

## Selbständiger Erwerb

### Zeitpunkt der Geschäftsaufgabe

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 89/2001 vom 28. Juni 2001

*Massgeblicher Zeitpunkt für die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit und für die Beendigung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit einer natürlichen Person bei Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Ausschlaggebend sind die materiellen Verhältnisse. Es ist deshalb nicht primär auf den formellen Handelsregistereintrag abzustellen, sondern auf den Zeitpunkt, ab welchem kein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit mehr erzielt wird. Bei einer rückwirkenden Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft – welche von der Praxis anerkannt wird, wenn zwischen dem Stichtag der Übernahmebilanz und dem Eintrag ins Handelsregister nicht mehr als sechs Monate verstreichen – kann auf den vereinbarten Übernahmetag abgestellt werden, weil die Personengesellschafter in der Regel auf diesen Zeitpunkt hin ihre selbständige Erwerbstätigkeit aufgeben und inskünftig als leitende Angestellte der Kapitalgesellschaft tätig sind.*

#### *I. Sachverhalt*

1. Der Rekurrent war Gesellschafter der am 1. Juli 1996 gegründeten, in Basel domizilierten Kollektivgesellschaft X. Y. & Z. und damit aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig. Gemäss Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Basel-Stadt wurde die Kollektivgesellschaft X. Y. & Z. am 17. Dezember 1998 gelöscht, da sich die Gesellschaft aufgelöst hat. Die Aktiven und Passiven sind auf die «X. Consulting AG» übergegangen.

2. Mangels Abgabe der Steuererklärung pro 1997 und pro 1998 musste der Rekurrent nach je zweimaliger erfolgloser Mahnung amtlich eingeschätzt werden. Die entsprechende Veranlagungsverfügung (Amtliche Einschätzung ...) datiert vom 30. Juli 1999.

3. Mit Schreiben vom 27. August 1999 hat die damalige Vertreterin des Rekurrenten dagegen Einsprache erhoben und die Steuererklärung 1998 eingereicht. Die Steuerverwaltung hat die Einsprache in verschiedenen, hier nicht weiter interessierenden Punkten gutgeheissen, die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit auf den 30. September 1998 festgesetzt und in der Steuerauscheidung pro Einkommen 1998 vom 2. September 1999 das selbständige Erwerbseinkommen des Rekurrenten aus Kollektivgesellschaft auf Fr. 411'503.– festgelegt, wovon Fr. 135'000.– dem Kanton Basel-Landschaft als Tätigkeitsentgelt und dem Kanton Basel-Stadt Fr. 267'503.– zugeschrieben wurden. Die entsprechende Veranlagungsverfügung

(Rektifikat 1 ... ) zu den kantonalen Steuern pro 1997 und pro 1998 datiert vom 30. September 1999.

4. Dagegen hat der Rekurrent mit Schreiben vom 11. Oktober/22. Dezember 1999 erneut Einsprache erheben lassen. In ihrem Einspracheentscheid vom 11. Mai 2000 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut, wies sie jedoch im Hauptpunkt betreffend Stichtatum für die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit und damit die Beendigung der Steuerpflicht kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Basel-Stadt ab und hielt fest, dass der Rekurrent aus steuerrechtlicher Sicht ab 1. Oktober 1998 als unselbständig Erwerbender zu qualifizieren sei.

5. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 5. Juni 2000, welcher innert erstreckter Frist am 29. Juni 2000 begründet worden ist. Darin beantragt der Vertreter des Rekurrenten, dass die Beendigung der Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt auf den 17. Dezember 1998 zu erfolgen habe. Entsprechend seien bei der neuen Veranlagung alle Steuerfaktoren bis zu diesem Zeitpunkt zu berücksichtigen. Auf die Einzelheiten seines Standpunktes wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

6. In ihrer Vernehmlassung vom 19. Juli 2000 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.

7. In seiner Replik vom 18. August 2000 hält der Vertreter des Rekurrenten an seinen Begehren fest. Die Einzelheiten seines Standpunktes ergeben sich, soweit erforderlich, aus den nachstehenden Erwägungen. In ihrer Duplik vom 19. Oktober 2000 hält auch die Steuerverwaltung an ihrem Antrag fest, verzichtet jedoch auf weitere Bemerkungen.

