

Liquidationserlös

Härteparagraf

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 92/1999 vom 22. Oktober 1999

Der Liquidationsüberschuss aus einer im Privatvermögen eines Architekten stehenden Immobilien AG ist nicht dem Liquidationsgewinn bei Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit gleichzusetzen. Eine privilegierte Besteuerung nach § 36^{bis} StG ist damit ausgeschlossen. Da zudem kein vom Gesetzgeber nicht voraussehbarer Einzelfall vorliegt, ist auch eine Reduktion der Steuer in Anwendung des Härteparagrafen nicht möglich.

Sachverhalt:

1. Der Steuerpflichtige, geb. 1937, selbständiger Architekt, ist mit seinen Geschwistern seit über 40 Jahren an der Immobilien AG in Z beteiligt. Eine Mehrheit der Aktionäre beschloss im Juni 1998 diese Aktiengesellschaft zu liquidieren. Der Anteil des Steuerpflichtigen am Liquidationsgewinn inkl. Eigenkapital beträgt Fr. 1'120'437.–.

2. a) Mit Schreiben vom 1. März 1999 ersuchte der Vertreter des Steuerpflichtigen die kantonale Taxationskommission, dass die im Kanton Basel-Landschaft anfallende Steuer aus der Liquidation der Immobilien AG in Z zu dem Satz zu berechnen sei, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Einkünfte eine jährliche Leistung ausgerichtet würde.

Zur Begründung wurde insbesondere angeführt, der Steuerpflichtige besitze seit über 40 Jahren einen 25%-Anteil an der Immobilien AG. Die übrigen Anteile an der Gesellschaft verteilten sich gleichmässig auf seine Geschwister. Die Aktionäre hätten 1998 beschlossen, die Immobiliengesellschaft zu liquidieren. Jeder Anteilseigner übernehme eine entsprechende Liegenschaft in Privatbesitz. Der Liquidationsbeschluss sei auch aus steuerlichen Überlegungen erfolgt. Zum einen könne nach den gesetzlichen Grundlagen der direkten Bundessteuer eine privilegierte Liquidation von Immobiliengesellschaften erfolgen. Zum anderen wohnten drei der vier Geschwister im Kanton Bern. Dieser Kanton lasse auch eine reduzierte Besteuerung von Liquidationsgewinnen aus der Auflösung von Immobiliengesellschaften zu.

Die ordentliche Besteuerung des Liquidationsgewinnes von Fr. 1'120'437.– sei ein wirtschaftlicher Härtefall. Die Beteiligung an der Immobilien AG gelte für den Steuerpflichtigen als Vorsorge für das Alter. Bis zur Einführung des BVG-Oligatoriums habe die Vermögensbildung über die Immobiliengesellschaft die einzige Altersvorsorge gebildet. Ab 1. Januar 1985 hätten die Steuerpflichtigen mit dem Auf-

bau einer unabhängigen Altersvorsorge begonnen, welche jedoch nur einen Teil der Altersvorsorge decken könne. Einkäufe in die obligatorische Altersvorsorge hätten die Steuerpflichtigen nicht vornehmen können, da die flüssigen Mittel nicht ausreichend zur Verfügung gestanden seien. Die jährlichen Einlagen basierten auf den effektiven Einkommen. Die BVG-Altersvorsorge bei der Rentenanstalt erreiche beim Steuerpflichtigen am 30. April 2003 Fr. 350'694.– und bei seiner Ehefrau am 31. Mai 2004 Fr. 128'579.–. Das Alterskapital ergebe bei Erreichen der Altersgrenze eine Altersrente von Fr. 34'508.– pro Jahr für beide Ehegatten. Gemessen am versteuerten Durchschnittseinkommen der letzten 10 Jahre von Fr. 264'320.– könnten die Steuerpflichtigen nicht von der BVG-Rente leben. Die Obergrenze seiner Altersrente nach § 2 der Regierungsratsverordnung vom 22. Oktober 1974 zum Steuer- und Finanzgesetz von 70% des Jahresdurchschnittes der letzten 10 Jahre betrage Fr. 185'024.–, was er mit seinem mutmasslichen Alterseinkommen von Fr. 128'864.– ab Rentenbeginn nicht erreiche. Sein Alterseinkommen setze sich aus der BVG-Rente von Fr. 34'508.–, der AHV-Rente von Fr. 31'356.– und der Rente aus dem Liquidationsgewinn von Fr. 63'000.– zusammen. Eine ordentliche Besteuerung des Liquidationsgewinnes von Fr. 1'120'437.– ergäbe eine Belastung von rund Fr. 404'000.–. Es handle sich um einen Härtefall, der dadurch entstanden sei, dass sich der Steuerpflichtige beim Entscheid über die Liquidation in der Minderheit befunden habe.

