

Selbständige Erwerbstätigkeit

Liquidationsgewinn bei Erbteilung, Zeitpunkt des Entstehens / Verlustverrechnung

Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 44/1999 vom 27. April 2000

Scheidet ein Erbe gegen Abgeltung aus der von der Erbengemeinschaft betriebenen Einzelfirma aus, so unterliegt der anteilige Liquidationsgewinn auf den stillen Reserven der Einkommenssteuer. Dieser Liquidationsgewinn entsteht im Zeitpunkt des Abschlusses des Erbteilungsvertrags.

Ausgaben können nur dann als Geschäftsaufwand einkommenssteuerwirksam in Abzug gebracht werden, wenn ihnen Einnahmen (Umsatz) gegenüberstehen. Nur wenn tatsächlich Einkünfte nachgewiesen sind, kann geschäftsmässig begründeter Aufwand geltend gemacht und ein allfälliger Aufwandüberschuss als Verlust mit Einnahmenüberschüssen aus anderen Einkommensquellen verrechnet werden.

I. Sachverhalt

1. Am 29. Juli 1990 ist Herr F. X. verstorben. Als Erben hat er seine Ehegattin (die Rekurrentin) und zwei Söhne, C. und C. X., hinterlassen. Im Nachlass enthalten war die Einzelfirma X. Sanitär, Sanitäre Anlagen. Mit Datum vom 9., 21. bzw. 22. Juli 1994 haben die Erben einen Erbteilungsvertrag unterzeichnet. Dieser liegt inzwischen vollständig vor, nachdem er zum Zeitpunkt der Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 7. April 1999 weder vollständig noch datiert und unterzeichnet bei der Steuerverwaltung vorhanden war. Die Rekurrentin ist seit dem Jahre 1991 selbständig erwerbstätig und betreibt ein Import-/Exportgeschäft.

2. In den Steuererklärungen der Jahre 1990 bis 1992 hat die Rekurrentin folgende Beträge deklariert:

1990	Fr. 60'000.–	Vermerk: «F. X. Kapitalabfindung»
1991	Fr. 250'000.–	Vermerk: «Kapitalabfindung»
	Fr. 114'701.–	Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit
1992	Fr. 165'000.–	Vermerk: «F. X. Kapitalabfindung»
	Fr. 144'722.–	Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit

Nachdem die Rekurrentin die von der Steuerverwaltung verlangten ergänzenden Unterlagen nur zum Teil eingereicht hatte, waren die mit der Bemerkung «F. X. Kapitalabfindung» versehenen Beträge für die entsprechenden Jahre als Einkommen qualifiziert worden. Für die Jahre 1991 und 1992 ist der Geschäftsaufwand mangels Ertrag aktiviert worden. Mit der Steuerausscheidung vom 28. Oktober bzw. 4. und

6. November 1996 ist die Rekurrentin darüber informiert worden, dass ihr steuerbares Einkommen folgendermassen ermittelt worden ist:

1990 Fr. 97'198.– zum Satz von Fr. 146'217.–
1991 Fr. 223'560.– zum Satz von Fr. 223'560.–
1992 Fr. 131'907.– zum Satz von Fr. 131'907.–

Die entsprechenden Veranlagungen zu den in den Jahren 1991, 1992 und 1993 fälligen Steuern sind der Rekurrentin am 5. Dezember 1996 zugestellt worden.

3. Gegen diese Veranlagung vom 5. Dezember 1996 hat die Rekurrentin mit Datum vom 20. Dezember 1996 Einsprache erhoben und diese innert erstreckter Frist am 21. Februar 1997 begründet.

