftes in Z Rückstellungen im Umfang von Fr. 142 000.– als Ersatzbeschaffung i.S. von § 32 StG zu anerkennen sind. Die Berechnung der ausserordentlichen Einkünfte bzw. des Kapitalgewinnes ist grundsätzlich nicht bestritten.

3. a) Gemäss § 32 Abs 1 StG können beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens durch funktionell gleiche Vermögensobjekte die stillen Reserven auf das Ersatzobjekt übertragen werden. Sofern die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr stattfindet, kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist innert 2 Jahren zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen.

b) Für die steuerneutrale Ersatzbeschaffung wird somit in kumulativer Weise vorausgesetzt, dass es sich sowohl beim ausscheidenden als auch beim wiederbeschafften Vermögensgegenstand um ein betriebsnotwendiges Anlagegut handelt. Des weiteren wird die Funktionsgleichheit des Ersatzgutes verlangt und schliesslich muss die Ersatzbeschaffung innert einer bestimmten Frist erfolgen.

c) Die Vorinstanz hat in casu das Vorliegen einer Ersatzbeschaffung i.S. von § 32 StG resp. die steuerfreie Übertragung der stillen Reserven zur Hauptsache mit der Begründung abgelehnt, der Rekurrent habe nicht bloss «bestimmte Aktiven» des Betriebes – wie von den Rekurrenten u.a. geltend gemacht wird –, sondern das Geschäft und damit einen Betrieb als solchen veräussert. Der Betrieb der Geschäfte in Q und R könne auch nicht als Fortführung des aufgegebenen Geschäftes in Z betrachtet werden. Diese Auffassung ist nicht zu beanstanden.

4. a) Die Rekurrenten stützen ihre Argumentation zunächst auf den Kaufvertrag vom 21. Dezember 1994, in welchem wohl lediglich «bestimmte Aktiven der im Handelsregister eingetragenen Einzelfirma X in Z» (vgl. Ziff. 1 des Kaufvertrages), umfassend das ganze Geschäftsmobilien, die Warenvorräte und den Goodwill (vgl. Ziff. 2 des Kaufvertrages) als Verkaufsgegenstand aufgeführt sind. Aus den Eintragungen im Handelsregister vom 13. Januar 1995, wonach einerseits die Firma X erloschen ist und deren Aktiven und Passiven an die X Inh. GH übergegangen sind und andererseits die (neueingetragene) Einzelfirma X Inh. GH die Aktiven und Passiven der erloschenen Einzelfirma X übernommen hat, geht jedoch klar hervor, dass das Geschäft und damit der gesamte Betrieb veräußert worden ist. Wie die Vorinstanz zudem zu Recht festhält, hat der Erwerber nicht nur das Geschäftsmobilien, die Warenvorräte und den Goodwill übernommen, sondern darüberhinaus auch die bestehenden Arbeitsverträge mit den Angestellten des Geschäftes (vgl. Ziff. 7 des Kaufvertrages), die abgeschlossenen Sachschaden- und Haftpflichtversicherungsverträge sowie das bestehende Mietverhältnis (vgl. Ziff. 8 des Kaufvertrages). Ebenfalls liegt für das Geschäft in Z eine eigene Bilanz und Erfolgsrechnung vor. Unter diesen Umständen kann nicht mehr davon gesprochen werden, es seien nur bestimmte Aktiven des Geschäftes veräußert worden. Zweifelsohne ist mit der Vorinstanz daher davon auszugehen, dass der Rekurrent einen voll funktionierenden, eigenständigen Geschäftsbetrieb veräußert hat, der vom Erwerber selbständig weitergeführt wird. Aus dieser Feststellung ergibt sich somit, dass die Ersatzbeschaffungen in einem anderen Betrieb getätigt worden sind.

b) Es stellt sich nun aber im weiteren die Frage, ob eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung im Sinne von § 32 StG auch in einem anderen Betrieb erfolgen kann, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, wie dies von den Rekurrenten vertreten wird. Bereits die Vorinstanz hat jedoch zu Recht darauf hingewiesen, dass eine derartige Auslegung der Bestimmung zu einer Erweiterung des Tatbestandes der Ersatzbeschaffung führe, die vom Wortlaut des § 32 StG, wonach stille Reserven nur beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens (steuerneutral) übertragen werden können, nicht mehr gedeckt ist. Der Standpunkt der Rekurrenten lässt sich auch nicht auf die von ihnen zitierte Steuerrechtsliteratur (*Markus Reich, Unternehmensumstrukturierungen, 1. Teil, 1. Kapitel, III. N.32*) abstützen. So hält Reich ausdrücklich fest, was im übrigen von den Rekurrenten in ihren Eingaben gänzlich verschwiegen wird, dass «die Frage der Funktionsgleichheit nur betriebsbezogen zu beantworten ist» und deshalb «die Ersatzbeschaffung eines ganzen Betriebs durch einen neuen Betrieb nicht steuerneutral abgewickelt werden kann» (Reich, a.a.O.). Eine Ersatzbeschaffung liegt nach Reich nur vor, «wenn das neu angeschaffte Wirtschaftsgut die Lücke, die das Ausscheiden des ersetzten Wirtschaftsgutes aufreißt, wiederum schließt». Dies ist nicht der Fall, so Reich weiter, «wenn das neu angeschaffte Vermögensobjekt Bedürfnisse in einem anderen Betrieb deckt, die nicht durch das Ausscheiden des ersteren aufgerissen wurden» (Reich a.a.O.). Diese Auffassung wird auch vom Bundesgericht vertreten. So hat das Bundesgericht die steuerneutrale Ersatzbeschaffung in einem Entscheid vom 19. Dezember 1986 i.S. S.P.Z. u.a. mit der Begründung verweigert, dass aufgrund der örtlichen Distanz der beiden dort in Frage stehenden Betriebe nicht mehr angenommen

werden könne, die alte Kundschaft sei ins neue Geschäft gefolgt. Es handle sich daher um einen anderen Betrieb, zwar derselben Branche, aber mit neuer Kundschaft (vgl. BGE vom 19.12.1986, NST 41 S. 77 ff.). Genau dies trifft auch auf den vorliegenden Fall zu. Bei den Geschäften in Z und Q bzw. R handelt sich wohl um branchengleiche und gleichartige Betriebe, allerdings mit verändertem Kundenkreis, da mit der Vorinstanz aufgrund der Distanz der Betriebe ohne weiteres ausgeschlossen werden darf, dass die bisherigen Kunden von Z nach Q oder R abgewandert sind.

Aus dem Gesagten folgt zusammenfassend, dass die Ersatzbeschaffung in einem anderen Betrieb resp. nicht im Anlagevermögen des veräusserten Betriebes erfolgt ist, und die Vorinstanz demzufolge die steuerfreie Übertragung der stillen Reserven gemäss § 32 StG zu Recht verweigert.

Der vorliegende Rekurs erweist sich daher als unbegründet und ist daher abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.