2014-205

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 19. November 2015

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), lic. iur. Thomas Jaussi, lic. iur. David Levin, Dr. Philippe Nordmann, Dr. Peter Rickli und lic. iur. Marc Jordan
Parteien	**Ehegatten AX UND BX** […] vertreten durch A, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2012 (Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit, § 19 Abs. 2 StG; Liquidationsgewinne, § 38b StG)

Sachverhalt

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten AX und BX, deklarierten in ihrer Steuererklärung zu den kantonalen Steuern pro 2012 einen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten in der Höhe von CHF 46‘895.00. Zudem deklarierten sie eine IV-Rente in der Höhe von CHF 42‘144.00 sowie Erwerbsersatzeinkünfte in der Höhe von CHF 17‘000.00.

Mit Schreiben vom 25. Oktober 2013 verlangte die Steuerverwaltung verschiedene Unterlagen, u.a. eine Kopie der Verkaufsvereinbarung für das Restaurant B, ein. Mit Schreiben vom 12. November 2013 reichten die Rekurrenten die geforderten Unterlagen ein und machten geltend, dass der Verkaufspreis in der Höhe von CHF 100‘000.00 in monatlichen Raten à CHF 2‘000.00 ab Januar 2013 abbezahlt werde. Für diese Ratenzahlungen würde die Rekurrentin jeweils monatlich einen Lohnausweis erhalten.

Mit Veranlagungsverfügung vom 20. Februar 2014 setzt die Steuerverwaltung die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten auf CHF 54‘065.00, das steuerbare Einkommen auf CHF 128‘900.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 1‘024‘000.00 fest.

B. Mit Schreiben vom 20. März 2014 erhoben die Rekurrenten, vertreten durch C, Treuhänderin, Einsprache. Mit Schreiben vom 7. April 2014 reichten sie die Einsprachebegründung ein.

Die Steuerverwaltung teilte den Rekurrenten mit Schreiben vom 11. August 2014 mit, dass die Veranlagungsverfügung mit einem Fehler zu ihren Gunsten behaftet sei, da der Verkaufserlös in der Höhe von CHF 100‘000.00 nur bei der Einkommenssteuer berücksichtigt worden sei, jedoch nicht bei der Vermögenssteuer. Entsprechend würden CHF 100‘000.00 beim Vermögen als zinslose Forderung angerechnet.

Mit Entscheid vom 18. September 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie begründete dies damit, dass die Vereinbarung kein Arbeitsverhältnis zwischen der Rekurrentin und dem Bruder des Rekurrenten begründe. Vielmehr sei die Vereinbarung als Kaufvertrag zwischen dem Rekurrenten und seinem Bruder zu qualifizieren, weshalb der Verkaufserlös steuerbarer Kapitalgewinn darstelle und den Einkünften des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit angerechnet werde. Da der Verkaufserlös in Raten abbezahlt werde, handle es sich hierbei um

eine zinslose Forderung im Vermögen des Rekurrenten in der Höhe von CHF 100‘000.00. Das steuerbare Vermögen setzte die Steuerverwaltung auf CHF 1‘123‘000.00 und das satzbestimmende Vermögen auf CHF 1‘217‘000.00 fest.

C. Mit Schreiben vom 20. Oktober 2014 erheben die Rekurrenten, vertreten durch A, Rekurs. Sie beantragen unter o/e Kostenfolge, dass das steuerbare Einkommen auf CHF 30‘044.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 1‘024‘784.00 festgesetzt wird. Eventualiter sei die Sache zur neuen Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Zudem sei eine mündliche Hauptverhandlung durchzuführen.

In ihrer Vernehmlassung vom 11. Februar 2015 beantragt die Steuerverwaltung hinsichtlich des Hauptantrages den Rekurs abzuweisen. Bezüglich des Eventualantrages beantragt die Steuerverwaltung den Rekurs teilweise gutzuheissen und die Sache zwecks Untersuchung und zum Neuentscheid an sie zurückzuweisen.

