

**BStP | 2021 | Nr. 3**

Betreff:	Selbständiger Erwerb, Überführung
Inстанz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	18. Juni 2020
Verfahrensnummer:	STRK.2020.4

Um einen Vermögenswert dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuordnen zu können, müssen alle in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände gewürdigt werden. Wird eine Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt, kann die steuerpflichtige Person verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben. In casu deuten die Indizien auf einen bewussten Entscheid der Steuerpflichtigen, die Liegenschaft seit dem Bestehen der Einzelunternehmung als Geschäftsvermögen zu behandeln. Folglich ist bei der direkten Bundessteuer der Wertzuwachs-gewinn als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu berücksichtigen.

Sachverhalt:

Der Ehemann von A., der Beschwerdeführerin, betrieb bis zu seinem Tod am TT.MM.JJJJ das Einzelunternehmen X. und ging im Kanton Basel-Stadt damit einer selbständigen Erwerbstätigkeit nach. In der Bilanz der Einzelunternehmung war die Liegenschaft [...] in Basel stets aktiviert. Nach dem Tod des Ehemannes übernahm die Beschwerdeführerin das Einzelunternehmen und führte es weiter. In der Steuererklärung pro 2016 gab die Beschwerdeführerin Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF ... an. Die Liegenschaft deklarierte sie als Privatvermögen mit einem Wert von CHF

Mit Veranlagungsverfügung vom 10. Oktober 2019 setzte die Steuerverwaltung das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer auf CHF ... fest. Als Begründung führte die Steuerverwaltung an, dass sich das Einkommen der direkten Bundessteuer aus der selbständigen Erwerbstätigkeit gem. Jahresrechnung in der Höhe von CHF ... und dem Wertzuwachs-gewinn aufgrund der Überführung der Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen im Umfang von CHF ... ergebe.

Eine am 6. November 2019 gegen diese Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 10. Dezember 2019 ab. Als Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass die Liegenschaft aufgrund der Präponderanzmethode dem Privatvermögen zuzuteilen und die Überführung als Wertzuwachs-gewinn zu besteuern sei. Weiter sei auch der Eventualantrag auf Sistierung der Einsprache abzuweisen und trotz der eingetretenen AHV-Pflicht in der Jahresrechnung 2016 seien, aufgrund der gewählten Ist-Methode, keine Sozialversicherungsbeiträge abzugsfähig.

Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 10. Januar 2020. Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des Einspracheentseides vom 10. Dezember 2019 und, das steuerbare Einkommen sei für die direkte Bundessteuer auf CHF ... festzusetzen. Alles unter o-/e-Kostenfolge.

Mit Vernehmlassung vom 14. Februar 2020 beantragt die Steuerverwaltung die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Ein zweiter Schriftenwechsel fand nicht statt. Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

2. a) Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 10. Dezember 2019 und das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer auf CHF ... festzusetzen. Alles unter o-/e-Kostenfolge.

b) Strittig ist daher, ob die Steuerverwaltung infolge der Überführung der Liegenschaft [...] vom Geschäfts- in das Privatvermögen zu Recht einen Wertzuwachsge Gewinn in der Höhe CHF ... aufgerechnet hat. Zudem ist strittig, ob der Beschwerdeführerin als selbständig Erwerbende kalkulatorische AHV-Beiträge in der Höhe von CHF ... zum Abzug zuzulassen sind.

3. a) Artikel 18 Abs. 1 DBG statuiert, dass alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar sind. Gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG gehören zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten dabei alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen.

b) Um einen Vermögenswert dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuordnen zu können, müssen alle in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände gewürdigt werden. Vermögenswerte können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder notwendiges Privatvermögen bilden oder Alternativgüter darstellen. Alternativgüter können sowohl zum Geschäfts- als auch zum Privatvermögen gehören (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2003, E. 2.2 f.). Dient ein Alternativgut gleichzeitig sowohl privaten wie auch geschäftlichen Zwecken, so spricht man von gemischten Gütern. In diesen Fällen erfolgt die Zuweisung eines Vermögenswertes zum Geschäfts- oder Privatvermögen nach der Präponderanzmethode. Nach dieser Methode werden die gemischten Güter, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, in ihrer Gesamtheit dem Geschäftsvermögen zugewiesen. Wird ein Vermögenswert hingegen vorwiegend nicht geschäftlich benutzt, so ist er dem Privatvermögen zuzuordnen, auch wenn er teilweise geschäftlich genutzt wird (vgl. BGE 133 II 420, E. 3.3; Reich/von Ah, in: Zweifel/Beusch, a.a.O., Art. 18 N 54 ff. mit weiteren Hinweisen). Daneben können als weitere Abgrenzungskriterien im Einzelfall die äussere Beschaffenheit des Vermögenswertes, dessen tatsächliche Nutzung, die Herkunft der Mittel zu dessen Finanzierung, das Erwerbs- oder Veräusserungsmotiv, die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse und auch dessen buchmässige Behandlung dienen (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2A.44/2006 vom 17. November 2006, E. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

c) Wird eine Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt, kann die steuerpflichtige Person gem. Art. 18a Abs. 1 DBG verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben.

