2014-226

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 19. November 2015

Mitwirkende	Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, Dr. Ursula Schneider-Fuchs, lic. iur. Debora von Orelli und MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**X** […], vertreten durch: A AG, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2012 (Forderungsverzicht, § 19 Abs. 1 StG)

Sachverhalt

A. Der Rekurrent, X, ist Geschäftsführer der „B GmbH“ mit Sitz in Basel. Diese entstand durch die Umwandlung des Einzelunternehmens „C“ per 22. Oktober 2012 (mit Rückwirkung auf den 1. Januar 2012). Die Umwandlung erfolgte unter Übernahme sämtlicher Aktiven und Passiven zu Buchwerten. Lediglich die Darlehensschuld in der Höhe von CHF 106‘500.00 gegenüber der Eltern des Rekurrenten wurde nicht übernommen.

Mit Veranlagungsverfügung vom 28. August 2014 zu den kantonalen Steuern pro 2012 rechnete die Steuerverwaltung die Darlehensschuld als Einkommen auf. Sie begründete dies damit, dass das Darlehen nicht in die „B GmbH“ eingebracht worden sei.

B. Mit Schreiben vom 22. September 2014 erhob der Rekurrent, vertreten durch die A AG, Einsprache. Er beantragte, dass das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 0.00 festzulegen sei. In der Bilanz per 31. Dezember 2011 sei das Darlehen gegenüber seinen Eltern ausgewiesen. Das Eigenkapital habe einen Verlust in der Höhe von CHF 78‘248.49 betragen. Für die Gründung der GmbH sei jedoch ein positives Guthaben notwendig gewesen, weshalb seine Eltern ihm das Darlehen per 1. Januar 2012 geschenkt hätten.

Mit Entscheid vom 3. November 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie begründete dies damit, dass es sich beim Schuldenerlass durch die Eltern des Rekurrenten um einen das Fremdkapital vermindernden Forderungsverzicht handle. Der Zweck dessen sei gewesen, dass die Umwandlung in eine GmbH habe stattfinden können.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid erhebt der Rekurrent, weiterhin vertreten durch die A AG, mit Schreiben vom 25. November 2014 Rekurs mit dem Antrag, dass die Übertragung des Darlehens in der Höhe von CHF 106‘500.00 durch seine Eltern gegenüber der Einzelfirma „C“ auf ihn als steuerfreie Schenkung an Nachkommen zu betrachten sei. Eventualiter sei die Übertragung der Darlehensschuld als steuerneutraler Darlehensverzicht zu qualifizieren. Subeventualiter sei eine Rückstellung für AHV-Beiträge von 9.8% zu berücksichtigen.

In ihrer Vernehmlassung vom 30. Januar 2015 beantragt die Steuerverwaltung die Gutheissung des Rekurses bezüglich AHV-Beiträge, ansonsten jedoch dessen Abweisung.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 3. November 2014 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Die Vertreterin des Rekurrenten ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 25. November 2014 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Der Rekurrent beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 3. November 2014 betreffend kantonale Steuern pro 2012 aufzuheben und die Übertragung des Darlehens in der Höhe von CHF 106‘500.00 durch seine Eltern gegenüber der Einzelfirma „C“ auf ihn als steuerfreie Schenkung an Nachkommen zu betrachten. Eventualiter sei die Übertragung der Darlehensschuld als steuerneutraler Darlehensverzicht zu qualifizieren. Subeventualiter sei eine Rückstellung für AHV-Beiträge von 9.8% zu berücksichtigen.

   b) Zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung zu Recht den Forderungsverzicht der Eltern des Rekurrenten in der Höhe von CHF 106‘500.00 als steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufrechnete.

3. Gemäss § 19 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Für steuerpflichtige Personen, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gelten die für die Ermittlung des Gewinns juristischer Personen massgeblichen Grundsätze (vgl. § 19 Abs. 3 StG i.V.m. § 69 Abs. 1 StG).

4. a) Forderungsverzichte seitens der Gläubiger werden praxisgemäss als einkommens- und ertragserhöhend angesehen, wenn es sich um Leistungen unbeteiligter Dritter handelt. Die Steuerverwaltung hat deshalb im vorliegenden Fall den Forderungsverzicht durch die Eltern des Rekurrenten anlässlich der Veranlagung als steuerbares Einkommen aus selbständigem Erwerb angerechnet.