b) Mit Entscheid vom 17. Mai 1999 wies die kantonale Taxationskommission das Gesuch des Steuerpflichtigen vollumfänglich ab.

Als Begründung führte sie im wesentlichen an, es sei offensichtlich, dass § 36^{bis} StG nicht zur Anwendung gelangen könne, da der Steuerpflichtige nach wie vor eine selbständige Erwerbstätigkeit habe und die Aktienbeteiligung an der Immobilien AG auch nicht zu seinem Geschäftsvermögen gehöre. Aufgrund der vom Steuergesetzgeber sehr eingeschränkten Privilegierung von Liquidationsgewinnen sei es der Taxationskommission verwehrt, entsprechende Steuerprivilegierungen in Abweichung der gesetzlichen Regelung über den Härteparagrafen auszuweiten. Das gleiche gelte nach Auffassung der Taxationskommission auch für eine aussergesetzliche privilegierte Besteuerung eines Liquidationserlöses aus der Liquidation einer Immobiliengesellschaft in Anpassung an das Recht der direkten Bundessteuer. Nachdem der basellandschaftliche Steuergesetzgeber in Kenntnis der bundessteuerlichen Lösung auf eine privilegierte Besteuerung der Liquidation von Immobiliengesellschaften verzichtet habe, könne es ebenfalls nicht mehr in der Kompetenz der Taxationskommission liegen, über den Härteparagrafen eine Änderung herbeizuführen. Aufgrund der vom Gesetzgeber strikte festgelegten Regelung fehle es deshalb an einer objektiven Härte im Sinne von § 183 StG. Aber auch in subjektiver Hinsicht, d.h. in Berücksichtigung der sehr guten Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Gesuchsteller, könne eine Härte im Sinne von § 183 StG nicht bejaht werden.

3. Mit Schreiben vom 17. Juni 1999 erhoben die Steuerpflichtigen Rekurs und beantragten, es sei die im Kanton Basel-Landschaft anfallende Steuer aus der Liqui-

ation der Immobilien AG in Z zu dem Satz zu berechnen, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Einkünfte eine jährliche Leistung ausgerichtet würde.

Zur Begründung führten sie im wesentlichen an, die Immobilien AG habe mehrere Liegenschaften und Baulandparzellen besessen. Sämtliche Immobilien befänden sich im Kanton Bern. In Anbetracht der steuerlichen Privilegierung von Liquidationsgewinnen hebe der Kanton Bern die Liegenschaftswerte an die höchstmögliche vertretbare Grenze. Die acht Liegenschaften der Immobilien AG, welche mit ihren Erstellungskosten von rund Fr. 5'850'000.– in der Bilanz figurierten, seien von der Steuerverwaltung des Kantons Bern ursprünglich mit Fr. 11'764'400.– bewertet worden. Aufgrund von Fachexpertisen habe die Steuerverwaltung eingewilligt, den Betrag auf Fr. 9'922'700.– festzulegen. Diese heutigen Liquidationswerte der Liegenschaften würden einer Bruttorendite von 5,3 bis 6,8% entsprechen, lägen also noch über einem heute üblichen Marktwert und seien um ein Vielfaches höher als der Steuerwert des Kantons Basel-Landschaft eingeschätzt. Eine volle Besteuerung, wie sie die Taxationskommission vornehme, bedeute deshalb eine untragbare Substanzminderung, wodurch ihre Altersvorsorge in unzumutbarem Masse ausgehöhlt werde.