Mit Replik vom 16. März 2015 halten die Rekurrenten an ihren Anträgen fest.

Mit Duplik vom 14. April 2015 hält die Steuerverwaltung am Antrag auf Abweisung des Hauptantrags und teilweise Gutheissung des Eventualantrags fest.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. 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. Die Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 18. September 2014 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Die Vertreterin der Rekurrenten ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 20. Oktober 2014 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrenten beantragen unter o/e Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 18. September 2014 betreffend kantonale Steuern pro 2012 aufzuheben und das steuerbare Einkommen auf CHF 30‘044.00 sowie das steuerbare Vermögen auf CHF 1‘024‘784.00 festzusetzen. Eventualiter sei die Sache zur neuen Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

   b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht den Verkaufserlös von CHF 100‘000.00 als steuerbaren Kapitalgewinn zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten gerechnet hat.

3. a) In ihrem Rekurs beantragen die Rekurrenten in prozessualer Hinsicht die Durchführung einer mündlichen Hauptverhandlung.

   b) Eine mündliche Verhandlung dient dazu, das Ergebnis der Instruktion soweit erforderlich bekannt zu machen, die Parteien zu befragen und ihnen die Möglichkeit zu geben, sich abschliessend zum Streitgegenstand zu äussern. Weder aus der Bundesverfassung noch aus der EMRK ergibt sich ein Anspruch auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 142 N 10). Vorliegend sind die für die Beurteilung des vorliegenden Rekursverfahrens massgeblichen Fakten aufgrund des doppelten Schriftenwechsels ausreichend erstellt. Eine zusätzliche Parteibefragung ist nicht notwendig. Auf die Anordnung einer mündlichen Verhandlung wird deshalb verzichtet.

4. a) aa) Die Rekurrenten machen geltend, dass der Rekurrent und sein Bruder Ende 2012 eine Vereinbarung betreffend die Übergabe des Restaurants B geschlossen

hätten. Die Vereinbarung habe zum Inhalt, dass der Bruder den Restaurantbetrieb inkl. Mobiliar, Arbeits- und Lieferverträge übernehmen solle. Als Gegenleistung sei eine Entschädigung von maximal CHF 100‘000.00 in monatlichen Raten à CHF 2‘000.00 zu bezahlen. Sollte die Repräsentanz der Rekurrenten vorzeitig eingestellt werden, würde dies eine Preiskürzung zur Folge haben. Da der Rekurrent für das Restaurant nicht mehr arbeitsfähig gewesen sei, hätten die Parteien vereinbart, dass die Rekurrentin für ihre Aufgaben im Restaurant als ordentliche Arbeitnehmerin mit einem 60% Pensum einen Nettolohn in der Höhe von CHF 2‘000.00 erhalte. Die Parteien seien sich einig, dass die Übertragung des Betriebs mit den Lohnzahlungen abgegolten und keine weiteren Zahlungen mehr geschuldet seien. Der übereinstimmende Wille der Parteien sei, dass die Rekurrenten während insgesamt 50 Monaten für den Bruder des Rekurrenten tätig seien. Die Qualifikation als Kaufvertrag entspreche nicht dem Willen der Parteien. Zudem werde der Kundenstamm nicht verkauft, sondern es werde dessen Übergabe durch die Tätigkeit der Rekurrentin gewährleistet. Entsprechend den vorangehenden Ausführungen hätten sie keinen Kapitalgewinn realisiert. Die Betriebsübertragung sei auch keine Schenkung, da hierfür der Schenkungswille fehle. Die Entschädigung in der Höhe von CHF 2‘000.00 sei das Entgelt für die Präsenz der Rekurrentin im Restaurant, weshalb diese monatlichen Raten Arbeitsentgelt aus unselbständiger Erwerbstätigkeit darstelle. Da der Gesamtbetrag von CHF 100‘000.00 in Form von monatlichen Lohnzahlungen an die Rekurrentin fliesse, könne er nicht als Forderung im Wertschriftenverzeichnis aufgeführt werden. Die Lohnzahlung sei an die Arbeitstätigkeit geknüpft, weshalb es sich um eine bedingte resp. unsichere Lohnforderung handle und nicht um eine zinslose Gesamtforderung, welche beim Vermögen aufgerechnet werden könne.

