



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 27. April 2023

| | |
|-------------|---|
| Mitwirkende | Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), Dr. Ursula Schneider-Fuchs, lic. iur. Debora von Orelli, lic. iur. Adrian Rüegg, Dr. Philipp Ziegler und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber) |
| Parteien | X [...] vertreten durch Dr. A, Advokat und Notar, [...] gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt Fischmarkt 10, 4001 Basel |
| Gegenstand | Direkte Bundessteuer pro 2015 (Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, Überführung einer Liegenschaft vom Geschäfts- in das Privatvermögen, Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen, Ermittlung des Verkehrswerts einer Liegenschaft, privilegierte Liquidationsbesteuerung; Art. 18 Abs. 2 und Art. 37b DBG) |

Sachverhalt

- A. B, der verstorbene Ehemann der Beschwerdeführerin, X, erwarb im Jahre 1989 Liegenschaft C-Strasse 20 (Sektion [...] / Parzelle [...]) zum Preis von CHF 1'325'000.00. In den Jahren 1994 bis 1996 wurde die Liegenschaft C-Strasse 20 zusammen mit der angemieteten Nachbarsliegenschaft renoviert und umgebaut. Von 1995 bis zum 31. Dezember 2015 dienten die Liegenschaften der überwiegend betrieblichen Nutzung durch die Einzelunternehmung [...] B.

Nach dem Tod ihres Ehemannes im Jahre 2014 gelangte die Liegenschaft C-Strasse 20 in das Alleineigentum der Beschwerdeführerin. Überdies wandelte sie die Einzel-firma per 27. Februar 2015 in die D GmbH um. Mittels Sacheinlage wurden das Mo-biliar und die Einrichtung der Einzel-firma auf die Gesellschaft übertragen. Die Liegen-schaft C-Strasse 20 wurde nicht eingebracht und in der Folge von der Beschwerde-führerin im Privatvermögen gehalten. Am 1. Mai 2015 wurde der D GmbH vom Ge-sundheitsdepartement die Betriebsbewilligung erteilt.

In der Steuererklärung pro 2015 deklarierte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus der sich in Liquidation befindenden Einzelunternehmung [...] B in der Höhe von CHF 195'314.00.

Am 16. August 2017 machte die Steuerverwaltung die Beschwerdeführerin infolge der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit auf die Folgen einer Überführung der Liegenschaft vom Geschäfts- in das Privatvermögen und den damit verbundenen Steuerfolgen aufmerksam. Zur Festsetzung des Überführungswertes forderte sie die Beschwerdeführerin auf, eine Verkehrswertschätzung der Liegenschaft sowie weitere Unterlagen einzureichen. Die Beschwerdeführerin reichte am 25. Oktober 2017 Un-terlagen an die Steuerverwaltung ein und informierte diese, dass derzeit Umbauar-beiten stattfinden würden und die gewünschte Verkehrswertschätzung erst nach de-ren Abschluss erfolgen könne.

Am 3. November 2020 reichte die Beschwerdeführerin eine von der Firma E per Stichtag 16. April 2018 erstellte Verkehrswertschätzung ein. Basierend auf ei-nen errechneten Mietwert von CHF 92'465.00 wies die Schätzung per Stichtag einen geschätzten Verkehrswert von CHF 1'450'000.00 aus. Die Schätzung stellte zudem auf den letzten und aktuellsten Gebäudeversicherungswert vom 22. März 2006 in der Höhe von CHF 1'904'000.00 ab.

Am 19. November 2020 veranlagte die Steuerverwaltung unter Berücksichtigung von wiedereingebrachten Abschreibungen im Umfang von CHF 520'230.00 Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 648'711.00. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen wurde auf CHF 763'000.00 festgesetzt. Die wiedereingebrachten Abschreibungen ermittelte sie wie folgt:

| Pos. | Text: | Betrag: |
|-------------|---|----------------|
| 1 | Kaufpreis der Liegenschaft | 1'325'000.00 |
| 2 | Aktiviere Umbaukosten | 611'330.00 |
| 3 | Liegenschaftswert nach Umbau | 1'936'330.00 |
| 4 | Abschreibungen | -611'330.00 |
| 5 | Buchwert der Liegenschaft | 1'325'000.00 |
| 6 | Verkehrswert der Liegenschaft (kapitalisierte Mieteinnahmen ab 2016) | 1'845'231.00 |
| 7 | Wiedereingebrachte Abschreibungen (Differenz) | 520'231.00 |

Tabelle 1, alle Zahlen in CHF

- B. Am 7. Dezember 2020 erhob die Beschwerdeführerin dagegen Einsprache. Sie machte geltend, dass auf die Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen zu verzichten sei und im Zusammenhang mit der Privatentnahme ein abzugsfähiger Verlust von CHF 388'262.00 eventualiter ein solcher von CHF 76'892.00 zu berücksichtigen sei.

