

Selbständiger Erwerb

Goodwill

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 8. Januar 2003

Beitritt eines (stillen) Teilhabers, Übertragung von Anteilsrechten gegen Entgelt, Bilanzierung, Aktivierung und gewinnwirksame Realisierung von entgeltlich erworbenem Goodwill.

I. Sachverhalt

Dr. H. X. betrieb während vieler Jahre die Apotheke «A.» in Basel. Dies geschah ab dem Jahre 1983 in der Rechtsform einer stillen Gesellschaft, an welcher Dr. V. Y. mit einer Einlage von Fr. 300'000.– zu 3/7 beteiligt war. Nachdem Dr. X. das Gesellschaftsverhältnis auf den 31. Mai 1995 gekündigt hatte, einigten sich die beiden Gesellschafter mit Vereinbarung vom 24. Mai 1995 darauf, dass Dr. X. an Dr. Y. für ihren Anteil zuzüglich Goodwill folgende Zahlungen leistet: Fr. 600'000.– nebst einem Drittel des Gewinnes aus den Geschäftsjahren, endend am 31. Juli 1998, 1999 und 2000, was in der Folge einen zusätzlichen Betrag von Fr. 186'760.– und einen Gesamtpreis von Fr. 786'760.– ergab.

Mit Vertrag vom 24. August 1995 beteiligte sich neu P. Z. rückwirkend per 1. August 1995 zu 1/4 als stiller Gesellschafter an der Apotheke «A.», wofür er Dr. X. den Betrag von Fr. 560'000.–, entsprechend 1/4 der auf insgesamt Fr. 2'240'000.– bewerteten Apotheke, zahlte. Die Steuerverwaltung berechnete daraufhin den Ehegatten Dr. H. und I. X. mit Einspracheentscheid vom 29. Februar 2000 als steuerbaren Verkaufserlös den Betrag von Fr. 435'000.–, abzüglich Fr. 133'970.– Abschreibungen auf Goodwill. Einen von den Steuerpflichtigen hiergegen erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 25. Oktober 2001 vollumfänglich ab.

Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission haben Dr. H. und I. X. fristgemäss Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben mit dem Antrag, es sei der steuerbare Gewinn aus dem Verkauf der Beteiligung auf maximal Fr. 101'056.–, eventualiter auf maximal Fr. 246'164.– festzusetzen. Das Finanzdepartement beantragt die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei. Die Einzelheiten der Standpunkte ergeben sich, soweit für den Entscheid von Bedeutung, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der vorliegende Entscheid des Verwaltungsgerichts ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

II. Entscheidungsgründe

2. a) Vorliegend geht es um die Beurteilung der Steuerpflicht pro 1995, d.h. für einen Zeitraum, welcher vor der Steuerperiode 2001 liegt. Gemäss § 234 Abs. 1 lit. a des per 1. Januar 2001 in Kraft gesetzten revidierten Steuergesetzes (StG; SG 640.100) findet dieses somit keine Anwendung und es ist das alte Steuergesetz vom 22. Dezember 1949 (aStG) massgeblich.

b) Umstritten ist vorliegend, in welchem Umfang die Rekurrenten einen als Einkommen steuerbaren Erlös aus dem Verkauf der Viertels-Beteiligung an der Apotheke an P. Z. erzielt haben. Gemäss § 38 lit. c aStG fallen unter den Begriff des steuerbaren Einkommens u.a. Kapitalgewinn und Kapitalzuwachs, die im Betrieb eines nach kaufmännischer Art geführten Unternehmens durch Veräusserung erzielt worden sind oder durch Verbuchung in Erscheinung treten. Vom Roheinkommen können nach § 43 Abs. 1 lit. d aStG u.a. die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen abgezogen werden.

