

# **BL\_GERICHTE 2016-05-27-stger-5 vom 27. Mai 2016**

BL Gerichte, 2016-05-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_2016-05-27-stger-5](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_2016-05-27-stger-5)

FR: BL\_GERICHTE 2016-05-27-stger-5 du 27 mai 2016

IT: BL\_GERICHTE 2016-05-27-stger-5 del 27 maggio 2016

## **Regeste**

Abschreibungen / Rückstellungen

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2008 vom 25. März 2010 wurden die Pflichtigen zu einem im Kanton Basel-Landschaft steuerbaren Einkommen von Fr. 61'217.-- bei einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 256'240.-- und einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von Fr. 0.-- veranlagt.

### **E. 2**

Mit Eingabe vom 20. April 2010 erhob die Vertreterin mit den Begehren, 1. Die Veranlagungsverfügung sei aufzuheben; 2. Die Behandlung der Einsprache sei aufzuschieben, bis eine rechtskräftige Veranlagung des Hauptsteuerdomizil-Kantons B.\_\_\_\_ vorliege, Einsprache. Mit Eingabe vom 18. Juli 2014 wies die Vertreterin darauf hin, dass die Pflichtigen vom Steueramt B.\_\_\_\_ am 13. August 2012 definitiv veranlagt worden seien.

### **E. 3**

Mit Einsprache-Entscheid vom 11. Dezember 2015 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, nach Prüfung der Veranlagungsverfügung des Kantons B.\_\_\_\_ ergebe sich, dass dieser der Geschäftsabschluss der A.\_\_\_\_ Immobilien zugrunde gelegt worden sei. Diesem Abschluss könne man unter anderem die Mieterträge der verschiedenen Liegenschaften, jeweils vermindert um Abschreibungen, Liegenschaftsunterhalt sowie Rückstellungen, entnehmen. Abschreibungen seien im Kanton Basel-Landschaft für Wertverminderungen von Aktiven des Geschäftsvermögens zulässig. Vorliegend lasse sich kein geschäftsmässig nach aussen sichtbares Gewerbe ausmachen, seien die Pflichtigen doch nicht einmal im Handelsregister eingetragen. Bis dato habe einzig der Verkauf einer Liegenschaft im Kanton C.\_\_\_\_ stattgefunden. Gewerbmässiger Liegenschaftshandel sehe demgegenüber vor, dass mit dem Handel, d.h. mit dem planmässigen An- und Verkauf von Grundstücken, Gewinn erzielt werden solle. Vorliegend werde das Erwerbseinkommen jedoch aus der Lehrertätigkeit erzielt. Liegenschaftshandel bedeute, dass es in erster Linie um Objekte gehe, mit denen Handel getrieben werde. Diese stellten Handelsware dar und gehörten demnach zum Umlaufvermögen. Gemäss bundesgerichtlicher Praxis seien auf Liegenschaften des Umlaufvermögens jedoch keine Abschreibungen zulässig. Im vorliegenden Fall würden die Umstände für eine private Vermögensverwaltung sprechen. Rückstellungen könnten nach der Veranlagungspraxis im Kanton Basel-Landschaft ohnehin erst ab dem Steuerjahr 2015 für Grossreparaturen vorgenommen werden. Damit seien weder Abschreibungen noch Rückstellungen zum Abzug zuzulassen.