## *II. Entscheidungsgründe*

3. a) Der Rekurrent beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 11. Mai 2000 aufzuheben, das Ende seiner Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit auf den 17. Dezember 1998 festzusetzen, die Vorsorgebeiträge an die V. Versicherungsgesellschaft (Einkauf 2. Säule) in Höhe von Fr. 150'000.– zum Abzug zuzulassen und das steuerbare und satzmassgebende Einkommen pro 1998 unter Berücksichtigung aller bis zum 17. Dezember 1998 steuerlich massgebenden Tatbestände festzusetzen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Darüber hinaus erhebt der Rekurrent im vorliegenden Rekursverfahren keine Einwände (mehr) gegen die kantonalen Einkommensteuern pro 1997 und die Vermögenssteuer pro 1998, weshalb hierauf nicht mehr weiter einzugehen ist. Fest steht zudem, dass der in der Steuererklärung 1998 geltend gemachte Abzug für Vorsorgebeiträge an die Säule 3a (V. Versiche-

rungsgesellschaft) in Höhe von Fr. 5'731.– gemäss Fax der damaligen Vertreterin des Rekurrenten vom 14. September 1999 erst am 21. Dezember 1998 und damit erst nach dem Stichtag (30. September 1999) für das Ende der Steuerpflicht einbezahlt wurde. In ihrem Fax vom 14. September 1999 hat die damalige Vertreterin des Rekurrenten denn auch ausdrücklich anerkannt, dass es richtig sei, wenn dieser Vorsorgebeitrag bei der kantonalen Einkommenssteuer pro 1998 nicht berücksichtigt worden sei. Dabei muss sich der Rekurrent behaften lassen. Unbestritten ist schliesslich, dass mit der Überführung der Kollektivgesellschaft X. Y. & Z. in die Aktiengesellschaft X. Consulting AG die Steuerpflicht des Rekurrenten kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Basel-Stadt geendet hat. Zwischen den Parteien strittig ist hingegen die Frage, auf welchen Zeitpunkt die Beendigung der Steuerpflicht des Rekurrenten im Kanton Basel-Stadt erfolgte.

4. a) Gemäss § 1 Abs. 1 lit. b Ziff. 3 aStG ist im Kanton Basel-Stadt unter Vorbehalt abweichender bundesrechtlicher und staatsvertraglicher Vorschriften kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wer als Inhaber oder Teilhaber im Kanton ein Unternehmen oder eine Betriebsstätte eines solchen unterhält.

b) Im interkantonalen Recht stellt der Geschäftsort ein Nebensteuerdomizil dar. Der Steuerpflichtige, welcher ausserhalb seines Wohnsitzkantons einen Geschäftsbetrieb führt oder in ständigen Einrichtungen eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, begründet am Ort der Geschäftsniederlassung (Geschäftsort) ein Spezialsteuerdomizil kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit, indem das im Geschäft investierte Kapital und das daraus fliessende Einkommen dort steuerpflichtig sind. Beteiligungen an Personengesellschaften, die von natürlichen Personen im Geschäftsvermögen gehalten werden, begründen ebenfalls ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes. Als Geschäftsvermögen und Quelle von Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit fallen grundsätzlich nur Beteiligungen an kaufmännisch geführten Personengesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, einfache und stille Gesellschaften) in Betracht. Kaufmännischer Natur sind jene Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, welche ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe (Art. 552 OR) betreiben und mit ihrem Betrieb nach aussen in Erscheinung treten (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 9 N 8 f.; § 11 N 10; § 13 N 17). Das Bestehen einer Eintragungspflicht oder die tatsächliche Eintragung im Handelsregister ist nicht erforderlich, bildet aber ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines Unternehmens (vgl. Grüniger/Studer, Kommentar zum [alten] Basler Steuergesetz, 2. Auflage, Basel 1970, S. 23).

c) Die Steuerpflicht kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit beginnt mit der Begründung einer steuerlich relevanten Beziehung, d.h. dem Erwerb steuerbarer Werte oder dem Bezug bestimmter Leistungen und endet mit der Aufgabe der steuerbaren Werte bzw. der Bezüge aus diesen (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 13 N 42, 44). Für die Auflösung einer juristischen Person sind nicht formelle Kriterien entscheidend, sondern die materielle Beendigung der Liquidation. Das ist dann der Fall, wenn alle wesentlichen Liquidations-

handlungen durchgeführt sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 59 N 11). Analoges gilt für den Zeitpunkt der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit eines Kollektivgesellschafters im Falle der Auflösung und Liquidation der Gesellschaft. Auch hier kann es grundsätzlich nicht auf den formellen Handelsregistereintrag ankommen, sondern es ist auf materielle Kriterien abzustellen. Wohl aber kann der Handelsregistereintrag als wichtiges Indiz für den Zeitpunkt der Auflösung der Gesellschaft herangezogen werden, wenn auch andere Umstände darauf hinweisen. Für die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit ist daher in erster Linie massgeblich, bis zu welchem Zeitpunkt ein selbständiges Erwerbseinkommen realisiert worden ist bzw. Bezüge aus den steuerbaren Werten getätigt worden sind.

