2016-028

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 16. Februar 2017

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), Dr. Stefan Grieder, lic. iur. Thomas Jaussi, Dr. Ursula Schneider-Fuchs, lic. iur. Debora von Orelli und MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**X** […] vertreten durch lic. iur. A, Rechtsanwalt, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2010 (Privilegierte Liquidationsbesteuerung, § 38b StG)

Sachverhalt

A. Der Rekurrent, X, verkaufte am 1. November 2010 die Liegenschaften B sowie C in Basel und die Liegenschaft D in Basel. Die Grundbucheinträge datieren vom […] 2010. Mit der Steuererklärung pro 2010 für den Kanton Basel-Stadt reichte der Rekurrent auch diejenige des Kantons St. Gallen ein. Darin deklarierte er Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 2‘457‘524.00.

Mit Veranlagungsverfügung vom 19. Februar 2015 setzte die Steuerverwaltung das in Basel-Stadt steuerbare Einkommen auf CHF 1‘468‘194.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 1‘525‘505.00 fest.

B. Dagegen erhob der Rekurrent, vertreten durch lic. iur. A, Rechtsanwalt, mit Schreiben vom 23. März 2015 Einsprache. Er habe mit der Übertragung der Einzelfirma E auf die F AG per 1. Januar 2011 seine selbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgegeben. Er erfülle die Voraussetzungen von § 38b StG, weshalb die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen mit dem Liquidationsgewinnsteuersatz gemäss § 38b StG zu besteuern sei. Mit Schreiben vom 10. August 2015 machte der Rekurrent geltend, dass der Kanton Basel-Stadt bereits vor Erlass des Steuerharmonisierungsgesetzes und damit vor dem 1. Januar 2011 eine privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinnes bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit gekannt habe.

Daraufhin teilte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten mit Schreiben vom 11. August 2015 mit, dass das aktuelle Steuergesetz ab 1. Januar 2011 in Kraft sei. Eine privilegierte Besteuerung von Liquidationsgewinnen sei jedoch erst ab der Steuerperiode 2011 vorgesehen, weshalb für das Jahr 2010 keine privilegierte Besteuerung möglich sei.

Mit weiterer Einsprachebegründung vom 15. Oktober 2015 hielt der Rekurrent an seinen Anträgen fest und reichte ein Memorandum der G AG vom 9. Oktober 2015 ein. Mit Schreiben vom 22. Dezember 2015 wies der Rekurrent daraufhin, dass der Fortbestand einer beschränkten Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt kein notwendiges gesetzliches Erfordernis sei. Es sei wichtig, dass interkantonal Selbständigerwerbende nicht schlechter gestellt werden, als kantonal Selbständigerwerbende.

Mit Entscheid vom 2. Februar 2016 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Von Amtes wegen seien noch die im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer aus den Liegenschaftsverkäufen erzielten Grundstückverluste mit den Ein-

künften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zur Verrechnung gebracht worden. In Bezug auf die Anwendung von § 38b StG wies die Steuerverwaltung die Einsprache hingegen ab.

C. Mit Schreiben vom 23. Februar 2016 erhebt der Rekurrent, weiterhin vertreten durch lic. iur. A, Rechtsanwalt, Rekurs und beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid vom 2. Februar 2016 aufzuheben. Die Vorinstanz sei anzuweisen, das in Basel-Stadt steuerbare Einkommen zu den kantonalen Steuern pro 2010 im Sinne der Begründung neu festzusetzen. Er habe die selbständige Erwerbstätigkeit im Juni 2011 definitiv aufgegeben, weshalb das Liquidationsjahr das Geschäftsjahr 2011 sei. In diesem Zeitpunkt sei § 38b StG bereits in Kraft gewesen.