Mit Entscheid vom 21. März 2022 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Von den Umbaukosten entfiel nachweislich ein Betrag von CHF 88'006.00 auf die angemietete Nachbarsliegenschaft C-Strasse 22 und ein Betrag von CHF 73'811.00 ist als Betriebsinventar ausgewiesen worden. Die aktivierten Umbaukosten reduzieren sich daher gesamthaft auf CHF 449'515.00. Bei der direkten Bundessteuer ist bezüglich der Überführung ins Privatvermögen ein Betrag von CHF 493'378.00 massgebend, der sich aus der Differenz zwischen Verkehrs- und Buchwert ergibt. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen wurde somit auf CHF 736'100.00 festgesetzt. Im Übrigen wurde die Einsprache abgewiesen. Die steuerbare Differenz ermittelte die Steuerverwaltung im Einspracheverfahren wie folgt:

| Pos. | Text: | Betrag: |
|-------------|---|----------------|
| 1 | Bilanzwert der Liegenschaft | 1'351'853.00 |
| 2 | Aktiviere Umbaukosten | 449'516.00 |
| 3 | Liegenschaftswert nach Umbau | 1'936'330.00 |
| 4 | Abschreibungen | -449'516.00 |
| 5 | Buchwert der Liegenschaft | 1'351'853.00 |
| 6 | Verkehrswert der Liegenschaft (kapitalisierte Mieteinnahmen ab 2016) | 1'845'231.00 |
| 7 | Massgebende Differenz für direkte Bundessteuer (Diff. Buch- und Verkehrswert > Abschreibungen) | 493'378.00 |

Tabelle 2, alle Zahlen in CHF

- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 21. April 2022. Die Beschwerdeführerin beantragt unter o/e-Kostenfolge die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 21. März 2022. Es sei anstelle der Besteuerung der Privatentnahme der Liegenschaft C-Strasse 20 (wiedereingebrachte Abschreibungen) ein steuersystematisch erlittener Kapitalverlust in der Höhe von CHF 103'743.00 zu veranlagern. Folglich sei auch der Vermögenssteuerwert der Liegenschaft auf CHF 1'248'108.00 zu reduzieren. Für den Fall, dass dennoch von einem steuersystematisch realisierten Gewinn auf dem Grundstück ausgegangen wird, soll eventualiter auf die Besteuerung von wiedereingebrachten Abschreibungen verzichtet werden. Die vorgenommenen Abschreibungen hätten die Betriebseinrichtung und nicht die Liegenschaft betroffen. Subeventualiter sei eine privilegierte Besteuerung gem. bzw. Art. 37b DBG anzuwenden.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 29. Juni 2022 bezüglich des Hauptantrages und sinngemäss bezüglich des Eventualantrages eine Abweisung. Auf den Subeventualantrag sei nicht einzutreten. Eventualiter sei die Sache an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Alles unter o/e-Kostenfolge.

Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels halten die Beschwerdeführerin mit Replik vom 21. September 2022 und die Steuerverwaltung mit Duplik vom 21. Oktober 2022 an ihren Anträgen fest. Eine mündliche Verhandlung fand nicht statt. Auf die weiteren Vorbringen wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen

1. Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen nach Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Rekurskommission im Sinne des DBG ist nach § 3 der baselstädtischen Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer vom 20. Dezember 1994 (DBStV) die Steuerrekurskommission Basel-Stadt gemäss § 136 des kantonalen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG). Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde. Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. März 2022 unmittelbar berührt und daher zur Beschwerde legitimiert. Es liegt ein gültiges Vertretungsverhältnis vor. Auf die rechtzeitig erhobene und begründete Beschwerde vom 21. April 2022 (Datum der Postaufgabe) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Die Beschwerdeführerin beantragt unter o/e-Kostenfolge die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 21. März 2022. Es sei anstelle der Besteuerung der Privatentnahme der Liegenschaft C-Strasse 20 (wiedereingebrachte Abschreibungen) ein steuersystematisch erlittener Kapitalverlust in der Höhe von CHF 103'743.00 zu veranlagern. Folglich sei auch der Vermögenssteuerwert der Liegenschaft auf CHF 1'248'108.00 zu reduzieren. Für den Fall, dass dennoch von einem steuersystematisch realisierten Gewinn auf dem Grundstück ausgegangen wird, soll eventualiter auf die Besteuerung von wiedereingebrachten Abschreibungen verzichtet werden. Die vorgenommenen Abschreibungen hätten die Betriebseinrichtung und nicht die Liegenschaft betroffen. Subeventualiter sei eine privilegierte Besteuerung gem. Art. 37b DBG anzuwenden.

