

**BStP | 2019 | Nr. 4**

Betreff:	Geschäftsvermögen, Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, Wertberichtigung
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	18. Oktober 2018
Verfahrensnummer:	STRK.2017.143

*Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Beteiligungen stellen sog. alternative Vermögenswerte dar, die sowohl in Beziehung zur Geschäftstätigkeit stehen, als auch einer privaten Verwendung dienen können. Sie sind dann als Geschäftsvermögen zu qualifizieren, wenn sie in enger Beziehung zur beruflichen Tätigkeit stehen. Eine solche enge Beziehung ist namentlich dann anzunehmen, wenn die Beteiligung dem Inhaber einen massgeblichen oder sogar beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft verschafft, deren geschäftliche Tätigkeit seiner eigenen entspricht oder diese sinnvoll ergänzt, was ihm erlaubt, seine ursprüngliche Geschäftstätigkeit auszudehnen. In casu Aktivierung der Beteiligung an einer AG in einer Einzelfirma und Vornahme einer Wertberichtigung. Feststellung der Steuerrekurskommission, dass der Steuerpflichtige die Leistungen als Angestellter der AG und demgemäss in unselbständiger Erwerbstätigkeit erbrachte, weshalb hierdurch keine Verbesserung des Geschäftsergebnisses seiner Einzelfirma resp. eine Verbesserung derer Gewinnchancen ersichtlich war. Damit keine Zuordnung der Beteiligung zum Geschäftsvermögen und keine Möglichkeit zur Wertberichtigung.*

**Sachverhalt:**

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten A. und B., deklarierten in ihrer Steuererklärung pro 2015 ein steuerbares Einkommen in der Höhe von CHF 31'189.-- und ein steuerbares Vermögen von minus CHF 604'935.--.

B. Mit Veranlagungsverfügung vom 18. Mai 2017 nahm die Steuerverwaltung einige Korrekturen vor und setzte das steuerbare Einkommen auf CHF 128'512.-- und das steuerbare Vermögen auf CHF 0.-- fest.

C. Dagegen erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 9. Juni 2017 Einsprache. Sie machten u.a. geltend, dass die Abschreibungen auf den Geschäftsaktiven A.-AG über CHF 59'997.50 zum Abzug zuzulassen seien.

Mit Entscheid vom 14. September 2017 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache betreffend Liegenschaftskosten teilweise gut, ansonsten jedoch ab. Betreffend Vermögenssteuer pro 2015 trat die Steuerverwaltung nicht auf die Einsprache ein.

D. Gegen diesen Entscheid erheben die Rekurrenten, vertreten durch die B.-AG, mit Schreiben vom 16. Oktober 2017 Rekurs. Sie beantragen unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 14. September 2017 betreffend kantonale Steuern pro 2015 hinsichtlich der nicht zugelassenen Wertberichtigung auf der Beteiligung A.-AG aufzuheben. Es sei für die Berechnung der Steuern pro 2015 in Ziffer 160 „Selbständiger Nebenerwerb“ der Verlust in der Höhe von CHF 59'870.14 einzusetzen. Die Wertberichtigung von insgesamt CHF 59'997.50 auf der Beteiligung A.-AG sei als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zuzulassen.

Mit Vernehmlassung vom 20. Dezember 2017 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 12. Januar 2018 halten die Rekurrenten an ihren Standpunkten fest. Die Steuerverwaltung verzichtet auf eine Stellungnahme.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

#### *Erwägungen:*

2. a) Die Rekurrenten beantragen unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 14. September 2017 betreffend kantonale Steuern pro 2015 hinsichtlich der nicht zugelassenen Wertberichtigung auf der Beteiligung A.-AG aufzuheben. Es sei für die Berechnung der Steuern pro 2015 in Ziffer 160 „Selbständiger Nebenerwerb“ der Verlust in der Höhe von CHF 59'870.14 einzusetzen. Die Wertberichtigung von insgesamt CHF 59'997.50 auf der Beteiligung A.-AG sei als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zuzulassen.

b) Zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung zu Recht die Beteiligungen an der A.-AG nicht als Geschäftsvermögen qualifiziert und die Wertberichtigung in der Höhe von CHF 59'998.00 nicht anerkannt hat.

3. a) Gemäss § 19 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Nach § 19 Abs. 2 StG gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (3. Satz).

b) aa) Gemäss § 28 Abs. 1 StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Die geschäftsmässige Begründetheit besteht, wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen Ausgabe und Geschäftsbetrieb besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 27 N 4).

Nach § 28 Abs. 2 StG gehören dazu insbesondere die geschäftsmässig begründeten buchmässig oder in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesenen Abschreibungen (lit. a).

bb) Nach § 10 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) beurteilt sich die Zugehörigkeit zum Geschäfts- oder Privatvermögen aufgrund der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse. Laut § 10 Abs. 2 StV gehören zum Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Eine Zerlegung des Wertes von gemischt genutzten Gütern in Geschäfts- und Privatvermögen findet nicht statt. Primär ist auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen. Von Geschäftsvermögen ist grundsätzlich auszugehen, wenn dieses tatsächlich dem Geschäft dient. 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. 2.1. f. mit weiteren Hinweisen).