In ihrer Vernehmlassung vom 1. April 2016 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Bis zum 31. Dezember 2010 habe der Rekurrent der beschränkten basel-städtischen Steuerpflicht unterstanden. § 38b StG sei mit Grossratsbeschluss vom 11. November 2009 in das Steuergesetz eingefügt worden und für die Steuern pro 2011 erstmals anwendbar. Die selbständige Erwerbstätigkeit sei zu einem Zeitpunkt (Juni 2011) beendet worden, als im Kanton Basel-Stadt keine steuerliche Anknüpfung mehr bestanden habe. Zudem liege keine Doppelbesteuerung vor. Vielmehr hätte die Ansicht des Rekurrenten, wonach bei interkantonalen Selbständigerwerbenden § 38b StG bereits im Jahr 2010 zur Anwendung käme, nicht akzeptable Auswirkungen. Steuerpflichtige Personen, welche für ihr ganzes Vermögen und Einkommen im Jahr 2010 im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig gewesen seien, würden von der privilegierten Besteuerung nicht profitieren wie steuerpflichtige Personen, welche nur einen Teil im Kanton versteuern müssen. Diese Besserstellung sei jedoch nicht gerechtfertigt.

Mit Replik vom 22. April 2016 macht der Rekurrent geltend, dass seine Erwerbstätigkeit im Kanton Basel-Stadt nicht per 31. Dezember 2010 geendet habe, sondern erst im Jahr 2011. Ansonsten wäre er nicht für das Jahr 2010 im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig.

Mit Duplik vom 10. Mai 2016 hält die Steuerverwaltung an ihrem Antrag auf Abweisung des Rekurses fest. Sie begründet dies damit, dass die Steuerpflicht des Rekurrenten im Kanton Basel-Stadt bis 31. Dezember 2010 bestanden habe. Die F AG sei rückwirkend auf den 1. Januar 2011 gegründet worden, weshalb die selbständige Erwerbstätigkeit folglich per 31. Dezember 2010 geendet habe. Im Handelsregister sei auf die Sachübernahme des Einzelunternehmens E mit Übernah-

mebilanz per 31. Dezember 2010 explizit hingewiesen worden. Und im Jahr 2010 sei § 38b StG noch nicht in Kraft gewesen.

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. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 2. Februar 2016 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Der Vertreter des Rekurrenten ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 23. Februar 2016 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Der Rekurrent beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 2. Februar 2016 betreffend kantonale Steuern pro 2010 aufzuheben und die Vorinstanz anzuweisen, die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen mit dem privilegierten Liquidationsgewinnsteuersatz gemäss § 38b StG zu besteuern.

   b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht § 38b StG nicht zur Anwendung brachte.

3. a) Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, ist 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, wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den die steuerpflichtige Person die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss § 32 Abs. 1 lit. d StG nachweist, in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss § 39 StG erhoben. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrages massgebend (§ 38b Abs. 1 StG). Dies gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erbberechtigten und die Vermächtnisnehmenden, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers oder der Erblasserin (§ 38b Abs. 2 StG).

   b) Der Gesetzgeber wollte mit dieser Bestimmung Art. 11 Abs. 5 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden

vom 14. Dezember 1990 (StHG) umsetzen (vgl. Ratschlag Nr. 09.0594.01 des Regierungsrats des Kantons Basel-Stadt vom 22. April 2009 zu einer Teilrevision des Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000, S. 18). Der Wortlaut von § 38b StG entspricht denn auch in allen wesentlichen Punkten Art. 11 Abs. 5 StHG und den analogen Bestimmungen im Bund (vgl. Art. 37b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG)). Aufgrund dessen liegt es nahe, für die Auslegung von § 38b StG auf die bundesrechtlichen Ausführungsbestimmungen abzustellen. Vorliegend sind zumindest keine Gründe ersichtlich, welche ein Abweichen rechtfertigen würden. Massgebend sind deshalb die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010 (LGBV) sowie das Kreisschreiben Nr. 28 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 3. November 2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (KS Nr. 28). Als Verwaltungsverordnung ist das Kreisschreiben Nr. 28 für die Gerichte unverbindlich. Von einer rechtmässigen Verwaltungsverordnung sollte indessen nicht ohne triftigen Grund abgewichen werden, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt und eine überzeugende Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben enthält (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_873/2014 vom 8. November 2014, E. 3.4.1 f.).