Mit Entscheid vom 18. September 1997 ist die Einsprache teilweise gutgeheissen worden. Anerkannt worden ist, dass nur Fr. 249'000.– als Liquidationsgewinn von der Rekurrentin als ausscheidender Erbin zu versteuern und als solcher im Jahre 1992 zu erfassen seien. Ferner ist die für das Jahr 1991 angebehrte Aufteilung der Fr. 100'000.– in Lohn und Kapitalabfindung akzeptiert worden. Schliesslich könnte mangels Betriebsertrag kein Aufwand geltend gemacht werden. Das in Basel-Stadt steuerbare Einkommen pro 1991 ist neu auf Fr. 16'360.– zum Satz von Fr. 16'360.– festgesetzt worden. Fr. 57'200.– sind als Kapitalabfindung getrennt vom übrigen Einkommen besteuert worden. Das steuerbare Einkommen pro 1992 ist neu auf Fr. 215'908.– festgesetzt worden, zum Satz von Fr. 215'908.–.

4. Mit Schreiben vom 21. Oktober 1997 und nachgereichter Begründung vom 28. November 1997 hat die Rekurrentin gegen den Einspracheentscheid vom 18. September 1997 Rekurs erhoben. Die Rekurrentin beantragt, es sei der Einspracheentscheid vom 18. September 1997 teilweise aufzuheben. Der Liquidationsgewinn in der Höhe von Fr. 249'001.– sei nicht 1992, sondern erst 1994 als Einkommen zu erfassen. Eventualiter seien die Aufwände 1991 und 1992 nicht zu aktivieren, sondern zum Abzug zuzulassen und, soweit möglich, mit dem übrigen Einkommen zu verrechnen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den Entscheid von Belang ist, aus den nachfolgenden Erwägungen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 7. April 1999 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid vom 18. September 1997 teilweise aufzuheben. Der von ihr erzielte Liquidationsgewinn in der Höhe von Fr. 249'001.– sei nicht 1992, sondern erst 1994 als Einkommen zu erfassen. Even-

tualiter seien die Aufwände 1991 und 1992 nicht zu aktivieren, sondern zum Abzug zuzulassen und, soweit möglich, mit dem übrigen Einkommen zu verrechnen.

Der von der Rekurrentin erzielte Liquidationsgewinn in der Höhe von Fr. 249'001.– ist in rein rechnerischer Hinsicht unbestritten. Bestritten ist jedoch der Zeitpunkt der Realisation dieses Liquidationsgewinnes. Ferner ist die Abzugsfähigkeit des geltend gemachten Aufwandes in den Jahren 1991 und 1992 bestritten.

2. a) Gemäss § 38 lit. c des Gesetzes über die direkten Steuern des Kantons Basel-Stadt (StG) ist das gesamte Einkommen jeder Art steuerbar, insbesondere Kapitalgewinn und Kapitalzuwachs, die im Betrieb eines nach kaufmännischer Art geführten Unternehmens durch Veräusserung erzielt oder durch Verbuchung in Erscheinung getreten sind. Nach § 39 Abs. 1 StG ist steuerbar jedes Einkommen aus einer Tätigkeit, sei es regelmässiges oder nicht und fliesse es aus einer selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit. Als Erwerbseinkommen gilt ferner das an dessen Stelle tretende Einkommen, sofern es im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis entstanden ist. Gemäss § 41 StG gilt die Übernahme von Vermögensstücken aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen als Veräusserung, wobei die Differenz zwischen Buch- und Verkehrswert bei der Einkommenssteuer anzurechnen ist. Nach § 50 Abs. 1 StG werden Ersatzeinkommen in der Form von Kapitalzuwendungen wie folgt besteuert: Die ersten Fr. 25'000.– mit 3%, die nächsten Fr. 25'000.– mit 4%, die nächsten Fr. 50'000.– mit 6%, alle weiteren Beträge mit 8%.

b) Nach § 43 Abs. 1 lit. a StG werden vom gesamten Roheinkommen die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten abgezogen. Gemäss § 43 Abs. 1 lit. d StG werden in nach kaufmännischer Art geführten Unternehmen vom gesamten Roheinkommen die im Steuerjahr eingetretenen und verbuchten Geschäftsverluste abgezogen. Gemäss § 43 Abs. 2 lit. a StG werden die Aufwendungen für die Anschaffung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen nicht zum Abzug zugelassen. Diese Ausgaben entstehen nicht bei der Ausübung der Erwerbstätigkeit, sondern sollen eine künftige Erwerbstätigkeit erst ermöglichen, weshalb sie zu aktivieren sind (vgl. Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970 S. 260 f.).