#### **E. 4**

Mit Eingabe vom 11. Januar 2016 erhob die Vertreterin mit den Begehren, 1. Der Einsprache-Entscheid sei aufzuheben; 2. Die Abschreibungen und Rückstellungen seien gemäss Selbstdeklaration zum Abzug zuzulassen und die Steuerfaktoren wie folgt festzulegen: Steuerbares Einkommen Basel-Landschaft: Fr. 0.--; satzbestimmendes Einkommen Basel-Landschaft: Fr. 43'200.--; steuerbares und satzbestimmendes Vermögen Kanton Basel-Landschaft: Fr. 0.--; 3. Unter o/e-Kostenfolge, Rekurs. Zur Begründung machte sie geltend, die Rekurrenten hätten seit anfangs dieses Jahrhunderts systematisch und zum Zweck der Gewinnerzielung mehr als zehn Mehrfamilienhäuser in der gesamten Schweiz erworben. Dies habe auf ausserordentlichen Marktkenntnissen basiert. Anfangs des Jahres 2006 hätten sich die Rekurrenten alsdann entschieden, ihre Aktivitäten im Immobilienbereich zu intensivieren und das Portfolio weiter auszubauen. Die Käufe seien im maximalen Umfang bei Banken finanziert. Darüber hinaus hätten die Rekurrenten Darlehen bei einer Stiftung und bei verschiedenen Personen aufgenommen. Insgesamt betrage der Fremdfinanzierungsgrad jeweils weit über 90%. Die Objekte würden aktiv bewirtschaftet mit dem Ziel, Mieterträge zu generieren. Am 1. Juli 2008 sei im Rahmen einer Portfoliooptimierung eine Liegenschaft im Kanton C.\_\_\_\_\_ mit Gewinn veräussert und der Erlös reinvestiert worden. Die Mehrheit der Liegenschaften solle jedoch langfristig gehalten werden. Aufgrund dieser intensiven Tätigkeit hätten sich die Rekurrenten entschieden, die Liegenschaften ab dem 1. Januar 2006 ins Geschäftsvermögen zu überführen. Folglich seien ab dem Geschäftsjahre 2006 Bilanzen und Erfolgsrechnungen erstellt worden. Am 1. September 2008 hätten die Rekurrenten die Liegenschaften in D.\_\_\_\_\_ zum Preis von Fr. 5'910'000.-- gekauft. Die Liegenschaften seien in der Jahresrechnung 2008 pro rata abgeschrieben worden. Zudem sei unter Anwendung der am Hauptsteuerdomizil gängigen Praxis eine pauschale Rückstellung für Grossreparaturen gebildet worden. Im Kanton B.\_\_\_\_\_ sei die Selbstdeklaration der Rekurrenten akzeptiert worden. Die Aktiven seien, wie übrigens in den Vorjahren, als Geschäftsvermögen, der Gewinn als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert worden. Entsprechend seien sowohl die Abschreibungen als auch die Rückstellungen als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt worden. Unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der vollzogenen Tätigkeiten sei offensichtlich, dass eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege und nicht eine bloss private Vermögensverwaltung. In der Praxis des interkantonalen Steuerrechts würden sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Steuerbehörden regelmässig die Praxis des Hauptsitzkantons anwenden. Alles andere sei bei Personen mit Steuerpflicht in mehreren Kantonen weder für die Steuerverwaltungen noch für die Steuerpflichtigen praktikabel und würde in letzter Konsequenz in jedem Kanton zu einer eigenen Steuerbilanz führen.

#### **E. 5**

Mit Vernehmlassung vom 24. März 2016 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, die Gewerbmässigkeit eines Liegenschaftshandels sei nach der Rechtsprechung dann anzunehmen, wenn der Handel mit Liegenschaften über den Rahmen einer ordentlichen Vermögensverwaltung hinausgehe und in der Absicht erfolge, mit dem planmässigen An- und Verkauf von Grundstücken