Die Taxationskommission begründe ihren Entscheid damit, dass die Aktien nicht zum Geschäftsvermögen gehörten und dass die Tätigkeit als Architekturbüro weitergeführt werde. Die Aufteilung in Geschäfts- und Privatbuchhaltung werde zur betriebswirtschaftlichen Kontrolle vorgenommen. Bei einer Einzelfirma sei sie steuerrechtlich nicht relevant. Die Argumentation der Taxationskommission befremde ihn deshalb sehr. Tatsache sei zudem, dass er in den letzten 15 Jahren als Verwaltungsratspräsident die Geschicke der Immobilien AG geleitet habe. Diese Tätigkeit habe einen wesentlichen Teil seiner Arbeitskraft in Anspruch genommen und sei bei Fr. 4'000.– pro Jahr Entschädigung fast ehrenamtlich ausgeübt worden, um ein Maximum an Substanz als Altersvorsorge zu erhalten. Da bei seinem Alter (Jahrgang 1937) einerseits eine Geschäftsaufgabe nicht mehr in weiter Ferne liege und andererseits keine Liquidationsgewinne entstehen würden, da die Honorare laufend versteuert würden und somit keine wesentlichen Werte vorhanden seien, dürfe die Liquidation der Immobilien AG in Z umso mehr als Geschäftsaufgabe gewertet werden. Die Taxationskommission führe ja an, dass in Bezug auf die ungenügende Altersvorsorge die Bedingungen für eine Begünstigung erfüllt seien, was seines Erachtens das Hauptkriterium sein müsse.

4. Mit Vernehmlassung vom 9. Juli 1999 beantragte die kantonale Taxationskommission die Abweisung des Rekurses.

Als Begründung führte sie im wesentlichen an, in der Rekurschrift vom 17. Juni 1999 werde nun geltend gemacht, der Kanton Bern habe die Liegenschaftswerte im Hinblick auf die dort geltende privilegierte Besteuerung sehr hoch angesetzt. Man könne jedoch mit Sicherheit davon ausgehen, dass ein Zusammenhang zwischen der Festlegung von Verkehrswerten (aufgrund von Fachexpertisen und gegenseitig anerkannt) und der nachfolgenden Besteuerung nicht gegeben sei.

Die Möglichkeit eine angemessene Altersvorsorge aufzubauen habe sowohl von den Institutionen als auch von den finanziellen Mitteln her bestanden und bestehe nach wie vor. Zudem könne die nun in Privatbesitz übergegangene Liegenschaft weiterhin als Altersvorsorge dienen.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist nach § 183 Abs. 2 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Streitfalles zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– 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. Der Beurteilung unterliegt die Frage, ob ein Härtefall im Sinne von § 183 Abs. 1 StG gegeben ist, wenn bei einem selbständig erwerbstätigen Architekten der Gewinn aus der Liquidation einer Immobilien-Aktiengesellschaft nicht analog zu § 36bis StG zu dem Steuersatz, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Einkünfte eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde, mindestens aber zum Minimalsatz von 2%, besteuert wird.

a) Gemäss § 183 Abs. 1 StG kann im Einschätzungsverfahren die kantonale Taxationskommission oder im Rekursverfahren die kantonale Steuerrekurskommission von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen, wenn sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergibt. Diese Bestimmung verleiht demnach der Taxationskommission und der Steuerrekurskommission die Befugnis, in Fällen besonderer Härte die Steuerleistung niedriger anzusetzen, als die allgemeinen Regeln dies verlangen, um auf diese Weise Unbilligkeiten der gesetzlichen Ordnung auszugleichen bzw. die allzu harten Folgen einer an sich gesetzeskonformen Veranlagung zu mildern. Aufgrund des im Steuerrechts unbestrittenen Grundsatzes der gesetzmässigen Besteuerung ist indessen bei der Anwendung dieses Ausnahmerechts grosse Zurückhaltung angezeigt.