4. a) Der Rekurrent ist seit seiner vorzeitigen Pensionierung mit der Einzelfirma C. tätig. Diese erbringt Beratungs-, sowie Betreuungsleistungen für Start-up-Unternehmen oder betriebswirtschaftliche Beratung. Im Jahr ... wurde die Firma A.-AG gegründet. Dabei handelt es sich um ein Start-up-Unternehmen mit dem Zweck der Entwicklung, Vermarktung und des Vertriebs von ..., insbesondere ... . Am ... hat das Zivilgericht des Kantons Basel-Stadt den Konkurs über die Gesellschaft eröffnet. Am ... wurde die A.-AG aus dem Handelsregister gelöscht.

b) Gemäss Bundesgericht entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände, ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist. Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögensgegenstands. In erster Linie ist somit massgebend, ob der Gegenstand tatsächlich dem Geschäft dient. Die buchmässige Behandlung eines Gegenstands ist im Rahmen der Gesamtwürdigung als Indiz zu werten. Vermag auf der einen Seite die Aufnahme in die Buchhaltung für sich allein die Zuteilung eines Vermögensobjekts zum Geschäftsvermögen nicht zu bewirken, so kann auf der anderen Seite ein Gegenstand – aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion – auch dann Geschäftsvermögen darstellen, wenn er nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden ist. Zu berücksichtigen ist also nicht nur die formelle Aufnahme (oder Nichtaufnahme) des Gegenstands in die Bilanz, sondern die konkrete buchhalterische Behandlung insgesamt (also etwa auch: die Vornahme von Abschreibungen oder die Verbuchungsweise von einschlägigen Aufwands- und Ertragspositionen usw.) (vgl. BGE 133 II 420, E. 3.2).

c) Gemäss Bundesgericht stellen Beteiligungen sog. Alternative Vermögenswerte dar, die sowohl in Beziehung zur Geschäftstätigkeit stehen, als auch einer privaten Verwendung dienen können. Bei ihnen ist eine gemischte Nutzung (d.h. teils geschäftlich, teils privat) nicht möglich. Ob ein Vermögenswert der selbständigen Erwerbstätigkeit dient, beurteilt sich aufgrund der aktuellen technisch-wirtschaftlichen Funktion des Wirtschaftsguts. Wenn ein solcher Wert im Beurteilungszeitpunkt objektiv erkennbar für Geschäftszwecke verwendet wird bzw. der selbständigen Erwerbstätigkeit dient, ist er dem Geschäftsvermögen zuzurechnen. Dies ist von Fall zu Fall unter Würdigung der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse zu entscheiden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.178/2006 vom 17. Juli 2006, E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.40/2001 vom 4. Oktober 2001, E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 2A.110/1989 vom 17. November 1989, E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 2A.17/1989 vom 28. Juni 1989, E. 4a, je mit Hinweisen; vgl. auch StR 54/1999 S. 474, 2A.391/1995, E. 3a; ASA 63 S. 37 E. 5a.).

d) In Übereinstimmung mit diesen Grundsätzen sind Beteiligungen gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dann als Geschäftsvermögen zu qualifizieren, wenn sie in enger Beziehung zur beruflichen Tätigkeit stehen. Eine solche enge Beziehung ist namentlich dann anzunehmen, wenn die Beteiligung dem Inhaber einen massgeblichen oder sogar beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft verschafft, deren geschäftliche Tätigkeit seiner eigenen entspricht oder diese sinnvoll ergänzt, was ihm erlaubt, seine ursprüngliche Geschäftstätigkeit auszudehnen. Die von der Rechtsprechung geforderte enge Beziehung kann gegebenenfalls auch ohne einen massgeblichen bzw. beherrschenden Einfluss bestehen. Namentlich ist für die Zurechnung zum Geschäftsvermögen eine Mehrheitsbeteiligung nicht zwingend notwendig. Gemäss Bundesgericht vermag eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen einer (Einzel-)Unternehmung und der Aktiengesellschaft, an welcher der Unternehmer beteiligt ist, für sich allein noch nicht für eine Zuordnung der Aktien zum Geschäftsvermögen zu genügen. Erforderlich ist zusätzlich der – in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebrachte und verwirklichte – Wille, die Beteiligungsrechte konkret dafür zu nutzen, das Geschäftsergebnis des eigenen Unternehmens bzw. dessen Gewinnchancen zu verbessern (vgl. ASA 71 288, E. 4c; Urteil des Bundesgerichts 2A.178/2006 vom 17. Juli 2006, E. 4.1).