3. a) In ihrer Rekursbegründung vom 28. November 1997 führt die Rekurrentin aus, dass bei einer Erbteilung einer Einzelfirma für die Realisierung des Liquidationsgewinnes der ausscheidenden Erben grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Unterzeichnung des Erbvertrages abzustellen sei. Nur ausnahmsweise könne auf einen früheren Zeitpunkt abgestellt werden, was sich in ihrem Fall nicht rechtfertigen würde. Es sei nämlich belegt, dass im Jahre 1992 noch keinerlei Einigung darüber bestanden habe, wer von den Erben – die Rekurrentin oder einer der beiden Söhne – die Firma nach dem Tod von Herrn F. X. weiterführen würde. Damit sei zu diesem Zeitpunkt auch noch kein fester Anspruch auf eine allfällige Abfindungssumme vorhanden gewesen. Der Erbteilungsvertrag sei am 30. Juli 1994 abgeschlossen worden, weshalb sich die Parteien über die Teilung des Nachlasses erst zu diesem Zeit-

punkt endgültig geeinigt hätten. Sie habe somit erst auf diesen Zeitpunkt hin einen festen Anspruch auf Abfindung als ausscheidende Erbin erworben.

b) Der Erlös aus der entgeltlichen Veräusserung eines Geschäftes gehört als Liquidationsgewinn zum steuerbaren Einkommen des Unternehmers. Dabei wird der Mehrwert der Unternehmung gegenüber dem Einkommenssteuerwert des Eigenkapitals realisiert. Demgemäss berechnet sich der Liquidationsgewinn als Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräusserungserlös und dem Einkommenssteuerwert des Eigenkapitals (vgl. Grüninger/Studer, a.a.O., S. 235). Führen ein Erbe oder einzelne Erben die Einzelunternehmung weiter, so steht den ausscheidenden Erben ein Anspruch auf Abgeltung ihres Anteiles am Eigenkapital und an den stillen Reserven zu. Das Entgelt an den stillen Reserven führt zu einem einkommenssteuerrechtlichen Liquidationsgewinn, gleich wie bei der entgeltlichen Übertragung.

c) Nach ständiger Doktrin und Praxis gilt Einkommen in der Regel steuerrechtlich in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann. Voraussetzung des steuerauslösenden Zuflusses ist demnach ein abgeschlossener Rechtserwerb, welcher Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann (vgl. Markus Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 16 DBG N 43; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995, S. 238; BGE 105 Ib 238; ASA 61 S. 666). Bei Erbteilung eines Einzelunternehmens gilt der Liquidationsgewinn des ausscheidenden Erben grundsätzlich in dem Zeitpunkt als realisiert, in dem der Erbteilungsvertrag abgeschlossen wird.

d) Im vorliegenden Fall hat die Steuerverwaltung angenommen, dass der Liquidationsgewinn von Fr. 249'001.– bereits im Jahre 1992 der Rekurrentin steuerrechtlich zugeflossen ist und nicht erst im Jahre 1994, in welchem der Erbteilungsvertrag abgeschlossen worden ist. Dies vor allem aufgrund der Tatsache, dass der am 9., 21. bzw. 22. Juli 1994 unterzeichnete Erbteilungsvertrag zum Zeitpunkt der Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 7. April 1999 nur unvollständig vorhanden war und dass weder im Jahre 1993 noch im Jahre 1994 Leistungen ausgewiesen wurden, welche der Rekurrentin aus der Sanitärfirma X. zuteil geworden sind. Ferner würde sich aus der Selbstdeklaration der Rekurrentin sowie derjenigen ihres Sohnes, C. X., ergeben, dass die Erbteilung bezüglich der im Nachlass befindlichen Sanitärfirma bis zum Jahre 1992 faktisch abgeschlossen gewesen sei.