einen Gewinn zu erzielen. Bei Selbständigerwerbenden seien nur Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen zulässig. Da beim Liegenschaftshändler der Kauf und Verkauf von Liegenschaften im Vordergrund stehe, würden solche Immobilien normalerweise Umlaufvermögen darstellen, d.h., es seien weder Betriebs- noch Kapitalanlageliegenschaften. Auf solchen Liegenschaften sei keine pauschale Abschreibung möglich. Schon aus dem Portfolioaufbau sei vorliegend ersichtlich, dass es sich um keine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne eines gewerbmässigen Liegenschaftshandels handeln könne, sondern um die Verwaltung des eigenen Vermögens. So sei denn auch in all den Jahren lediglich eine Liegenschaft im Rahmen einer Portfoliooptimierung veräussert worden. Dieser eine Verkauf qualifiziere jedoch noch nicht als selbständiger Liegenschaftshandel, erwirtschaften die Rekurrenten doch ihr Erwerbseinkommen aus ihrer Lehrertätigkeit. Zudem sei die A.\_\_\_\_ Immobilien weder im Handelsregister eingetragen noch trete sie aktiv am Markt auf. Auch in der Buchhaltung erscheine keine geschäftliche Tätigkeit, so dass es an einem Geschäftsbetrieb fehle. Entsprechend seien die Liegenschaften dem Privatvermögen zuzuordnen, so dass Abschreibungen steuerlich nicht akzeptiert werden könnten. Selbst wenn man einen gewerbmässigen Liegenschaftshandel bejahen würde, würden diese Liegenschaften Handelsware und somit Umlaufvermögen darstellen, worauf ebenfalls keine Abschreibungen möglich wären. Rückstellungen für Grossreparaturen an Liegenschaften würden Geschäftsvermögen voraussetzen, was hier gerade nicht vorhanden sei. Somit könnten auch die steuerlich geltend gemachten Rückstellungen nicht zum Abzug zugelassen werden.

## **E. 6**

Es stellt sich die Frage, ob die Pflichtigen als Liegenschaftshändler zu qualifizieren sind.

a) Die selbständige Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person besteht aus einem Vorgehen, mit dem die natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (vgl. BGE 125 II 113, E. 5b). Die verschiedenen Gesichtspunkte der selbständigen Erwerbstätigkeit abschliessend zu umschreiben, erweist sich als problematisch. Die Prüfung ist deshalb von Fall zu Fall aufgrund einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände vorzunehmen. Die einzelnen Gesichtspunkte dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (vgl. BGE 2C\_1273/2012, E. 2.2) (vgl. zum Ganzen: BGE 2C\_156/2015 vom 5. April 2016, E. 2.2.4).

b) Soweit bei Veräusserungen aus dem Privatvermögen Gewinne anfallen, die nur und erst in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit entstehen, ist die Tätigkeit insgesamt nicht auf Erwerb gerichtet. Ein solches, auf Erhaltung und Nutzung eigenen Vermögens abzielendes Vorgehen gilt selbst dann nicht als Erwerbstätigkeit, wenn das Vermögen beträchtlich ist, es professionell verwaltet wird oder Gegenstand einer Buchhaltung ist (vgl. zum Ganzen: BGE 2C\_156/2015 vom 5. April 2016, E. 2.2.5, m.w.H.).

c) Der gewerbmässige Grundstückshandel bildet eine Sonderform der selbständigen Erwerbstätigkeit. Die bundesgerichtliche Praxis hat hierzu branchenspezifische Kriterien entwickelt. Solche bestehen im systematischen bzw. planmässigen Vorgehen, in der Häufigkeit der Transaktionen, der Nähe des Grundstückhandels zur hauptberuflichen

Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, im Einsatz spezieller Fachkenntnisse, der (kurzen) Besitzesdauer, dem Einsatz erheblichen Fremdkapitals zur Finanzierung der Transaktionen oder der Vornahme der Transaktionen im Rahmen einer Personengesellschaft (vgl. BGE 125 II 113, E. 6a; BGE 2C\_1273/2012, E. 2.2). Auch eine einmalige Tätigkeit kann sich unter Umständen als planmässig