 - b) Strittig ist vorliegend, ob die Überführung der Liegenschaft C-Strasse 20 vom Geschäfts- in das Privatvermögen zur Besteuerung im Umfang von CHF 493'378.00 führt. Dabei wird bezüglich des Haupt- und Eventualantrages zu beurteilen sein, ob die über die Jahre vorgenommenen Abschreibungen das Betriebsinventar oder die Liegenschaft betrafen. Des Weiteren ist die Höhe des Verkehrswerts im Zeitpunkt der Überführung festzulegen. Schliesslich ist bezüglich des Subeventualantrages zu beurteilen, ob eine allfällige Besteuerung privilegiert gem. Art. 37b DBG. erfolgen kann.

3.
 - a) Gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger

Aufwertung von Geschäftsvermögen. Einer Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen zählen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen; (...).

b) aa) Bei einer Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen liegt eine sogenannte Privatentnahme vor. Wenn dabei ein Wirtschaftsgut, das stille Reserven enthält, in einen Bereich überführt wird, in welchem es zu keiner Einkommens- bzw. Ertragsbesteuerung kommt, so kommt es grundsätzlich zu einer steuerlich relevanten Realisierung, die gem. Art. 18 Abs. 2 DBG steuerbar ist. Die Überführung erfolgt zum Verkehrswert. Eine Privatentnahme setzt zum einen die Verwirklichung des Willens des Betriebsinhabers und zum anderen die Erkennbarkeit dieses Willensaktes der Überführung durch die Steuerbehörden voraus. Eine stille Privatentnahme ist daher nicht möglich. Des Weiteren muss die Überführung endgültig sein (Urteil des Bundesgerichts 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011, E. 4.1.1 m.w.H.; Locher, Kommentar DBG, 2. Aufl., Basel 2019, Art. 18 N 103; von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 3. erweiterte Aufl., Zürich 2022, S. 114 f.).

bb) Eine steuersystematische Realisation hat einen Kapitalgewinn zur Folge, welcher zum einen aus den über die Jahre vorgenommenen Abschreibungen auf Geschäftsvermögen (bspw. von Liegenschaften) bestehen kann, sofern sich diese als wirtschaftlich nicht mehr begründet erweisen besteht. Diese werden bei der Überführung als sogenannte wiedereingebrachte Abschreibungen besteuert. Zum anderen kann der Kapitalgewinn bei einer Überführung eine Wertzuwachskomponente enthalten. Rechnerisch wird der Gewinn bei der direkten Bundessteuer als Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Anlage- bzw. Buchwert des Gegenstands des Geschäftsvermögens ermittelt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art 18, N 88, Art. 18a N 4 f.; Locher, a.a.O., Art. 18 N 88 und 100 ff. m.w.H.). Eine Abschwächung der steuersystematischen Realisierung sieht Art. 18a Abs. 1 DBG vor, welcher einen Aufschubtatbestand vorsieht und im Zeitpunkt der Überführung nicht den vollständigen Wertzuwachsgeinn, sondern nur die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Buchwert der Liegenschaft einer Besteuerung unterwirft (Locher, a.a.O., Art. 18 N 105, Art. 18a N 3 ff.).

4. a) Die Beschwerdeführerin macht einerseits geltend, dass die über die Jahre vorgenommenen Abschreibungen im Umfang von insgesamt CHF 611'333.00 einzig auf den Investitionen in das Betriebsinventar erfolgten und nicht auf der Liegenschaft. Diese gingen auf den Umbau in den Jahren 1994 bis 1996 zurück, bei dem eine Nutzungsänderung stattgefunden habe. Dabei handelte es sich um aktivierungsfähige

Einrichtungskosten und nicht um wertvermehrnde Aufwendungen, wie auch die über die Jahre von der Steuerverwaltung akzeptierte lineare Abschreibungspraxis von 10 % pro Jahr bestätigt habe. Entgegen der Darstellung der Steuerverwaltung müsse nicht eine Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrden Aufwendungen an der Liegenschaft vorgenommen werden, sondern einzig und allein festgestellt werden, dass es sich um Investitionen in Betriebsinventar handelte, die nicht die Liegenschaft betrafen. Die nachträgliche Umqualifizierung der jahrelang akzeptierten Abschreibungen auf den Umbau- und Einrichtungskosten sei nicht statthaft und abzulehnen. Es gebe keine Grundlage für die Besteuerung von wiedereingebrachten Abschreibungen auf der Liegenschaft, da die Abschreibungen nur auf den Betriebseinrichtungen erfolgt seien.