e) Aus dem in der Zwischenzeit vorliegenden vollständigen und unterzeichneten Erbteilungsvertrag geht hervor, dass der eine Sohn des Verstorbenen, C. X., die Sanitärfirma X. rückwirkend per Todestag übernimmt. Im Erbteilungsvertrag, welcher von den Erben am 9., 21., bzw. 22. Juli 1994 unterzeichnet wurde, ist damit eine definitive Regelung betreffend Weiterführung und Ausscheiden aus dem Unternehmen getroffen worden. Die Steuerverwaltung ist daher zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Liquidationsgewinn in der Höhe von Fr. 249'001.– im Jahre 1992 bei der Rekurrentin steuerrechtlich zu erfassen sei.

4. a) Die Rekurrentin macht eventualiter geltend, dass die Aufwände 1991 und 1992 nicht zu aktivieren, sondern zum Abzug zuzulassen und, soweit möglich, mit dem übrigen Einkommen zu verrechnen seien. So würde die Steuerverwaltung die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit des geltend gemachten Aufwandes davon abhängig machen, ob im gleichen Zeitraum Umsätze getätigt worden seien. Diese Ansicht führe dazu, dass ein Steuerpflichtiger weit über seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hinaus besteuert werde. So habe die Rekurrentin erhebliche Ausgaben tätigen müssen, um ihre Geschäftstätigkeit ausüben zu können. Zudem habe sie bereits 1991 und 1992 Rechnungen für von ihr erbrachte Leistungen gestellt.

b) Den Gewinnungskosten ist eigen, dass sie stets mit bestimmten Einkünften in Beziehung stehen. Fehlt es hingegen an Einkünften, so liegt gar kein der Einkommenssteuer unterliegender Gegenstand vor. Tätigkeiten als solche und Aufwendungen sind nämlich nicht Gegenstand der Einkommenssteuer nach §§ 38 f. StG. Als Voraussetzung für die Berücksichtigung der Gewinnungskosten sind demnach zuerst Einkünfte zu generieren, welchen diese zugeordnet werden können. Erst wenn die Rekurrentin Einnahmen aus ihrer Gesellschaft nachweist, kann sie davon den geschäftsmässig begründeten Aufwand abziehen und aufgrund der Gesamtreineinkommenssteuer einen allfälligen Aufwandüberschuss als Verlust mit Einnahmenüberschüssen aus anderen Einkommensquellen verrechnen (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Stadt, Nr. 8/1991 vom 30. Januar 1991 in Sachen P.K.)

c) Im vorliegenden Fall hat die Rekurrentin mit ihrem selbständig betriebenen Import-/Exportunternehmen in den Jahren 1991 und 1992 keinen Ertrag ausgewiesen. Die für diese Jahre geltend gemachten Aufwendungen stehen demnach keinen Einkünften gegenüber und können daher nicht bei der Berechnung des Reineinkommens als Abzüge berücksichtigt werden, stellen die geltend gemachten Auslagen doch vielmehr nicht abzugsfähige Anlagekosten im Sinne von § 43 Abs. 2 lit. a StG dar.

5. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen ist, im Übrigen jedoch abzuweisen ist. So ist die der Rekurrentin infolge Ausscheidens aus dem Sanitärbetrieb zugeflossene Abfindung in der Höhe von Fr. 249'001.– steuerrechtlich nicht als Einkommen pro 1992 zu erfassen. Hingegen können die 1991 und 1992 geltend gemachten Aufwände bei der Berechnung des Reineinkommens nicht in Abzug gebracht werden.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und die Steuerverwaltung wird angewiesen, erneut zu überprüfen, wann die Kapitalabfindung infolge Ausscheidens der Rekurrentin aus dem Sanitärbetrieb effektiv in ihrem Einkommen angefallen ist.