Als Härtefälle im Sinne von § 183 Abs. 1 StG können nach konstanter Praxis nur solche in Betracht kommen, für die die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten Belastung führt, weil der Gesetzgeber für den betreffenden, ganz speziellen Fall die steuerlichen Konsequenzen seiner Normierung nicht vorausgesehen hat (Basellandschaftliche Steuerpraxis (BLStPr) IX, S. 388 E. 4). Neben dieser sich aus dem Gesetz ergebenden objektiven Härte muss auch eine Härte in subjektiver Hinsicht vorliegen, d.h. die steuerliche Mehrbelastung muss sich für die Steuerpflichtigen auch im Verhältnis zu ihrem steuerbaren Einkommen als unbillig erweisen

(BLStPr XII, S. 103 E. 2). Je nach Steuerart und Fallgruppe ist jedoch dem subjektiven Moment unterschiedliches Gewicht beizumessen. Während bei der Einkommenssteuer aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip heraus dem Element der subjektiven Härte entscheidende Bedeutung zugemessen werden muss, rechtfertigt es sich, bei den Immobilien- und Objektsteuern (Grundstückgewinnsteuer, Handänderungssteuer) die Annahme eines Härtefalles allein vom Bestehen einer objektiven Härte abhängen zu lassen (BLStPr XI, S. 509 E. 3a).

b) Die Steuerpflichtigen verlangen, dass der Gewinn aus der Liquidation der Immobilien AG nach Massgabe von § 36^{bis} StG besteuert wird. Zu prüfen ist im vorliegenden Fall, ob die Liquidation der Immobilien AG bei der endgültigen Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten erfolgte und ob die Aktien der Immobilien AG zu seinem Geschäftsvermögen gehörten. Eine Unternehmensbeteiligung gehört nur dann zum Geschäftsvermögen, wenn sie ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit tatsächlich dient. In den letzten 15 Jahren war er Verwaltungsratspräsident der Immobilien AG, wobei er ein Einkommen von Fr. 4'000.– pro Jahr erzielte. Daraus ergibt sich aber nicht, dass die Beteiligung an der Immobilien AG seinem Architekturbüro in betrieblicher Hinsicht unmittelbar diene, somit sind diese Aktien seinem Privatvermögen zuzuordnen (vgl. *Ernst Höhn/Robert Waldburger*, Steuerrecht, Band II, 1999, § 38 N. 43 ff.; *Ernst Känzig*, Die eidgenössische Wehrsteuer, I. Teil, 2. Aufl. 1982, Art. 21 N. 155). Da die Beteiligung an der Immobilien AG in Z nicht zu seinem Geschäftsvermögen gehörte und er nach der Liquidation der Immobilien AG seine selbständige Erwerbstätigkeit als Architekt auch nicht beendete, kann eine Besteuerung nach § 36^{bis} StG nicht zur Anwendung kommen. Im Umstand, dass der Gewinn aus der Liquidation der Immobilien AG beim Rekurrenten nicht nach § 36^{bis} StG besteuert wird, kann auch nicht von einem vom Gesetzgeber nicht vorausgesehenen Einzelfall, der zu einer ungerechtfertigten Belastung im Sinne von § 183 Abs. 1 StG führt, gesprochen werden. Ausserdem ist zu beachten, dass der Kanton Basel-Landschaft in der Ausgestaltung seiner Steuergesetze innerhalb der verfassungsmässigen Schranken autonom ist und demzufolge eine Besteuerung des Liquidationsgewinnes bei einer Immobiliengesellschaft zum ordentlichen Einkommenssteuersatz rechtmässig ist, auch wenn der Kanton Bern und der Bund in diesen Fällen eine privilegierte Besteuerung vorsehen.

c) Aus all diesen Erwägungen kommt die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass der Gewinn aus der Liquidation der Immobilien AG nicht nach § 183 Abs. 1 StG analog zu § 36^{bis} StG zu dem Steuersatz, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Einkünfte eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde, mindestens aber zum Minimalsatz von 2%, besteuert werden kann. Der Rekurs erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.