

Geschäftsaufgabe

Ausserordentlicher Ertrag, Bestimmung des Steuersatzes

Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 36/2006 vom 24. August 2006

Der bei der Geschäftsauflösung realisierte ausserordentliche Ertrag – in casu aufgrund eines Forderungsverzichts und aus Gewinnen aus dem Verkauf des Inventars – stellt keine Kapitalabfindung im Sinne von § 38 StG dar und kann daher nicht zu einem ermässigten Steuersatz (Rentensatz) besteuert werden. Der Begriff der Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen kann nicht auf die aperiodisch anfallenden Einkünfte (Realisierung stiller Reserven, Kapitalgewinne etc.) im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit ausgedehnt werden. In den Genuss der Besteuerung zum Rentensatz können nur solche Kapitalabfindungen kommen, bei denen dem berechtigten Steuerpflichtigen geschuldete Teilleistungen vorenthalten wurden, so dass sie gar nicht periodengerecht versteuert werden konnten.

I. Sachverhalt

1. a) Die Rekurrenten haben das Hotel H. von der A. gemietet und in der Folge betrieben.

b) Am 31. Dezember 1998 (Nachtrag 3 zum Mietvertrag vom 12. Dezember 1991) ist die Mietdauer zwischen den Rekurrenten und der Vermieterin fest und unkündbar bis zum 31. Dezember 2005 verlängert worden. Gleichzeitig ist festgehalten worden, dass sich die feste Mietdauer um drei Jahre bis zum 31. Dezember 2008 verlängere, sofern das Mietverhältnis nicht bis spätestens 30. Juni 2004 auf den 31. Dezember 2005 gekündigt werde.

c) Am 21. April 2004 haben sich die Rekurrenten und die Vermieterin darauf geeinigt, das Mietverhältnis über das Hotel H. auf den 30. Juni 2004 aufzulösen. Die Rekurrenten haben das gesamte in ihrem Eigentum stehende Inventar im Mietobjekt per 30. Juni 2004 an die Vermieterin verkauft. Ohne Anerkennung einer Rechtspflicht hat sich die Vermieterin bereit erklärt, ihre Mietzinsforderung gegenüber den Rekurrenten per Datum der Auflösung des Mietverhältnisses um Fr. 200'000.– zu reduzieren. Gemäss Punkt 8 der erwähnten Vereinbarung sind bei der Festlegung dieses Betrages unter anderem folgende Faktoren ins Gewicht gefallen: Lift-Reparaturen und anteilmässige Service- und Unterhaltsabonnementsgebühren; Kosten für Internet, Homepage; Erstellungskosten PC-Lohn-Programm und Hotelreservationsprogramm; Kosten für Q1- und Q2-Zertifizierung für Hotel/Betrieb; detaillierte Unterlagen für Bankette, Grossveranstaltungen sowie für die gesamten Betriebsabläufe.

d) Am 30. Juni 2004 sind die Gutschrift von Fr. 200'000.– als «Auszahlung laut Abschlussvereinbarung» und die Inventarverkäufe gebucht worden. Aufgrund der Verkäufe des Inventars und der Gutschrift von Fr. 200'000.– hat die Erfolgsrechnung der Rekurrenten für das Jahr 2004 mit einem Gewinn von Fr. 574'345.60 abgeschlossen.

2. a) In der Steuererklärung pro 2004 haben die Rekurrenten einen Auszahlungsbetrag in Höhe von Fr. 662'363.– als «Kapitalleistung aus Vorsorge» deklariert. Unter Ziffer 150 «Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit Ehemann» haben die Rekurrenten einen Verlust in Höhe von Fr. 88'000.– angegeben; dies gestützt auf die beigelegte Jahresrechnung per 30. Juni 2004 betreffend «Hotel H. ... Basel».

b) Nach einem Korrespondenzwechsel zwischen den Rekurrenten und der Steuerverwaltung, bei dem die Rekurrenten verschiedene Unterlagen eingereicht haben, hat die Steuerverwaltung unter Ziffer 150 «Selbständiger Haupterwerb» neu Fr. 593'779.– eingesetzt. Im Veranlagungsprotokoll ist dazu ausgeführt worden, dass Liquidationsgewinne nach dem geltenden Steuergesetz und -verordnung nicht mehr privilegiert besteuert würden. Aufgrund der eingereichten Unterlagen könne entnommen werden, dass es sich um einen klassischen Liquidationsgewinn handle (Inventarverkauf und Mietzinserslass), welcher keine Ausnahmebesteuerung rechtfertige. Das in Basel-Stadt steuerbare Vermögen zu den kantonalen Steuern pro 2004 ist auf Fr. 146'720.– zum Satz von Fr. 187'222.– und das in Basel-Stadt steuerbare Einkommen zu den kantonalen Steuern pro 2004 ist auf Fr. 572'929.– zum Satz von 572'929.– festgesetzt worden. Die Steuerausscheidung, das Veranlagungsprotokoll und die entsprechende Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2004 datieren allesamt vom 12. Januar 2006.