e) Die Rekurrenten begründen die verlangte Beziehung der Beteiligung zur Geschäftstätigkeit damit, dass die A.-AG am Sitz der C. gegründet und domiziliert wurde. Der Rekurrent sei aus der C. heraus auf Investorensuche gewesen. Im Businessplan der C. sei diese als Geschäftsvermögen eingeordnet worden. Für seine Mitarbeit habe der Rekurrent eine kleine Entschädigung erhalten. Da er dieses Honorar als Organ bzw. Verwaltungsratspräsident erhalten habe, hätte dieses gemäss Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (gültig ab 1. Januar 2008, Stand 1. Januar 2017, WML) Ziffer 2034 ff. nur an eine andere juristische Person ausbezahlt werden können.

f) aa) Gemäss einer Aufstellung des Rekurrenten war er sowohl Verwaltungsratspräsident als auch CFO der A.-AG (siehe auch Businessplan der A.-AG, Beilage 10 des Rekurses). Gemäss dieser Aufstellung war die Verwaltungsrats Tätigkeit ohne Gehalt. Das im Jahr 2015 erhaltene Gehalt in der Höhe von netto CHF 32'636.-- (Pensum gemäss Angaben in der Steuererklärung pro 2015 30%) der A.-AG ist somit rein für die Tätigkeit als CFO. Somit ist davon auszugehen, dass die erwähnte Investorensuche aus der entschädigten unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der A.-AG erfolgte und nicht aus der C. Bei der Tätigkeit als CFO handelt es sich nicht um eine Tätigkeit als Organ der Gesellschaft. Somit hätte diese Entschädigung als CFO resp. für die Investorensuche im Auftragsverhältnis der C. erfolgen können.

bb) Zudem hält Ziffer 2042 der WML fest, dass eine versicherte Person, die Organ einer juristischen Person ist, dieser zugleich in unselbständiger wie auch in selbständiger Stellung gegenüberstehen kann (so etwa der selbständigerwerbende Baumeister, die Anwältin, der Treuhänder, die Buchhalterin usw., die dem Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft angehören). Steht sie ihr als Drittperson gegenüber, so bildet das daraus fliessende Erwerbseinkommen solches aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Die Qualifikation der Entschädigung hängt davon ab, ob die Tätigkeit, für welche die Entschädigung ausgerichtet wird, mit der Stellung als Organ verbunden ist, oder ob sie ebenso gut losgelöst davon erfolgen kann.

cc) Da die Leistungen in unselbständiger Erwerbstätigkeit erbracht wurden, ist eine Verbesserung des Geschäftsergebnisses der C. resp. eine Verbesserung der Gewinnchancen nicht ersichtlich. Auch sind keine neuen Umsätze oder Aufträge in der C. ersichtlich, mit denen das Geschäftsergebnis verbessert wurde.

dd) Auch die nachträglich eingereichten Jahresrechnungen der A.-AG mögen keinen anderen Schluss zulassen. Zwar wurde für die A.-AG Aktienkapital und Agio von rund CHF 3 Mio. generiert und Geld in die Entwicklung [...] investiert. Aber ein direkter Zusammenhang mit dem Geschäftsergebnis resp. der Geschäftstätigkeit der C. lässt sich daraus nicht ableiten.

ee) Die Tätigkeiten der beiden Gesellschaften sind ebenfalls unterschiedlich. Für die Einzelfirma ist der Rekurrent als Berater für Start-up-Unternehmungen tätig. Somit handelt es sich bei der Rolle als CFO und Verwaltungsratspräsident nicht um eine Tätigkeit, die der geschäftlichen Tätigkeit seiner Einzelfirma entspricht oder diese sinnvoll ergänzt.

ff) Die Rekurrenten machen weiter geltend, dass als Folge, dass die C. die Aktien gezeichnet und in die Geschäftsbuchhaltung aufgenommen habe, die erhoffte Wertsteigerung, welche sich durch die Mitarbeit des Rekurrenten ergeben hätte, als zusätzliches Entgelt in der C. angefallen wäre (Rekurs vom 16. Oktober 2017, S. 8, Ziffer 28). Ebenfalls habe der Rekurrent in Kauf genommen, dass ein möglicher Kapitalgewinn besteuert würde und er bei Zuteilung im Privatvermögen besser gefahren wäre. Die Steuererklärung pro 2014, wo die Aktien der A.-AG dem Geschäftsvermögen zugeteilt wurden, wurde erst am 18. Dezember 2016 erstellt. Der Rekurrent hat an den Kapitalerhöhungen im Jahr 2015 nicht mehr partizipiert. Am ... hat das Zivilgericht des Kantons Basel-Stadt den Konkurs über die Gesellschaft eröffnet. Der Rekurrent hat deshalb in diesem Zeitpunkt bereits Kenntnisse resp. Indizien, dass das Projekt gescheitert und die Firma Konkurs gegangen ist. Somit bestand im Zeitpunkt der Aktivierung der Beteiligung in der Bilanz kein Risiko, dass es zu einer Besteuerung von Kapitalgewinnen kommt.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beteiligungen an der A.-AG nicht als Geschäftsvermögen qualifiziert werden können und die Wertberechtigung in der Höhe von CHF 59'998.-- nicht anerkannt werden kann. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.