c) Die Steuerverwaltung und die Vorinstanz betrachten den Erlös aus dem per 1. August 1995 an P. Z. verkauften Goodwill im Wert von Fr. 435'000.– (Kaufpreis Fr. 560'000.–, abzüglich Fr. 125'000.– Kapitalanteil) als steuerbaren Liquidationsgewinn. Davon in Abzug gebracht wurde die Abschreibung auf dem Goodwill, welchen der Rekurrent seinerseits von Dr. Y. per 31. Mai 1995 erworben hatte. Der Betrag der Abschreibung von Fr. 133'970.– wurde in den vorinstanzlichen Entscheiden wie folgt berechnet: Kaufpreis Fr. 786'760.–, abzüglich Kapitalanteil Fr. 212'600.–, ergibt einen Wert des Goodwills von Fr. 574'160.–. Auf diesem Goodwill wurde ab Datum des Erwerbs (31. Mai 1995) bis zum Ende des Steuerjahres am 31. Dezember 1995 eine Abschreibung von 40 % zugelassen. Per Ende 1995 wurde die Einzelfirma in eine GmbH umgewandelt, weshalb eine weitere Abschreibung des erworbenen Goodwills in der Einzelfirma nicht mehr möglich war. Aus dem steuerbaren Verkaufserlös von Fr. 435'000.– und der Guthrift zulässiger Abschreibungen von Fr. 133'970.– ergab sich ein (zusätzliches) steuerbares Einkommen der Rekurrenten von Fr. 301'030.–.

d) Beim vorliegend zu beurteilenden Verkauf von Geschäftsanteilen geht es nicht um eine Liquidation des ganzen Geschäftes, sondern um den Beitritt eines Dritten (P. Z.), der 1/4 des Geschäftes als stiller Gesellschafter übernimmt und hierfür dem Rekurrenten ein Entgelt in bestimmter Höhe zahlt. Auch ist P. Z. nicht mit zusätzlichem Kapital in die einfache Gesellschaft eingetreten; vielmehr hat ihm der bisherige Inhaber der Einzelunternehmung einen Viertel des Geschäftes übertragen. Damit hat sich am Geschäft als wirtschaftlich-betrieblicher Einheit nichts geändert. Lediglich das Eigenkapital des Rekurrenten hat sich um einen Viertel reduziert; dafür ist dieser Viertel dem Konto des neu eintretenden P. Z. gutzuschreiben. In diesem Fall hat P. Z. nach der mit dem Rekurrenten getroffenen Vereinbarung weder eine zusätzliche Einlage noch ein bestimmtes Aufgeld für den Anteil an den stillen Reserven geleistet und damit nicht die entsprechenden steuerlichen Folgen ausgelöst. Die diesbezüglichen Ausführungen der Rekurrenten stossen daher ins Leere. Vielmehr ent-

steht mit dem hier gewählten Vorgehen, wo der Neubeteiligte für den Erwerb eines (internen) Anteils an den Aktiven und Passiven des Unternehmens ein Entgelt leistet, für den bisherigen Alleininhaber der Unternehmung, d.h. den Rekurrenten, insoweit steuerbares Einkommen, als das Entgelt den Einkommenssteuerwert der übertragenen Aktiven und Passiven übersteigt (Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Aufl., S. 649 ff.). P. Z. hat durch die mit dem Rekurrenten getroffene Vereinbarung einen Viertel des nicht bilanzierten Goodwills erworben, der hier wie stille Reserven zu behandeln ist. Mit der Leistung des vereinbarten Entgelts wird der Goodwill zu einem Viertel realisiert, womit für die Rekurrenten steuerbares Einkommen entsteht.