4. Fraglich ist, welche zwei Geschäftsjahre von § 38b StG erfasst sind. Mit Inkrafttreten der LGBV am 1. Januar 2011 gilt bei der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2011 das Jahr 2010 als Vorjahr (vgl. KS Nr. 28, Ziffer 3). Art. 2 LGBV hält fest, dass als Liquidationsjahr dasjenige Geschäftsjahr gilt, in dem die Liquidation abgeschlossen wird. Dies muss somit auch für den Kanton Basel-Stadt gelten. Zudem stellt sich dabei die Frage einer unzulässigen Vorwirkung des Gesetzes nicht. § 38b StG, Art. 11 Abs. 5 StHG sowie Art. 37b DBG sehen die Ausdehnung der privilegierten Besteuerung auf das Vorjahr vor. Dabei wird das Jahr vor Inkrafttreten der Bestimmungen nicht ausgenommen. Eine andere Auffassung ergibt sich auch nicht aus den Materialien zu den Gesetzesbestimmungen. Es ist deshalb auf den klaren Wortlaut der Gesetzesbestimmungen abzustellen, weshalb das Geschäftsjahr 2010 von § 38b StG erfasst ist.

5. a) Die Steuerverwaltung macht geltend, dass die Einbringung der Einzelfirma in die Aktiengesellschaft buchhalterisch rückwirkend per 1. Januar 2011 vollzogen worden sei. Gemäss Sacheinlagevertrag sei dabei auf die Werte per 31. Dezember 2010 abgestellt worden. Der Rekurrent habe deshalb seine selbständige Erwerbstätigkeit bereits per 31. Dezember 2010 aufgegeben. Zu diesem Zeitpunkt sei § 38b

StG noch nicht in Kraft gewesen, weshalb dieser auch nicht zur Anwendung gelangen könne.

b) Es ist richtig, dass für die Festlegung des Endes der Steuerpflicht von Selbständigerwerbenden gemäss Art. 18 DBG bzw. Art. 8 StHG auf das rückwirkende Datum abgestellt wird (vgl. Müller/Schreiber, in: Zweifel/Beusch/Riedweg/Oesterhelt, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band Umstrukturierungen, Basel 2015, § 2 Rz. 274 ff.). Allerdings legt Art. 2 LGBV fest, dass als Liquidationsjahr das Geschäftsjahr gilt, in dem die Liquidation abgeschlossen ist. Das Kreisschreiben Nr. 28 präzisiert dazu, dass eine Liquidation dann abgeschlossen ist, wenn die letzte Inkassohandlung eingeleitet ist. Massgebend könnten aber auch andere Umstände sein, so z.B., wenn Erwerbs- und Verkaufstätigkeiten eingestellt und/oder Arbeitsverträge mit den Angestellten aufgelöst werden (vgl. KS Nr. 28, Ziffer 3). Ausschlaggebend ist somit bundesrechtlich die effektive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit. Die gleichzeitige oder nachträgliche Aufnahme einer unselbständigen Erwerbstätigkeit steht der privilegierten Besteuerung von Liquidationsgewinnen nicht im Wege. Dies gilt gemäss Kreisschreiben Nr. 28 auch für den Fall, dass Selbständigerwerbende ihren Betrieb, den sie bisher in der Rechtsform einer Personenunternehmung geführt haben, auf eine juristische Person übertragen (vgl. KS Nr. 28, Ziffer 2.3). Ob die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft buchhalterisch auf einen Bilanzstichtag zurückbezogen wird, ist für die privilegierte Liquidationsbesteuerung irrelevant.

c) Im vorliegenden Fall war die Umwandlung der Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft und damit die Liquidation der selbständigen Erwerbstätigkeit mit dem Handelsregistereintrag am […] 2011 abgeschlossen. In diesem Zeitpunkt hatte der Rekurrent das 55. Altersjahr vollendet und § 38b StG war bereits in Kraft, so dass die privilegierte Liquidationsbesteuerung grundsätzlich auch für das Jahr 2010 zur Anwendung kommen kann.