bb) In der Replik vom 16. März 2015 machen die Rekurrenten geltend, dass die stillen Reserven vollständig abgeschrieben worden seien und der Kundenstamm für sich alleine keinen Wert habe. Somit könne keine Realisation von stillen Reserven vorliegen. Einzig durch die weitere Tätigkeit der Rekurrentin sei der Kundenstamm von Bedeutung. Die Betreuung des Kundenstamms könne jedoch nur durch die Arbeitsleistung der Rekurrentin gewährleistet werden. Daher sei die Qualifikation der Zahlungen von CHF 2‘000.00 pro Monat als Lohn aus unselbständiger Erwerbstätigkeit die einzig richtige Betrachtungsweise.

b) Die Steuerverwaltung vertritt hingegen die Ansicht, dass der Gewinn mit der Übertragung des Betriebs an den Bruder des Rekurrenten steuersystematisch als realisiert zu betrachten sei. Daran vermöge auch die vereinbarte Zahlungsmodalität der Kaufsumme in Ratenzahlungen nichts zu ändern. Der Rekurrent habe seinem

Bruder vielmehr ein zinsloses Darlehen eingeräumt. Die Darstellung der Rekurrenten, wonach die Ratenzahlungen als Lohn zu Gunsten der Rekurrentin zu betrachten seien, sei nicht nachvollziehbar und unglaubwürdig. Der Rekurrent habe das Restaurant rund 30 Jahre erfolgreich geführt. Dabei habe er als stille Reserven auch Goodwill geschaffen. Es sei daher nur logisch, dass er den Restaurantbetrieb seinem Bruder gegen Entgelt verkauft habe. Die Höhe des Entgelts betrage CHF 100‘000.00 und sei mit der Übertragung des Restaurants realisiert worden. Sofern die Rekurrentin ab dem Jahr 2013 als Angestellte im Betrieb tätig gewesen sei, werde ihre Arbeitsleistung mit einem Lohn bezahlt und gelte als steuerbares Einkommen. Dies sei auch vertraglich so vereinbart worden. Die angebliche mündliche Vereinbarung sei nicht glaubwürdig, da dies auf eine Schenkung des Betriebs hinauslaufen würde. Es sei den Rekurrenten jedoch insofern Recht zu geben, als dass der Liquidationsgewinn einer separaten Besteuerung unterworfen werden müsse.

5. a) Vorliegend muss durch Auslegung der Vereinbarung zwischen dem Rekurrenten und seinem Bruder geprüft werden, ob der Rekurrent einen Kapitalgewinn in der Höhe von CHF 100‘000.00 erzielt hat.

b) Es ist strittig, ob die Parteien einen Kaufvertrag über das Restaurant B abschliessen wollten. Nach Art. 18 des Obligationenrechts (OR) ist der wirkliche Wille der Parteien zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses massgebend. Nachträgliches Parteiverhalten ist hingegen nicht von Bedeutung. Vorliegend wurden zwei verschiedene Vereinbarungen eingereicht, welche sich in Ziffer 9 unterscheiden. In der Version, welche die Steuerverwaltung einreichte, weist die Ziffer 9 der Vereinbarung folgenden Wortlaut auf: „Herr AX verpflichtet sich, zusammen mit seiner Ehefrau BX, während eines Jahres für ein separat zu vereinbarendes Gehalt für Herrn E tätig zu sein, um die Übernahme bei den Gästen reibungslos durchzuführen und die Gäste somit in die Obhut des Herrn E zu übergeben.“ Demgegenüber wird in der Version, die von den Rekurrenten im Rekursverfahren eingereicht wurde, festgehalten, dass sich die Ehefrau verpflichte, während der gesamten Abzahlungszeit weiterhin im Restaurant zu arbeiten und dass bei Einstellung der Repräsentationen der Kaufpreis entsprechend gekürzt werde.