e) Bei der Berechnung des realisierten und damit steuerbaren Goodwills ist Folgendes zu berücksichtigen: Vom gesamten Goodwill, von welchem P. Z. per 1. August 1995 einen Viertel übernommen hat, hatte der Rekurrent vorgängig seinerseits einen Teil entgeltlich erworben. Der Rekurrent hat nämlich, wie dargelegt, per 31. Mai 1995 3/7 der Geschäftes samt dem entsprechenden Goodwill zum Preis von insgesamt Fr. 786'760.– von Dr. Y. übernommen. Von diesem Gesamtaufpreis bilden nach den übereinstimmenden Angaben der Rekurrenten und der Vorinstanz Fr. 574'160.– das Entgelt für erworbenen Goodwill. Entgeltlich erworbener Goodwill ist in der Bilanz zu aktivieren, während selbsterschaffener Goodwill nicht bilanzierbar ist (Cagianut/Höhn, a.a.O., S. 314, 318). In der Steuerbilanz der Rekurrenten, d.h. der für die Berechnung der Einkommenssteuer massgeblichen Berechnungsgrundlage per 31. Mai 1995, ist daher dieser entgeltlich erworbene Goodwill unter den Aktiven des Geschäftes, das dem Rekurrenten zu diesem Zeitpunkt allein gehört, zu bilanzieren (und erhöht sich dementsprechend auf der Passivseite das Eigenkapital des Rekurrenten). Dass die Verbuchung des erworbenen Goodwills zulässig ist, wird von der Steuerverwaltung anerkannt, gesteht sie doch dem Rekurrenten ebenfalls eine Abschreibung hierauf zu. Abgeschrieben werden kann aber nur, was mit einem bestimmten Betrag verbucht worden ist. Der per 31. Mai 1995 mit Fr. 574'160.– erworbene und aktivierte Goodwill ist unbestrittenermassen jährlich um 40% abzuschreiben, was bis zum 31. Juli 1995 pro rata temporis eine Abschreibung von Fr. 38'277.– (2/12 von 40% auf Fr. 574'160.–) ergibt. Zu diesem Zeitpunkt erwarb P. Z. einen Viertel des gesamten Goodwills der Unternehmung und damit auch einen Viertel des aktivierten und seit 31. Mai 1995 bereits teilweise abgeschriebenen Goodwills von Fr. 535'883.– (Fr. 574'160.–, abzüglich Fr. 38'277.–), also Fr. 133'970.–. Dem Rekurrenten verblieben nur noch drei Viertel des aktivierten Goodwills, also nur noch Fr. 401'913.–, die vom 1. August 1995 bis zum 31. Dezember 1995 pro rata temporis wiederum zu 40%, d.h. um weitere Fr. 66'985.–, abzuschreiben sind. Die zulässige Abschreibung beträgt somit für die Rekurrenten pro 1995 Fr. 105'262.– (Fr. 38'277.– plus Fr. 66'985.–).

f) Aus dem geschilderten Vorgang ist ersichtlich, dass der Rekurrent an P. Z. per 1. August 1995 vom ganzen Goodwill einen Viertel veräussert hat, worin wiederum ein Viertel des vom Rekurrenten seinerseits per 31. Mai 1995 erworbenen und bis zum 1. August 1995 teilweise abgeschriebenen Goodwills im Betrag von Fr. 535'883.–, also Fr. 133'970.–, enthalten ist. Dieser Betrag ist dem Rekurrenten

bei der Berechnung des von ihm durch den Verkauf an P. Z. realisierten und damit steuerbaren Goodwills gutzuschreiben. Der Betrag stammt nämlich aus der entgeltlichen Übernahme des Geschäftsanteils von Frau Dr. Y. und hat sich nicht aus der Wertsteigerung des Anteils des Rekurrenten am Geschäft ergeben. Bilanzmässig ist er aktiviert und nicht mehr «still». Somit haben die Rekurrenten aus der Realisierung des Goodwills nur einen Gewinn von Fr. 301'030.– (Verkaufspreis Fr. 560'000.–, abzüglich Kapitalanteil Fr. 125'000.–, abzüglich von P. Z. übernommenem Goodwillanteil von Fr. 133'970.–) erzielt. Der angefochtene Entscheid ist somit insofern zu korrigieren, als der Gewinn aus realisiertem Goodwill auf Fr. 301'030.– und die zulässige Abschreibung auf dem erworbenen Goodwill pro 1995 auf Fr. 105'262.– festzusetzen ist. Dies entspricht im Übrigen auch dem Eventualstandpunkt der Steuerverwaltung in deren Duplik vom 7. Februar 2001, welche sie im Verfahren vor der Steuerrekurskommission eingereicht hat.

Demgemäss wird erkannt:

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der angefochtene Entscheid aufgehoben und werden pro 1995 der Gewinn der Rekurrenten aus realisiertem Goodwill auf Fr. 301'030.– und die zulässige Abschreibung auf dem erworbenen Goodwill auf Fr. 105'262.– festgesetzt. Das weitergehende Begehren der Rekurrenten wird abgewiesen.