6. a) Die Steuerverwaltung macht weiter geltend, dass sich der Rekurrent nicht auf § 38b StG berufen kann, da diese Bestimmung erst seit dem Jahr 2011 in Kraft ist und der Rekurrent in diesem Zeitpunkt im Kanton Basel-Stadt nicht mehr steuerpflichtig war.

b) Der Wortlaut von § 38b StG ist jedoch sehr klar und verlangt für die privilegierte Liquidationsbesteuerung nicht ausdrücklich, dass die steuerpflichtige Person im Liquidationsjahr im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig war. Eine solche Auslegung würde auch der ratio von Art. 11 Abs. 5 StHG als Grundnorm für die kantonale Be-

stimmung zuwiderlaufen. Ziel des Steuerharmonisierungsgesetzes ist, dass alle selbständig erwerbstätigen Personen in der ganzen Schweiz von der privilegierten Liquidationsbesteuerung profitieren können. Das steuerharmonisierungsrechtliche Ziel würde jedoch vereitelt, wenn die privilegierte Besteuerung eines Vorjahres davon abhängen soll, dass die selbständig erwerbstätige Person im Liquidationsjahr im selben Kanton steuerpflichtig ist.

c) Zudem würde der Rekurrent bei einer solchen Auslegung im interkantonalen Verhältnis schlechter gestellt. Im Kanton Basel-Stadt würde das Jahr 2010 nicht als Vorjahr berücksichtigt, da der Rekurrent im Jahr 2011 nicht mehr im Kanton steuerpflichtig gewesen ist. Im Kanton St. Gallen, als Hauptsteuerdomizil, könnten aber die im Kanton Basel-Stadt realisierten stillen Reserven ebenfalls nicht berücksichtigt werden, da der Kanton St. Gallen über die im Kanton Basel-Stadt gelegenen Liegenschaften keine Steuerhoheit hat. Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung fährt der Rekurrent damit aufgrund der Besteuerung in zwei Kantonen schlechter, als wenn er nur im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig gewesen wäre. Wäre nämlich der Rekurrent nur im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig gewesen, hätte der Kanton die im Jahr 2010 realisierten stillen Reserven privilegiert besteuern müssen. Damit verstösst der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 2. Februar 2016 gegen das Schlechterstellungsverbot, welches vom Bundesgericht als Ausfluss des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots entwickelt worden ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_403/2015 vom 1. April 2016, E. 2 mit weiteren Hinweisen).

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrent seine selbständige Erwerbstätigkeit durch Umwandlung seiner Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft effektiv am 23. Juni 2011 aufgegeben hat. Damit ist als Liquidationsjahr das Jahr 2011 anzusehen, in welchem § 38b StG bereits in Kraft war. Das Steuergesetz selber sieht die Ausdehnung der privilegierten Besteuerung auf das Vorjahr vor. Somit sind die im Jahr 2010 im Kanton Basel-Stadt realisierten stillen Reserven gemäss § 38b StG privilegiert zu besteuern. 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. Für die Bemessung der zu entrichtenden Parteientschädigung ist der zulässige Überwälzungstarif massgebend. Der entsprechende Honorarrahmen liegt gemäss § 14 Abs. 1 der Honorarordnung für die Anwältinnen und Anwälte des Kantons Basel-Stadt vom 15. Dezember 2004 zwischen CHF 180.00 und CHF 400.00 pro Stunde. Dabei beträgt das zu vergütende Stundenhonorar nach der Praxis der Steuerrekurskommission grundsätzlich CHF 250.00. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird dem Rekurrenten eine Parteientschädigung von 12.7 Stunden zu einem Überwälzungssatz à CHF 250.00, somit von CHF 3‘175.00 zuzüglich Auslagen in der Höhe von CHF 147.60 und 8% Mehrwertsteuer in der Höhe von CHF 265.80 zugesprochen.

Beschluss

://:

1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 2. Februar 2016 aufgehoben und das Verfahren zur Neuveranlagung der Steuern pro 2010 unter Anwendung von § 38b StG in Bezug auf die im Kanton Basel-Stadt realisierten stillen Reserven zurückgewiesen.

2. Auf die Erhebung einer Spruchgebühr wird verzichtet.

3. Dem Rekurrenten wird eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 3‘175.00 zuzüglich Auslagen in der Höhe von CHF 147.60 und 8% Mehrwertsteuer in der Höhe von CHF 265.80 zugesprochen.

4. Der Entscheid wird dem Vertreter des Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.