c) Weder die Steuerverwaltung noch die Rekurrenten äussern sich dazu, welche Version die massgebende ist. Auffallend ist, dass die von der Steuerverwaltung eingereichte Fassung im Einspracheverfahren von der damaligen Treuhänderin der Rekurrenten eingereicht wurde und die Rekurrenten im Rekursverfahren kein Wort darüber verlieren, weshalb sie nun eine andere Fassung einreichen und was der

Grund für diese Abweichung ist. Zudem ist die erste Fassung plausibel und nachvollziehbar, weshalb auf diese Version der Vereinbarung abzustellen ist.

d) Die Parteien haben einen Kaufvertrag geschlossen und in Ziffer 8 den Verkaufspreis und die Zahlungsmodalitäten geregelt. In Ziffer 9 wurde zusätzlich vereinbart, dass die Rekurrentin für ein separat zu vereinbarendes Gehalt während einem Jahr für den Bruder des Rekurrenten tätig sein werde. Der Einwand der Rekurrenten, dass Ziffer 9 der Vereinbarung in Verbindung mit Ziffer 8 zu lesen sei, ist nicht nachvollziehbar, da sich die beiden Ziffern auf unterschiedliche Sachverhalte beziehen. Es ist somit klar, dass der Wille der Parteien darauf gerichtet war, dass der Bruder des Rekurrenten den Betrieb für CHF 100‘000.00 kauft und die Rekurrentin für zusätzliche Arbeit mit einem Lohn entschädigt. Untermauert wird diese Betrachtungsweise durch weitere Umstände. So haben die Rekurrenten auf Anraten ihrer Treuhänderin mündlich vereinbart, den Betrag von CHF 100‘000.00 als Lohnzahlung zu verbuchen (vgl. Einsprachebegründung vom 7. April 2014, S. 1). Aufgrund dessen sind die Vorbringen der Rekurrenten unglaubwürdig, zumal sie plötzlich auch eine anderslautende Vereinbarung einreichen, welche in den entscheidenden Punkten abweichende Klauseln zu ihren Gunsten aufweist (wie z.B., dass das „separat zu vereinbarende Gehalt“ gelöscht wurde oder „während einem Jahr“ umgewandelt wurde in „während der gesamten Abzahlungszeit“). Weiter machen die Rekurrenten geltend, dass der Kundenstamm nicht verkauft worden sei. Demgegenüber wurde in der ursprünglichen Fassung der Vereinbarung festgehalten, dass die Rekurrentin nur während einem Jahr für den Bruder des Rekurrenten tätig sein werde, um die Gäste in die Obhut des Bruders zu übergeben. Folglich haben die Rekurrenten ursprünglich sehr wohl beabsichtigt, den Kundenstamm zu verkaufen. Die Steuerverwaltung weist zu Recht darauf hin, dass der Rekurrent als stille Reserven auch Goodwill geschaffen hat und es daher nur logisch ist, dass er den Restaurantbetrieb seinem Bruder gegen Entgelt verkauft hat. Schliesslich hat der Rekurrent einen Kapitalgewinn erwirtschaftet. Somit bleibt festzuhalten, dass der ursprüngliche Wille des Rekurrenten eindeutig war, mit dem Verkauf des Restaurants einen Kapitalgewinn zu erzielen.

6. a) Nach § 19 Abs. 2 StG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer

Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer oder die Eigentümerin sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt.

b) Bei zweiseitigen Rechtsgeschäften geht die Rechtsprechung und Lehre grundsätzlich davon aus, dass ein Kapitalgewinn dann als realisiert gilt, wenn der Verkäufer die vertraglich versprochenen Leistungen erbracht und damit einen festen Anspruch auf die Gegenleistung des Käufers erworben hat und nicht erst bei dessen Erfüllung, es sei denn, die Erfüllung ist unsicher (vgl. BGE vom 18. Dezember 2003, publ. in BStPra 1/2004, S. 82 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 210 N 26 und 49). Die Vereinbarung über die Ratenzahlung ändert an dem Realisationszeitpunkt nichts. Bei Ratenzahlung gilt das Einkommen regelmässig im Zeitpunkt des Vertragsschlusses als zugeflossen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 210 N 27).