b) aa) Beim Umbau in den Jahren 1994 bis 1996 fanden erhebliche bauliche Anpassungen der Liegenschaft statt. Dies zeigt sich u.a. daran, dass zwei Garderoberräume mit Nasszellen im Untergeschoss sowie ein neuer Gymnastikraum erstellt wurde. Weiter wurde ein Sitzplatz geschaffen und die Wohnungen im Obergeschoss sind baulich angepasst worden. Diese Arbeiten sind aufgrund der eingereichten Pläne und der Baukostenabrechnung (Beschwerdebeilage Nr. 2 bzw. Vernehmlassungsbeilagen Nr. 14 und 15) eindeutig zu erkennen und der Liegenschaft zuzuordnen. Mit anderen Worten wurde die Liegenschaft baulich erheblich modifiziert, um den Anforderungen für einen [...]Betrieb zu genügen. Mehrere sich in den Akten befindende Baukostenabrechnungen zeigen, dass Arbeiten (wie bspw. Baumeister-, Gipser- Maler-, Schreiner-, Sanitär- und Elektrikerarbeiten) ausgeführt wurden, die auf einen Um- und Ausbau an der baulichen Substanz schliessen lassen. Aus diesen Abrechnungen lässt sich ein Betrag von CHF 449'515.00 baulichen Arbeiten an der Liegenschaft C-Strasse 20 zuordnen, wie einer zusammenfassenden Aufstellung der Baukosten vom 31. Juli 1998 (Beschwerdebeilage Nr. 2 = Vernehmlassungsbeilage Nr. 15) zu entnehmen ist und aufgrund derer die Steuerverwaltung im Einspracheentscheid die Qualifikation richtigerweise angepasst hat. Die anderen Arbeiten entfallen auf den Mieterausbau der Liegenschaft C-Strasse 22 oder sind als Betriebsinventar zu qualifizieren. Aus den Akten lässt sich weiter entnehmen, dass für die Arbeiten eine Baubewilligung eingeholt werden musste. Die Einholung einer Baubewilligung ist u.a. bei der Veränderung, Erweiterung und Zweckänderung von Bauten und Anlagen erforderlich (§ 26 der Bau- und Planungsverordnung vom 19. Dezember 2000, SG 730.110, in der zum Zeitpunkt der Baueingabe massgebende Version). Dies deutet zusätzlich darauf hin, dass es sich um bauliche, mit dem Grundstück verbundene Arbeiten und nicht um Betriebsinventar handelte.

bb) Der Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach es sich bei den Aufwendungen um betriebliche Investitionen ohne Bezug zur Liegenschaft gehandelt habe, kann daher nicht gefolgt werden. Gegen diese Auffassung spricht auch die in der besagten Aufstellung vorgenommene Einteilung des Ehemannes der Beschwerdeführerin. Die Umbaukosten wurden in die drei Kategorien "C-Strasse 20" und "C-Strasse 22" und in "Diverses" eingeteilt. Unter der Rubrik "Diverses" wurden eigentliche Betriebseinrichtungen wie Beleuchtung, Musikanlagen oder andere Mobiliargegenstände inklusive der damit verbundenen Arbeiten aufgelistet. Unter der Rubrik "C-Strasse 20" wurden hingegen die oben erwähnten Aufwendungen im Umfang von CHF 449'515.00 aufgeführt. Dies zeigt, dass die Aufwendungen auch in der Buchhaltung der Einzelfirma bewusst anders behandelt und die einzelnen Positionen nach deren Zugehörigkeit bzw. nach dem baulich mit der Liegenschaft verbundenen Charakter eingeteilt wurden. Auf dieser buchhalterischen und steuerlichen Behandlung muss sich die steuerpflichtige Person bzw. seine Erben behaften lassen. Wenn die Beschwerdeführerin nun von einer unzulässigen Umqualifikation spricht, kann ihr daher nicht gefolgt werden. Eine Zuordnung der Umbaukosten von CHF 449'515.00 zu reinem Betriebsinventar ist tatsachenwidrig und abzulehnen.