3. Dagegen haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 7. Februar 2006 Einsprache erhoben, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 9. März 2006 abgewiesen hat.

4. Gegen diesen Einspracheentscheid vom 9. März 2006 richtet sich der vorliegende Rekurs vom 3. April 2006. Darin beantragen die Rekurrenten, es sei der Betrag von Fr. 200'000.– vom Gesamteinkommen 2004 als Kapitalabfindung (§ 38) (2005–2008) zu versteuern und das Einkommen von Fr. 572'900.– auf Fr. 372'900.– neu zu veranlagern. Auf die Einzelheiten des Standpunktes der Rekurrenten wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 21. Juni 2006 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen.

II. Entscheidungsgründe

2. a) Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 9. März 2006 betreffend die kantonalen Steuern pro 2004 aufzuheben, den Betrag von Fr. 200'000.– als Kapitalabfindung (im Sinne von § 38 StG) zu besteuern und das (satzbestimmende) Einkommen betreffend den kantonalen Steuern pro 2004 dementsprechend neu auf Fr. 372'900.– festzusetzen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Strittig ist im vorliegenden Fall hingegen, ob der Betrag/«Mietzinserslass» von Fr. 200'000.– als Kapitalabfindung privilegiert besteuert werden kann.

3. a) Gemäss § 17 Abs. 1 StG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Nach § 19 Abs. 1 StG sind steuerbar alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung vom Geschäftsvermögen (§ 19 Abs. 2 Satz 1 StG).

b) Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, so wird die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (§ 38 StG).

c) Gemäss § 39 Abs. 1 StG werden Kapitalleistungen nach § 23 Abs. 1 und 2, soweit sie nicht zum Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge verwendet werden, Kapitalleistungen des Arbeitgebers oder der Arbeitgeberin nach § 18 Abs. 2 sowie Kapitalzahlungen nach § 24 lit. b getrennt vom übrigen Einkommen und ohne Zusammenrechnung unter Ehegatten 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%.

4. a) Die Rekurrenten machen vorliegend geltend, dass der Betrag von Fr. 200'000.– als Kapitalabfindung anzuerkennen sei. Im Folgenden ist deshalb zu prüfen, ob dieser Betrag nach § 38 StG und/oder § 39 StG privilegiert besteuert werden kann.

b) aa) Zu den Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen im Sinne von § 38, dessen Wortlaut mit Art. 37 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) respektive mit Art. 11 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) überstimmt, sind zunächst «nur» Vermögenszugänge gerechnet worden, die dazu bestimmt sind, einen Vermögensanspruch abzugelten, der mit der Einbringung von künftigen Leistungen sukzessive untergeht (vgl. hierzu Agner/Jung/Steinmann,

Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer Zürich 1995, N 2 zu Art. 37). Mit Urteil vom 5. Oktober 2000 hat das Bundesgericht den Anwendungsbereich dieser Bestimmungen ausgeweitet. Unter die «Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen» fallen nunmehr auch einmalige Vermögenszugänge, mit denen aufgelaufene, das heisst in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten werden. In den Genuss der privilegierten Besteuerung zum Rentensatz kommen solche Kapitalabfindungen jedoch nur, wenn ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre, und diese ohne Zutun des berechtigten Steuerpflichtigen unterblieben ist (vgl. das Urteil des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2000, publ. in: ASA 70, S. 210 ff.; in diesem Urteil ist es um die Nachzahlung von Suva-Renten gegangen).

bb) Dem Normzweck von § 38 StG entsprechend müssen sämtliche Vermögenszugänge, die entweder in der Vergangenheit liegende Leistungen abgelten (Nachzahlungen) oder künftige Leistungen vorwegnehmen (Vorauszahlungen) und die ordentlicherweise periodisch ausgerichtet würden, der Steuersatzermässigung unterliegen. Damit wären stille Reserven, die im Laufe der Jahre entstanden sind und in einer einzigen Bemessungsperiode zum Vorschein kommen, ebenfalls der Steuersatzermässigung zuzuführen. Der Begriff der «Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen» lässt jedoch eine solche ausdehnende Betrachtungsweise nicht zu. Im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit können ... Aperiodizitäten in den Zuflüssen über entsprechende buchhalterische Massnahmen aufgefangen werden. Werden Einkünfte erzielt, die auf bereits in Vorperioden ausgeführte Arbeiten zurückzuführen sind, so stand dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit offen, die angefangenen Arbeiten zu aktivieren (Ist-Methode) beziehungsweise hatte diese Aktivierung zwingend vorzunehmen (Soll-Methode). Bei Vorauszahlungen sind die erbrachten Arbeiten grundsätzlich periodengerecht abzurechnen oder die angefangenen Arbeiten entsprechend abzugrenzen. Der am Stichtag noch vorhandene Saldo kann passiviert werden (vgl. zum Ganzen Baumgartner in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1–82, Hrsg.: Zweifel/Athanas, Basel 2000, Art. 37 DBG N 9).