b) Der Rekurrent bringt vor, dass die Forderung der Eltern gemäss Bilanz per 31. Dezember 2011 CHF 106‘500.00 betragen habe. Gleichzeitig sei das Eigenkapital der Einzelunternehmung mit CHF 78‘248.59 negativ gewesen. Die Eltern hätten ihm die Forderung per 1. Januar 2012 geschenkt, weshalb die Forderung auf diesen Zeitpunkt hin auf ihn gelautet habe. Anschliessend sei das Darlehen mit dem Eigenkapital verrechnet worden. Mit dem neuen Eigenkapital sei das Stammkapital von CHF 20‘000.00 der GmbH gezeichnet worden. Die restlichen CHF 8‘251.51 seien als Forderung des Gesellschafters in die GmbH eingebucht worden. Es sei der Wille seiner Eltern gewesen, ihm den Betrag in der Höhe von CHF 106‘500.00 zu schenken, damit er die GmbH gründen könne. Es sei nicht um das Darlehen gegenüber der Einzelunternehmung, sondern um die Schenkung an den Sohn gegangen. Ausserdem sei das negative Eigenkapital durch Privatbezüge und nicht durch eine geschäftliche Situation entstanden.

c) Die Steuerverwaltung hingegen macht geltend, dass es sich beim Darlehen um eine Geschäftsschuld handle. Die geschäftliche Widmung ergebe sich aus den Buchhaltungen für die Jahre 2010 und 2011. Allein aufgrund des Verzichts durch die Eltern könne der geschäftliche Charakter der Forderung nicht abgesprochen und der Forderungsverzicht als private Schenkung beurteilt werden. Sie hält weiter fest, dass gemäss Urteil des Bundesgerichts vom 1. April 2009 (2C_224/2008, E. 2.2) nicht alle Forderungserlasse von nahestehenden Personen als Schenkung zu qualifizieren seien. Vor allem im Falle einer Überschuldung sei von einem Forderungsverzicht auszugehen. Vorliegend würden die Bilanzen für die Jahre 2010 und 2011 ein negatives Eigenkapital ausweisen. Der Vorwand des Rekurrenten, dass dies durch private Bezüge entstanden sei, sei wenig glaubhaft.

5. a) Als erstes ist zu prüfen, ob es sich beim Darlehen um Geschäfts- oder Privatvermögen handelt. Nach § 10 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) beurteilt sich die Zugehörigkeit zum Geschäfts- oder Privatvermögen aufgrund der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse. Laut § 10 Abs. 2 StV gehören zum Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Eine Zerlegung des Wertes von gemischt genutzten Gütern in Geschäfts- und Privatvermögen findet nicht statt. Primär ist auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen. Von Geschäftsvermögen ist grundsätzlich auszugehen, wenn dieses tatsächlich dem Geschäft dient (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2A_44/2006 vom 17. November 2006, E. 2.1 f. mit weiteren Hinweisen).

b) Um einen Vermögenswert dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuordnen zu können, müssen alle in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände gewürdigt werden. Vermögenswerte können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder notwendiges Privatvermögen bilden oder Alternativgüter darstellen. Alternativgüter gehören sowohl zum Geschäfts- als auch zum Privatvermögen (Urteil des Bundesgerichts 2A_52/2003 vom 23. Januar 2003, E. 2.2 f.). Dient ein Alternativgut gleichzeitig sowohl privaten wie auch geschäftlichen Zwecken, so spricht man von gemischt genutzten Gütern. In diesen Fällen erfolgt die Zuweisung eines Vermögenswertes zum Geschäfts- oder Privatvermögen nach der Präponderanzmethode. Nach dieser Methode werden die gemischt genutzten Güter, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, in ihrer Gesamtheit dem Geschäftsvermögen zugewiesen. Wird ein Vermögenswert hingegen vorwiegend nicht geschäftlich benutzt, so ist er dem Privatvermögen zuzuordnen, auch wenn er teilweise geschäftlich genutzt wird (BGE 133 II 420, E. 3.3).

c) Ist eine eindeutige Zuordnung eines Vermögenswertes zum Geschäfts- oder Privatvermögen einer steuerpflichtigen Person nicht möglich, hat sie anhand von Indizien zu erfolgen. Da die Forderung der Eltern im vorliegenden Fall in der Einzelunternehmung verbucht worden ist, ist vorliegend von einer Geschäftsschuld auszugehen.