cc) Unbehilflich ist in diesem Zusammenhang auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin bezüglich der über Jahre zur Anwendung gebrachten Abschreibungssätze. Sie führt dazu an, dass der angewendete Abschreibungssatz von 10% nicht für Immobilien, sondern für Betriebseinrichtungen gelte. Die Eidgenössische Steuerverwaltung lasse gemäss dem Merkblatt A 1995 zu den Abschreibungen auf Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe im massgeblichen Zeitraum einen Abschreibungssatz von 3% auf dem Buchwert oder einen solchen von 1,5% auf dem Anschaffungswert zu. Dies zeige, dass die Abschreibungen nicht die Immobilie, sondern das Betriebsinventar betraf. Eine Umqualifizierung sei auch vor diesem Aspekt nicht angezeigt. Mit dieser Argumentation beruft sich die Beschwerdeführerin sinngemäss auf das Rechtsinstitut des Vertrauensschutzes. Das Gesagte vermag aber nicht zu überzeugen. Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, handelt es sich zweifelsohne um Investitionen in die Substanz der Liegenschaft. Sollte in den zurückliegenden rechtskräftigen Veranlagungsperioden tatsächlich ein zu hoher Abschreibungssatz zur Anwendung gelangt sein, hätte dies eine unzulässige Steuerverminderung zur Folge gehabt. Massgeblich ist jedoch, dass Abschreibungen an der Liegenschaft vorgenommen wurden und diese in den jeweiligen Steuerperioden unmittelbar zu einer Verminderung des Steuersubstrats führten. Der Mechanismus einer Besteuerung der wieder eingebrachten Abschreibungen bei der Überführung einer Immobilie vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen zielt genau auf dieses vorgängig nicht be-

steuerte Substrat ab. Folglich ist für diese Frage nicht von Bedeutung, welcher Abschreibungssatz zur Anwendung gelangt ist. Entscheidend ist, dass das bisher nicht besteuerte Substrat einer Besteuerung zugeführt wird. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach die Steuerverwaltung aufgrund der angewendeten Abschreibungssätze an der Qualifikation zu behaften sei, würde zu einer Nichtbesteuerung der vorgenommenen Abschreibungen führen. Dies wäre nicht rechtens und kann auch nicht aufgrund des Vertrauensschutzes gerechtfertigt werden. Somit ergibt sich, dass die wieder eingebrachten Abschreibungen zu besteuern sind und diese bei der Ermittlung des Kapitalgewinns für die direkte Bundessteuer Teil der Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Buchwert sind. Die Beschwerde ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

5. a) aa) Andererseits macht die Beschwerdeführerin geltend, dass der von der Steuerverwaltung zur Anwendung gebrachte Verkehrswert von CHF 1'845'230.00 unhaltbar sei. Es sei auf einen Wert abzustellen, welcher eine unbefangene Käuferschaft unter gewöhnlichen Umständen bereit sei zu bezahlen. Die Steuerverwaltung berufe sich für die Ermittlung des Steuer- bzw. Verkehrswert regelmässig auf den Ertragswert, welche sich aus dem Mieteinnahmen ableite. Daran sei sie zwar grundsätzlich zu behaften. Sie verwende vorliegend allerdings die deklarierten Mieteinnahmen der Jahre 2016 bzw. 2017 in der Höhe von CHF 119'940.00. Kapitalisiert mit dem anwendbaren Satz von 6,5% ergebe dies einen Ertragswert von CHF 1'845'230.00. Ein so hoher Wert sei abzulehnen, da bei einer Überführung im Jahre 2015 nicht die Mietzinserträge für das Jahr 2016 bzw. 2017 verwendet werden könnten. Vorliegend sei daher auf die erzielbaren Mieteinnahmen von CHF 81'127.00 pro Jahr abzustellen, wie dies die Steuerverwaltung entsprechend der Deklaration für die Steuerperiode pro 2014 akzeptiert habe. Dies ergebe einen kapitalisierten Ertragswert von CHF 1'248'108.00 für die Liegenschaft.