d) Geht aus einer Umstrukturierung eine neue juristische Person hervor, anerkennt die Praxis zudem einen in bestimmtem Umfang rückwirkenden Beginn ihrer Steuerpflicht (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 17 N 41 mit Hinweisen). Dies ist etwa dann der Fall, wenn eine Kapitalgesellschaft Aktiven und Passiven eines Personenunternehmens rückwirkend auf einen vor der Gründung der neuen Gesellschaft liegenden Zeitpunkt übernimmt. Bei der Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft wird im Sacheinlagevertrag regelmässig vereinbart, dass die Aktiven und Verbindlichkeiten des Personenunternehmens mit Rückwirkung auf den letzten ordentlichen Bilanzstichtag übernommen werden. Um eine Umrechnung des in der Handelsbilanz ausgewiesenen Ergebnisses zu vermeiden, wird die neu gegründete Gesellschaft hinsichtlich der subjektiven Steuerpflicht so behandelt, wie wenn sie auf den Übernahmestichtag die Rechtspersönlichkeit erlangt hätte. Eine solche rückwirkende Gründung der Kapitalgesellschaft wird in der Praxis anerkannt, sofern zwischen dem Stichtag der Übernahmebilanz und dem Eintrag ins Handelsregister nicht mehr als 6 Monate verstreichen (vgl. Reich/Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt a.M. 1996, S. 97; Spori in: Höhn/Athanas Hrsg., Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 311; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., § 59 N 6; StE 2000 B 23.7 Nr. 10; StE 1993 B 71.4 Nr. 2 E. 2b). Mit der Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft geben die Personenunternehmer in der Regel ihre selbständige Erwerbstätigkeit auf und sind inskünftig als leitende Angestellte der Kapitalgesellschaft unselbständig erwerbstätig. Bei rückwirkender Umwandlung der Gesellschaften ist somit für die Veranlagung des Einkommens der ehemaligen Personengesellschafter auf den vereinbarten Übernahmestag abzustellen (vgl. Reich/Duss, a.a.O., S. 211 f.).

5. a) Aus dem Gesagten folgt, dass für den Zeitpunkt der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit im vorliegenden Fall insbesondere die materiellen Verhältnisse ausschlaggebend sind. Abzustellen ist demnach nicht primär auf den formellen Handelsregistereintrag, sondern auf den Zeitpunkt, ab welchem der Rekurrent kein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit mehr erzielt hat.

b) Im vorliegenden Fall wurde in den Statuten der neu gegründeten Aktiengesellschaft X. Consulting AG als massgebender Stichtag für die Übernahmebilanz der

30. September 1998 festgelegt (vgl. Art. 3 Abs. 1 der Statuten der X. Consulting AG [Statuten]). Die Übernahmebilanz per 30. September 1998 war gemäss Handelsregistereintrag auch für die Sacheinlage und -übernahme massgeblich. Zudem wird in den Statuten der neuen Aktiengesellschaft X. Consulting AG ausdrücklich erklärt, dass alle ab 1. Oktober 1998 getätigten Geschäfte für Rechnung der Aktiengesellschaft erfolgten (vgl. Art. 3 Abs. 4 Statuten). Ebenso wurde per 1. Oktober 1998 eine Bilanz der neuen Aktiengesellschaft erstellt. Weiter liegt ein Lohnausweis der X. Consulting AG vor, der bescheinigt, dass der Rekurrent vom 1. Oktober bis 31. Dezember 1998 als Arbeitnehmer einen Bruttolohn von Fr. 27'870.– erzielt hat. Dass der Rekurrent seine selbständige Erwerbstätigkeit per 30. September 1998 aufgegeben hat, wird im Einspracheschreiben seiner damaligen Vertreterin vom 27. August 1999 sogar als Begründung für die Einsprache geltend gemacht (vgl. die Einsprache vom 27. August 1999 gegen die ursprüngliche Veranlagung vom 30. Juli 1999). Dementsprechend hat die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft gemäss eigenen Angaben des Rekurrenten ihre provisorische Zwischenveranlagung per 1. Oktober 1998 vorgenommen, was als weiteres Indiz für das Stichdatum 30. September 1998 zu werten ist (vgl. die Rekursbegründung vom 29. Juni 2000, S. 2). Schliesslich bestätigt die V. Versicherungsgesellschaft in ihrer Bescheinigung vom 25. Januar 1999, dass das Vorsorgeverhältnis des Rekurrenten als Arbeitnehmer seit dem 1. Oktober 1998 bestehe und dieser als Arbeitnehmer Beiträge in Höhe von 150'000.– geleistet habe.