c) Der Rekurrent hat vorliegend seine Leistung erbracht und im Gegenzug einen festen Anspruch auf die Gegenleistung – den vereinbarten Kaufpreis von CHF 100‘000.00 – erworben. Dass eine Ratenzahlung vereinbart wurde, ändert daran nichts. Aus der massgeblichen Version der Vereinbarung ist eindeutig darauf zu schliessen, dass es sich hierbei nicht um eine unsichere resp. bedingte Forderung des Rekurrenten handelte, zumal darin keine Klausel betreffend Kürzung des Kaufpreises enthalten ist. Wäre der Bruder tatsächlich zahlungsunfähig, so hätten die Parteien kaum einen Kaufpreis von CHF 100‘000.00 vereinbart. Hinzu kommt, dass der Rekurrent kaum den Betrieb an seinen Bruder verkauft hätte, wenn dieser zahlungsunfähig gewesen wäre. Ferner wurde das Restaurant über 30 Jahre erfolgreich geführt, weshalb davon auszugehen ist, dass auch der Bruder des Rekurrenten dieses Restaurant erfolgreich führen wird und auch aus diesem Grund die Forderung des Rekurrenten nicht als besonders unsicher erscheint (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 210 N 24 und 33). Entsprechend ist der Kapitalgewinn als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern. Forderungen stellen Vermögen dar. Indem der Rekurrent mit seinem Bruder Ratenzahlungen vereinbart hat, hat er seine Kaufpreisforderung in eine zinslose Darlehensforderung umgewandelt. Deshalb hat die Steuerverwaltung zu Recht die zinslose Darlehensforderung des Rekurrenten bei seinem Vermögen aufgerechnet.

7. a) Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist gemäss § 38b Abs. 1 StG die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge gemäss § 32 Abs. 1 lit. d StG sind abziehbar. Werden keine solchen

Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den die steuerpflichtige Person die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss § 32 Abs. 2 lit. d nachweist, in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss § 39 erhoben. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrages massgebend.

b) Die Voraussetzung für eine privilegierte Besteuerung gemäss § 38b StG sind vorliegend zweifellos erfüllt. Der Eventualantrag der Rekurrenten ist in dem Sinne gutzuheissen, dass die Sache zwecks Ermittlung des Liquidationsgewinnes, welcher separat vom übrigen Einkommen zu versteuern ist, an die Steuerverwaltung zurück gewiesen wird.

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung zu Recht die zinslose Darlehensforderung des Rekurrenten bei seinem Vermögen aufgerechnet hat. Die Sache wird jedoch zwecks Ermittlung des Liquidationsgewinnes an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Der Rekurs ist somit teilweise gutzuheissen.

9. a) Die Rekurrenten dringen teilweise mit ihren Anträgen durch. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist den Rekurrenten in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 StV sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine reduzierte Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese reduzierte Spruchgebühr wird auf CHF 600.00 festgelegt.

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. In Ermangelung einer Honorarnote ist der erforderliche Aufwand zu schätzen, dies unter Berücksichtigung des praktisch identischen, parallelen Verfahrens betreffend die direkte Bundessteuer pro 2012. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird den Rekurrenten eine reduzierte Parteientschädigung von CHF 500.00 inkl. Mehrwertsteuer und Auslagen zugesprochen.

Beschluss

://:

1. In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 18. September 2014 insofern aufgehoben als dem Eventualantrag bezüglich einer privilegierten Besteuerung des Liquidationsgewinns i.S.v. § 38b StG-BS entsprochen und das Verfahren zur Neuberechnung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.

2. Die Rekurrenten tragen eine Spruchgebühr von CHF 600.00.

3. Den Rekurrenten wird eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von CHF 500.00 (inkl. MWST und Auslagen) zugesprochen.

4. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.