bb) Ziehe man die Zahlengrundlage des Immo-Monitorings 2015/2 der Immobilien-Schätzungsexperten Wüst & Partner bei, sei für Büroflächen an der besagten Lage von einem durchschnittlichen Nettomietpreis von CHF 190.00 pro m² auszugehen. Dies ergebe bei einer Fläche von 390 m² einen jährlichen Mietertrag von CHF 73'454.00 und folglich für das Jahr der Überführung einen kapitalisierten Ertragswert der Liegenschaft von CHF 1'130'000.00. Zu einem ähnlichen Ergebnis komme auch die bei der Firma E in Auftrag gegebene Verkehrswertschätzung. Nach dem Umbau in den Jahren 2017 und 2018 liesse sich ein durchschnittlicher Quadratmetermietpreis von CHF 250.00 realisieren, was einem Ertragswert von CHF 1'450'000.00 entspreche. Diese Werte seien realistisch und nachvollziehbar. Die Beschwerdeführerin könnten sich daher bereit erklären, für die Periode 2014 auf die als

erzielbare eingestuftem Mieterträge von CHF 81'127.00 pro Jahr abzustellen. Dies entspreche dem besagten Ertragswert von CHF 1'248'108.00. Dieser Wert sei den Gestehungskosten bzw. dem Einkommenssteuerwert von CHF 1'351'852.00 gegenüberzustellen, was zu einem (steuersystematisch) realisierten Kapitalverlust von CHF 103'743.00 führe. Bei dieser Ausgangslage ergäben sich nach Ansicht der Beschwerdeführerin auch keine wiedereingebrachten Abschreibungen.

b) Die von der Beschwerdeführerin angeführten Gründe für einen Überführungspreis per 2015 von CHF 1'248'108.00 vermögen nicht zu überzeugen.

aa) Bezüglich der auf den Zahlen vom Immo-Monitoring 2015/2 basierenden Ertragswertberechnung ist fraglich, ob diese angemessen ist. Die Beschwerdeführerin verwendete für die Berechnung die durchschnittlichen Ansätze für Büroflächen von CHF 190.00 pro m². Als zweite Zahl weist das Immo-Monitoring eine Rubrik für Verkaufsflächen von durchschnittlich CHF 410.00 pro m² aus. Eine Kategorie für [...]therapieräume oder allenfalls medizinische Einrichtungen existiert bei den statistischen Grundlagen nicht. Wie auch die Steuerverwaltung ausführt, erscheint es fraglich, ob der Ansatz für Büroflächen ohne Weiteres auch für [...]therapieräume zur Anwendung gebracht werden kann. Büroflächen weisen aufgrund von Teilzeitarbeit o.ä. tendenziell eine eher geringere Auslastung als Therapieräume aus. Zudem sind [...]therapie-lokale auf eine bessere Zugänglichkeit bzw. Erschliessung (Nähe zum öffentlichen Verkehr, private Zufahrten, etc.) angewiesen. Diesbezüglich dürften Therapieräume eher mit Verkaufsflächen als mit Büroflächen zu vergleichen sein. Daher ist die Verwendung des tiefsten der im Immo-Monitoring 2015/2 ausgewiesenen Quadratmeteransätze nicht angezeigt und kann zu keinem angemessenen Ertragswert der Liegenschaft führen. Weiter ist nicht ersichtlich, weshalb der Ansatz für die Praxisräume im Untergeschoss in der Berechnung halbiert wurde. Gerade die Kellerräume dienen der Praxis unmittelbar. Dies zeigt sich insbesondere durch die bauliche Erweiterung des Untergeschosses in den Jahren 1994 bis 1996. Die Ertragswertberechnung der Beschwerdeführerin mag zwar auf statistisch erhobenen Vergleichszahlen basieren, ist aber in der Umsetzung zu einseitig ausgestaltet. Die ermittelten Jahresmieterträge erweisen sich als zu tief. Dies hat zur Folge, dass der aufgrund dieser Basis kapitalisierte Verkehrswert von CHF 1'130'000.00 nicht als angemessener Überführungswert der Liegenschaft betrachtet werden kann.

bb) Hingegen würde - auf Basis der gleichen statistischen Zahlen - eine objektivere Ausgestaltung dieser Berechnung zu einem jährlichen Mietzins ertrag für die Liegenschaft von ca. CHF 117'000.00 führen. Dabei käme ein durchschnittlicher Mietertrag von CHF 300.00 pro m² zur Anwendung, was dem Durchschnittswert zwischen den

Büro- und Verkaufsflächen entspricht ($390 \text{ m}^2 \times \text{CHF } 300.00 \text{ pro m}^2 = \text{CHF } 117'000.00$). Bezeichnend ist, dass dieser errechnete Wert nur leicht unter dem in der Steuerperiode 2016 deklarierten Mietertrag von CHF 119'940.00 zu liegen kommt.