c) Aus alledem geht klar hervor, dass der Rekurrent seine selbständige Erwerbstätigkeit per 30. September 1998 aufgegeben und ab 1. Oktober 1998 kein selbständiges Einkommen mehr realisiert hat. Der Rekurrent bringt nun vor, dass die Zeit zwischen «1. Oktober und 13. Dezember 1998» für Planungs- und Administrativarbeiten genutzt und bis 1. Januar 1999 keine neuen Beratungsverträge abgeschlossen worden seien (vgl. Rekursbegründung vom 29. Juni 2000, S. 2). Dieser Einwand hilft ihm indes nicht weiter, ist doch die gesamte Geschäftstätigkeit gemäss ausdrücklicher statutarischer Anordnung ab 1. Oktober 1998 der neuen Aktiengesellschaft zuzurechnen (vgl. Art. 3 Abs. 4 Statuten). Auch die Tatsache, dass die Gründung der neuen Gesellschaft gemäss Rekursbegründung vom 29. Juni 2000 den Kunden erst im Januar 1999 mitgeteilt worden war, vermag daran nichts zu ändern. Aus der vom Rekurrenten ins Feld geführten Gründung der Aktiengesellschaft mit rückwirkendem Übernahmedatum kann er ebenfalls nichts zu seinen Gunsten ableiten, zumal es aus handelsrechtlichen Gründen gar nicht möglich wäre, die Aktiven und Verbindlichkeiten per Datum des Handelsregistereintrags zu übernehmen, da die Statuten über Gegenstand und Bewertung der Sacheinlage Auskunft geben und die Übernahmebilanz auch im Gründerbericht enthalten sein muss (vgl. Reich/Duss, a.a.O., S. 97). Unbehelflich ist schliesslich auch das Vorbringen, dass die AHV-Ausgleichskasse den Rekurrenten gemäss seinen eigenen Angaben aus Praktikabilitätsgründen bis zum 31. Dezember 1998 als selbständig erwerbend qualifiziert hat (vgl. Rekursbegründung vom 29. Juni 2000, S. 2). Dies allein schon deshalb, weil die Betrachtungsweise der AHV-Ausgleichskasse für die Steuerbehörden nicht bindend ist. Auch der Vermerk auf den rektifizierten Veranlagungsverfügungen vom 30. September 1999 resp. 25. Mai 2000 betreffend Aufgabe der wirtschaftlichen

Zugehörigkeit per 17. Dezember 1998 hilft dem Rekurrenten nicht weiter, geht doch aus den Abrechnungen selber klar hervor, dass die Steuerpflicht bis zum 30. September 1998 gedauert hat. Der Vermerk lässt sich damit erklären, dass die Steuerverwaltung für die Beendigung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zunächst vom Handelsregistereintrag der neuen Aktiengesellschaft per 17. Dezember 1998 ausgegangen ist. Aufgrund der ausdrücklichen Erklärung des Rekurrenten betreffend Aufgabe seiner selbständigen Erwerbstätigkeit per 30. September 1998 (vgl. Einsprache vom 27. August 1999) gelangte sie darauf richtigerweise zu einer anderen Beurteilung und legte das Ende der Steuerpflicht auf den 30. September 1998 fest, löschte den Vermerk aber in der Folge versehentlich nicht.

6. Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurrent seine selbständige Erwerbstätigkeit per 30. September 1998 aufgegeben hat. Demzufolge ist das Ende seiner Steuerpflicht kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit ebenfalls auf den 30. September 1998 festzusetzen. Die zur Diskussion stehenden Vorsorgebeiträge an die 2. Säule in Höhe von Fr. 150'000.– können damit nicht zum Abzug zugelassen werden, da das Vorsorgeverhältnis erst am 1. Oktober 1998 begonnen hat. Ebenso sind die Abzüge und Freibeträge gemäss Ziffer 16 bis 26 der Steuererklärung 1998 per 30. September 1998, d.h. mit  $\frac{1}{2}$  des geltend gemachten Betrages zu berechnen. Der Rekurs erweist sich daher als unbegründet und ist abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.