6. a) Fraglich ist, ob am 1. Januar 2012 (Stichtag) eine Überschuldung der Einzelfirma vorlag. Der Rekurrent bringt vor, dass das Eigenkapital vor der Umstrukturierung zwar negativ gewesen sei, dies aber nur dem Umstand der Privatbezüge geschuldet sei. Wären die Privatbezüge über ein Privatkonto getätigt worden, wäre das Eigenkapital nicht negativ gewesen und es hätte keine Überschuldung vorgelegen.

b) Die Frage, ob bei einer Einzelunternehmung eine Überschuldung vorliegt, kann nicht wie bei einer juristischen Person beantwortet werden, da auch das Privatvermögen des Inhabers und dessen private Verhältnisse zu berücksichtigen sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 29 N 9).

c) Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die Einzelunternehmung sanierungsbedürftig war. Allerdings lag aufgrund der persönlichen Verhältnisse des Rekurrenten zu einem der Hauptschuldner (Eltern des Rekurrenten) kein akuter Sanierungsbedarf vor, da erst diese Forderung die Einzelunternehmung als überschuldet dastehen liess.

d) Eine Sanierung ist bei einer Einzelunternehmung wie bei einer juristischen Person möglich. Im vorliegenden Fall wurde die Überschuldung durch einen Forderungsverzicht der Eltern des Rekurrenten behoben. Gemäss Bundesgericht und der Lehre sind Forderungsverzichte von unbeteiligten Dritten als einkommens- und ertragserhöhend zu betrachten (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 1. April 2009 2C_224/2008, E. 2.2 sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 64 N 153 ff.). Da es sich bei den Drittgläubigern um die Eltern des Rekurrenten handelt, ist zu prüfen, ob es sich um ein schenkungshalber erfolgten Darlehensverzicht oder um ein sanierungshalber erfolgten Forderungsverzicht handelt.

e) Bei nahen Verwandten ist gemäss Bundesgericht eine Schenkung bei einem Schuldenerlass zu vermuten (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 1. April 2009 2C_224/2008, E. 2.2). Entscheidend ist die Absicht der Darlehensgeber. Ein Schuldenerlass durch Schenkung ist selbst bei einem geschäftlichen Darlehen durchaus möglich und sogar anzunehmen. Es ist darauf abzustellen, ob der Schuldenerlass primär aus Rücksicht auf die privaten Beziehungen zum Unternehmer und somit aus privaten Gründen erfolgt ist. Ist dies der Fall, so ist der Schuldenerlass als privater Vermögenszugang zu qualifizieren. Der Schuldenerlass bedeutet somit eine Schenkung an den Unternehmer mit anschliessender Privateinlage in die Gesellschaft (vgl. St. Galler Steuerbuch, StB 29 Nr. 9, E. 1.1).

f) Der Rekurrent macht geltend, dass der Grund für den Darlehensverzicht der Eltern ganz klar im Verwandtschaftsverhältnis und nicht in einer Geschäftsbeziehung begründet liegt. Die Steuerverwaltung argumentiert dagegen, dass das Verwandtschaftsverhältnis zwar gegeben, aber der Forderungsverzicht nur aufgrund der geplanten Umstrukturierung erfolgt sei. Mit den Zahlen der Schlussbilanz für das Jahr 2011 sei es nicht möglich gewesen, eine GmbH zu gründen.

g) Die Prüfung, ob es sich um einen schenkungshalber erfolgten Darlehensverzicht oder um einen sanierungshalber erfolgten Forderungsverzicht handelt, soll vorliegend nach dem im Steuerrecht üblichen Drittvergleich („at arm's length") erfolgen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 64 N 149). Somit stellt sich die Frage, ob ein unabhängiger Dritter dem Unternehmer die Schulden nur aus dem Grunde erlassen hätte, weil der Inhaber einer überschuldeten Einzelunternehmung diese in eine GmbH umwandeln möchte. Nach objektiver Betrachtung muss dies verneint werden. Die Eltern des Rekurrenten haben nur aus dem Grund auf die Forderung verzichtet, weil es sich beim Schuldner um ihren Sohn handelt. Es ist davon auszugehen, dass der Zeitpunkt des Forderungsverzichts zwar mit der Umwandlungsabsicht zusammenhängt, aber das Motiv des Forderungsverzichts rein im nahen Ver-

wandtschaftsverhältnis begründet ist. Somit ist im vorliegenden Fall von einem Schuldenerlass durch Schenkung der Eltern auszugehen.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Forderungsverzicht nicht als erfolgswirksam, sondern als Schenkung zu betrachten ist. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.

8. a) Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 in Verbindung mit dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 wird hiervon aber abgesehen.

b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird dem Rekurrenten eine Parteientschädigung von 6 Stunden à CHF 200.00, somit in der Höhe von CHF 1‘200.00 zuzüglich 8% Mehrwertsteuer von CHF 96.00, zugesprochen.

Beschluss

://:

1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 3. November 2014 aufgehoben.
2. Es werden keine Kosten erhoben.
3. Die Steuerverwaltung hat dem Rekurrenten eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 1‘200.00 zuzüglich 8% Mehrwertsteuer von CHF 96.00 auszurichten.
4. Der Entscheid wird der Vertreterin des Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.