cc) Die Aussagekraft der Verkehrswertschätzung der Firma E ist zweifelhaft. Der Stichtag der Bewertung ist der 16. April 2018, weshalb grundsätzlich fraglich ist, ob diese für den Überführungszeitpunkt im Jahre 2015 plausibel ist. Überdies erweist sich die Ermittlung des Verkehrswerts von CHF 1'450'000.00 als unpräzise. Wie die Steuerverwaltung zu Recht ausführt, stellt die Berechnung nicht auf den tatsächlich erzielten und deklarierten Mieterträgen (Steuerperioden: 2016 und 2017 von je CHF 119'940.00 bzw. Steuerperiode: 2018 von CHF 102'000.00) ab, sondern geht von einem Wert von CHF 92'465.00 aus. Zudem verwendet die Schätzung für das Untergeschoss der [...]therapiepraxis im Unterschied zu den oberirdischen Räumen, welche mit einem durchschnittlichen Mietertrag von CHF 250.00 m^2 berücksichtigt werden, einen reduzierten Ansatz von CHF 165.00 m^2 . Die Verwendung eines tieferen Ansatzes für das Untergeschoss ist auch bei dieser Berechnung nicht angezeigt und es kann auf das vorstehend Gesagte verwiesen werden (s.o. E. 5. b) aa)). Bei dieser Ausgangslage kann offenbleiben, ob die Ausführungen der Steuerverwaltung zur Ermittlung der tatsächlichen Fläche des Untergeschosses zutreffend sind und der Therapie- und Gymnastikraum von rund 60 m^2 überhaupt in die Berechnung der E eingeflossen ist.

c) Die Steuerverwaltung ermittelt anhand der Ertragswertmethode einen Verkehrswert der Liegenschaft von CHF 1'845'230.00. Sie stellt dabei auf Mieterträge in der Höhe von CHF 119'940.00 ab, wie sie ab der Steuerperiode 2016 bei einer Vollvermietung deklariert wurden. Ausgehend von der Steuerperiode 2015 handelt es sich dabei zwar um künftige Werte. Das Abstellen auf aktuelle oder in der Vergangenheit liegende Mieterträge ist jedoch vorliegend nicht angezeigt. Wie sich aus den Unterlagen ergibt, kann bei den ab dem Jahr 2011 deklarierten Mieterträgen nicht von repräsentativen Werten ausgegangen werden. Während die deklarierten Eigenmietwerte konstant blieben, halbierten sich ab der Steuerperiode 2011 die deklarierten Mieterträge. Mit anderen Worten ist ab dieser Steuerperiode nicht mehr von einer Vollnutzung der Liegenschaft auszugehen. Ab dieser Steuerperiode sah sich die Steuerverwaltung deshalb gezwungen, für die Ermittlung des Ertragswerts der Liegenschaft eine Schätzung der erzielbaren Mieterträge vorzunehmen. Wie sich im Nachhinein zeigt, ist die Schätzung der Steuerverwaltung erheblich zu tief ausgefallen. Aus diesem Umstand kann die Beschwerdeführerin jedoch nichts für sich ableiten. Massge-

bend ist vorliegend die Ermittlung des Verkehrswerts per 2015. Allfällige Rückschlüsse auf die Berechnung der steuerbaren Faktoren der Vorjahre stehen dabei nicht im Vordergrund. Es ist daher angezeigt, für die Ermittlung des Verkehrswerts per 2015 auf zeitnahe, tatsächlich erzielte Mieterträge abzustellen, wie sie bei einer vollständigen Nutzung bzw. Vermietung ab der Steuerperiode 2016 erzielt wurden. Der von der Steuerverwaltung für den Überführungszeitpunkt errechnete Verkehrswert von CHF 1'845'230.00 ist somit nachvollziehbar und nicht offensichtlich falsch. Die beiden von der Beschwerdeführerin angeführten Berechnungsmethoden, welche von einem Überführungswert von CHF 1'130'000.00 bzw. einem Fortführungswert im Jahre 2018 von CHF 1'450'000.00 ausgehen, führen nicht zu einem angemessenen Verkehrswert und stellen die Berechnung der Steuerverwaltung nicht glaubhaft in Frage. Demgegenüber zeigt sich die Angemessenheit der Berechnung der Steuerverwaltung einerseits daran, dass sich die für die Ertragswertmethode verwendenden bzw. deklarierten Mieterträge von CHF 119'940.00 - wie vorgängig aufgezeigt - in der Grössenordnung der statistisch ermittelten Werte von CHF 117'000.00 (s.o. E. 5. b) bb)) bewegen. Andererseits kann auf den letztmals am 22. März 2006 von der Gebäudeversicherung festgesetzten Versicherungswert von CHF 1'904'000.00 verwiesen werden. Selbst wenn seit der Versicherungsschätzung eine gewisse Entwertung an der Substanz der Liegenschaft stattgefunden haben dürfte, spricht die Grössenordnung der Versicherungssumme für den von der Steuerverwaltung veranschlagten Verkehrswert und gegen den von der Beschwerdeführerin errechneten Wert. Die Gebäudeversicherung versichert überdies nur den Wert des Gebäudes, weshalb bei der Ermittlung des Verkehrswerts noch der Landwert zum Versicherungswert hinzuzurechnen wäre. Insgesamt führen die aufgezählten Gründe dazu, dass sich der seitens der Steuerverwaltung festgelegte Verkehrswert von CHF 1'845'230.00 als angemessen erweist. Die Beschwerde ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