cc) Aufgrund der obigen Ausführungen lässt sich somit festhalten, dass der Begriff der «Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen» nicht auf die aperiodisch anfallenden Einkünfte (Realisierung stiller Reserven, Kapitalgewinne etc.) im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit ausgedehnt werden kann. Nur solche Kapitalabfindungen können in den Genuss der privilegierten Besteuerung zum Rentensatz kommen, bei denen dem berechtigten Steuerpflichtigen geschuldete Teilleistungen vorenthalten wurden, so dass sie gar nicht periodengerecht versteuert werden konnten. Demgegenüber kann im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit in den Fällen von ausserordentlichen Erträgen keine Rede von einer Vorenthaltung an sich bereits früher geschuldeter Teilleistungen sein.

dd) Wie nun die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht bemerkt, bewirkt ein Forderungsverzicht durch Gläubiger bei der Unternehmung eine von aussen kommende Schuldenverminderung; Schuldenverminderung heisst Kapital-

vermehrung, und zwar Kapitalvermehrung aus ausserordentlichem Ertrag. Deshalb ist der Schuldenerlass bei der Unternehmung zum steuerbaren Gewinn zu rechnen (vgl. die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 21. Juni 2006 mit Verweis auf: Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 18 Rz. 60 ff.; Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993, § 12 Ziff. 26; vgl. auch StR 37, 1982, S. 1 ff., S. 13). Soweit nun von den Rekurrenten eingewendet wird, dass es sich bei der Gutschrift von Fr. 200'000.– nicht um einen «Mietzinserslass» gehandelt hat, sondern dass damit Aufwendungen für Reparaturen, Internet, EDV-Programme, Zertifizierungen etc. (vgl. die Vereinbarung zwischen der A. und den Rekurrenten vom 21. April 2004) abgegolten worden seien, vermag ihnen dies nicht weiterzuhelfen. Denn wie oben ausgeführt, wären solche Aufwendungen von den Rekurrenten in der Buchhaltung zu aktivieren gewesen. Dies ist jedoch nicht geschehen. Vielmehr haben sie in der Jahresrechnung per 30. Juni 2004 unter der Position «Kapitalgewinn aus Inventarverkauf» Fr. 684'098.– (zu denen auch die Fr. 200'000.– gehören) erfolgswirksam verbucht. Bei dieser Verbuchung haben sich die Pflichtigen behaften zu lassen. Mit der Steuerverwaltung ist deshalb davon auszugehen, dass es bei den Leistungen an die Rekurrenten, insbesondere bei den hier zur Diskussion stehenden Fr. 200'000.–, um einen ausserordentlichen Ertrag handelt, der bei der Unternehmung zum steuerbaren Gewinn zu rechnen ist.

ee) Entgegen der Auffassung der Rekurrenten kann die Zahlung in der Höhe von Fr. 200'000.– auch nicht als Abgeltung für den Erwerbsausfall für die Periode von 2005 bis 2008 angesehen werden. So weist die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht darauf hin, dass die Vereinbarung zur Vertragsauflösung per 21. April 2004 unterzeichnet worden ist – also vor dem 30. Juni 2004 – und dass eine Kündigung per 31. Dezember 2005 möglich gewesen wäre.

ff) Aus alledem ergibt sich, dass der Betrag/«Mietzinserslass» in Höhe von Fr. 200'000.– nicht zum sogenannten Rentensatz gemäss § 38 StG besteuert werden kann.

c) aa) Unter den Anwendungsbereich von § 39 StG, der inhaltlich mit Art. 38 DBG und Art. 11 Abs. 3 StHG übereinstimmt, fallen sämtliche in Kapitalform ausgerichteten Leistungen aus Vorsorge. Es sind dies Kapitalleistungen aus AHV/IV, der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbstvorsorge (Baumgartner in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, a.a.O., Art. 38 DBG N 7). Aus den massgeblichen Bestimmungen ergibt sich, dass als Kapitalleistungen aus Vorsorge nur Kapitalleistungen aus der 1. Säule, der 2. Säule und der Säule 3a sowie – unter bestimmten Voraussetzungen – Kapitalleistungen des Arbeitgebers gelten.

bb) Der «Mietzinserslass» in der Höhe von Fr. 200'000.– stellt keine Kapitalleistung im Sinne von § 39 StG dar, da es sich bei dieser Leistung offenkundig um keine Kapitalleistung aus Vorsorge handelt.

d) Mit der Steuerverwaltung ist somit festzuhalten, dass der «Mietzinserslass» in Höhe von Fr. 200'000.– zu einer Kapitalvermehrung in entsprechendem Umfang in der Unternehmung der Rekurrenten geführt hat. Diese Kapitalvermehrung stellt steuerbaren Gewinn in der Unternehmung dar. Die Steuerverwaltung hat deshalb unter Ziff. 150 den «Mietzinserslass» in der Höhe von Fr. 200'000.– zu Recht bei der Ermittlung des Einkommens aus Einzelfirma mitberücksichtigt.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.