4. a) Die Liegenschaft der Beschwerdeführerin wird sowohl als Wohnobjekt als auch als Ladenlokal benutzt. Es liegt damit eine gemischte Nutzung vor, bei der die technisch wirtschaftliche Funktion nicht eindeutig zugeordnet werden kann. Daher hat eine Betrachtung sämtlicher Umstände über die Zuordnung zum Privat- bzw. Geschäftsvermögen zu entscheiden.

b) In Bezug auf die genutzten Flächen gibt die Beschwerdeführerin an, dass nur 86 Quadratmeter geschäftlich genutzt, hingegen 211 Quadratmeter für private Zwecke beansprucht werden. Dieses unwidersprochene Verhältnis der beanspruchten Flächen spricht für eine überwiegend private Beanspruchung. Weiter deutet auf eine private Nutzung hin, dass der geschäftliche Teil der Liegenschaft [...] nur als Ladenlokal, nicht aber als Werkstatt diene. Mit anderen Worten fand nicht die gesamte geschäftliche Erwerbstätigkeit in der fraglichen Liegenschaft statt. Auf der anderen Seite wurde die Liegenschaft seit dem Jahr 2001 bis ins Jahr 2015 als Aktivum in der Bilanz der Einzelunternehmung aufgeführt. Die Aufnahme der Liegenschaft in die Buchhaltung ohne explizite Kennzeichnung als Privatvermögen stellt ein gewichtiges Indiz für das Vorliegen von Geschäftsvermögen dar (Reich/von Ah in: Zweifel/Beusch, a.a.O., Art. 18 DBG, N 48 ff.; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt VD.2016.144 vom 21. April 2017, E. 2.1.2. mit weiteren Hinweisen). Die Beschwerdeführerin führt in diesem Zusammenhang an, dass die frühere Bilanzierung nur ein untergeordnetes Indiz darstelle und die Liegenschaft eigentlich seit jeher überwiegend privat genutzt worden sei. Vorliegend habe die buchhalterische Behandlung jedoch gegenüber einer eindeutig überwiegenden Privatnutzung zurückzustehen. Zudem sei der Einzelunternehmung jeweils über die Jahre in der Buchhaltung auch ein Mietanteil belastet worden. Gegen diese Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach die Liegenschaft seit Bestehen der Einzelunternehmung Privatvermögen darstellte, spricht, dass bspw. in den Bilanzen 2014 und 2015 die Hypothek in der Buchhaltung der Einzelunternehmung erfasst und die Hypothekarzinsen sowie der Liegenschaftsunterhalt der Erfolgsrechnung belastet wurden. Weiter steht diese Darstellung der Beschwerdeführerin sowohl im Gegensatz zur Art und Weise der Bilanzierung im Einzelunternehmen als auch zu den jährlich von der Steuerverwaltung vorgenommenen und von der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann akzeptierten Aufrechnungen eines Eigenmietwertes zum Gewinn des Unternehmens. Insgesamt deuten diese Indizien auf einen bewussten Entscheid des Ehemannes und der Beschwerdeführerin, die Liegenschaft seit dem Bestehen der Einzelunternehmung bis ins Jahr 2015 als Geschäftsvermögen zu behandeln.

c) Mit dem Tod des Ehemannes der Beschwerdeführerin im Jahr ... endete die Haupttätigkeit der Unternehmung, weshalb der geschäftlich genutzte Anteil an der Liegenschaft sank. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin besteht noch darin, den Lagerbestand zu liquidieren. Daher ist der Steuerverwaltung zuzustimmen, dass die Liegenschaft bis Ende des Jahres ... Geschäftsvermögen dargestellt hat und im Jahr ... ins Privatvermögen der Beschwerdeführerin überführt wurde. Das entspricht auch der Haltung der Beschwerdeführerin, die bei der Deklaration pro 2016 geltend macht, dass sich die Liegenschaft im Privatvermögen befinde. Folglich ist bei der direkten Bundessteuer der Wertzuwachsgegninn von CHF ... als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu berücksichtigen. Die Beschwerde ist in diesem Punkt daher abzuweisen.

a) Die Beschwerdeführerin verlangt im Beschwerdeverfahren überdies, die aufgrund des Wertzuwachsgegninnes anfallenden kalkulatorischen AHV-Beiträge zum Abzug zuzulassen.

b) aa) Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG sind die laut Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von den Einkünften abziehbar.

bb) Selbständig Erwerbende können persönlich geleistete Prämien in vollem Umfang zum Abzug bringen. Der Abzugszeitpunkt bestimmt sich nach der gewählten Buchungsmethode. Wählt eine selbständig erwerbende Person in der Buchführung die Ist-Methode, sind die geleisteten Beiträge im Zeitpunkt der effektiven Zahlung, wird hingegen die Soll-Methode gewählt, sind die Beiträge im Zeitpunkt der Rechnungstellung zu berücksichtigen (Urteil des Bundesgerichts 2A.128/2007, E. 5.1. = Steuerrevue 2008, S. 630).

c) Vorliegend hat die Beschwerdeführerin bzw. zuvor ihr Ehemann die Ist-Methode gewählt. Daher darf die Belastung erst erfasst werden, wenn die AHV-Beiträge effektiv geleistet worden sind. Da die Beschwerdeführerin zu Unrecht davon ausging, dass es sich bei der Liegenschaft seit

jeher um Privatvermögen gehandelt habe und sie ohne Berücksichtigung des Wertzuwachsge-
winns nicht AHV-pflichtig gewesen wäre, ist noch keine Zahlung erfolgt. In der Steuerperiode
2016 können demnach keine AHV-Beiträge zum Abzug zugelassen werden. Die Beschwerde ist
somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Liegenschaft in der Steuerperiode 2016 vom Ge-
schäfts- in das Privatvermögen überführt wurde und daher ein einkommenssteuerrelevanter
Wertzuwachsge-
winns zu verzeichnen ist. Weiter ist die geltend gemachte Abzugsfähigkeit der
AHV-Beiträge nicht in der aktuellen Steuerperiode, sondern erst bei effektiver Zahlung zu gewäh-
ren. Die Beschwerde ist somit insgesamt abzuweisen.

6. [Kosten]

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. [...]
3. [...]