6. a) Gemäss Art. 37b DBG wird bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach dem vollenden 55. Altersjahr oder wenn diese wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität aufgegeben wird, die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahre realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen und (nach einem allfälligen fiktiven Einkauf in die Vorsorge) zu einem Fünftel des dafür massgeblichen Einkommenssteuertarifs besteuert (Abs. 1). Die Regelung gilt unter anderem auch für den überlebenden Ehegatten, sofern dieser das übernommene Unternehmen nicht weiterführt und die steuerliche Abrechnung spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers erfolgt (Abs. 2).

b) Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung kann der Beschwerdeführerin die subeventualiter beantragte privilegierte Liquidationsbesteuerung nicht infolge einer unzureichenden Begründung verweigert werden. Vielmehr sieht das Gesetz vor, sofern die Voraussetzungen gem. Art. 37b DBG erfüllt sind, dass die steuerpflichtige Person bzw. dessen Erben von Amtes wegen in den Genuss der Privilegierung kommt. Vorliegend ist unbestritten, dass die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben wird und der verstorbene Ehemann der Beschwerdeführerin beim Ableben 59 Jahre alt war. Überdies müssen die Erben die Voraussetzungen nicht persönlich erfüllen. Zudem findet die steuerrechtliche Abrechnung der Liquidation im Jahr 2015 und damit in der auf das Todesjahr folgenden Steuerperiode statt (zum Ganzen: Baumgartner in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. Basel 2022, Art. 37b DBG, N 7 ff.). Damit sind die Voraussetzungen von Art. 37b DBG erfüllt und die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen. Zur Berechnung der für die Privilegierung massgebenden steuerbaren Faktoren ist das Verfahren an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die über die Jahre abbeschriebenen Umbaukosten bei der Überführung der Liegenschaft C-Strasse 20, Basel im Jahre 2015 vom Geschäfts- in das Privatvermögen als wiedereingebrachte Abschreibungen zu besteuern sind. Der von der Steuerverwaltung errechnete und für die Überführung massgebliche Verkehrswert der Liegenschaft von CHF 1'845'230.00 ist angemessen. Bei der direkten Bundessteuer ist somit ein Kapitalgewinn in der Höhe von CHF 493'378.00, also die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Buchwert (inkl. der wiedereingebrachten Abschreibungen), zu besteuern. Die Beschwerde ist in diesen Punkten abzuweisen. Hingegen ist dem Subeventualantrag der Beschwerdeführerin bezüglich der privilegierten Liquidationsbesteuerung stattzugeben. Das Verfahren ist zur Ermittlung der steuerbestimmenden Faktoren an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Insgesamt ist die Beschwerde somit teilweise gutzuheissen.
8.
 - a) Die Beschwerdeführerin dringt mit ihren Anträgen vergleichsweise nur geringfügig durch, weshalb es sich in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 und Abs. 5 DBG in Verbindung mit § 170 Abs. 1 StG sowie § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und dem Reglement über die Gerichtsgebühren vom 11. September 2017 rechtfertigt, eine volle Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 1'750.00 festgelegt.
 - b) Nach Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 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 der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von CHF 833.00 inkl. Auslagen zzgl. MWST zugesprochen.

Beschluss

- ://:
1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde ist der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. März 2022 insofern aufzuheben, als eine privilegierte Liquidationsbesteuerung gem. Art. 37b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) zu berücksichtigen ist. Das Verfahren ist diesbezüglich an die Steuerverwaltung zur Berechnung zurückzuweisen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.
 2. Die Beschwerdeführerin trägt eine Spruchgebühr von CHF 1'750.00.
 3. Der Beschwerdeführerin wird eine Parteientschädigung von CHF 833.00 inkl. Auslagen zzgl. MWST zu gesprochen.
 4. Der Entscheid wird dem Vertreter der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Steuerverwaltung mitgeteilt.