Seite 8

herausstellen (vgl. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 18 N 16; Oberson, Droit fiscal suisse, 4. Aufl. 2012, § 7 N 44, mit Hinweis auf BGE 104 Ib 164). Gewerbmässiger Grundstückshandel ist zu vermuten, sofern mehrere Personen sich für ein bestimmtes Vorhaben zu einer einfachen Gesellschaft (Baukonsortium) zusammenschliessen, wobei einer oder mehrere Beteiligte in Ausübung ihrer angestammten Tätigkeit mitwirken und mit aller Einverständnis die Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung besorgen. Das Vorgehen der federführenden Fachpersonen wird in der Folge den mitwirkenden Investoren steuerlich zugerechnet (vgl. u.a. BGE 2C\_907/2010 vom 16. Mai 2011, E. 3.2) (vgl. zum Ganzen: BGE 2C\_156/2015 vom 5. April 2016, E. 2.2.6, m.w.H.).

d) Vorliegend belief sich das Immobilienportfolio der Pflichtigen im Jahr 2006 gemäss Bilanz der A.\_\_\_\_ Immobilien auf Fr. 9'458'643.--, welchem Fremdkapital in Höhe von Fr. 9'503'399.-- (= Hypotheken: Fr. 8'392'899.-- + übriges Fremdkapital: Fr. 1'110'500.--) gegenüberstand. Im Jahr 2007 waren es Liegenschaften in Höhe von Fr. 14'108'994.-- bzw. Fremdkapital in Höhe von Fr. 13'995'396.-- und im hier strittigen Steuerjahr 2008 Fr. 20'194'750.-- bzw. 20'781'366.--. Gemäss Bilanz des Jahres 2008 setzte sich das hiervor genannte Fremdkapital aus Hypotheken in Höhe von Fr. 18'598'366.-- und ungesicherten Darlehen in Höhe von Fr. 2'183'000.-- zusammen. Gemäss Bilanz des Jahres 2008 umfasste das Immobilienportfolio 10 Mehrfamilienhäuser in diversen Kantonen der Schweiz, u.a. auch im Kanton Basel-Landschaft, nämlich die Liegenschaften in D.\_\_\_\_, welche am 25. September 2008 erworben wurden. Veräussert wurde bis ins Jahr 2008, im Rahmen einer Portfoliooptimierung, ein Mehrfamilienhaus im Kanton C.\_\_\_\_.

e) Auffallend ist der Einsatz erheblichen Fremdkapitals zur Finanzierung der Liegenschaftskäufe. Allein aus der Erfüllung dieses Kriteriums kann aber nicht abgeleitet werden, dass es sich um eine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne eines gewerbmässigen Liegenschaftshandels handelt. Auch aus dem Verkauf eines Mehrfamilienhauses aus dem Portfolio ergibt sich nichts anderes, da sich aus dem Begriff des „Handels“ ableiten lässt, dass es sich um den systematischen bzw. planmässigen An- und Verkauf von diversen Grundstücken zur Gewinnerzielung handeln muss. Die Planmässigkeit des Vorgehens bezieht sich vorliegend indes vielmehr auf den Aufbau des Immobilienportfolios, wobei die Objekte aktiv bewirtschaftet werden mit dem Ziel, Mieterträge zu generieren. Die Liegenschaften werden langfristig gehalten. Insgesamt fehlt es damit sowohl an der Intensität des Handels als auch der kurzen Haltdauer. Weiter verfügen die Rekurrenten über keinerlei branchenspezifische Fachkenntnisse. Vielmehr erwirtschaften sie ihr Erwerbseinkommen aus ihrer Lehrtätigkeit, welcher sie als

Seite 9

Unselbständigerwerbende nachgehen. Überdies ist die A.\_\_\_\_ Immobilien weder im Handelsregister eingetragen noch tritt sie aktiv am Markt auf. Der Bilanz und Erfolgsrechnung der Firma, bei welcher es sich eigentlich um eine Liegenschaftsrechnung

handelt, ist keine geschäftliche Tätigkeit zu entnehmen, so dass es an einem Geschäftsbetrieb fehlt. Bei dieser konservativen Portfolioverwaltung handelt es sich damit um eine reine Verwaltung des eigenen Vermögens, welche keine geschäftliche Tätigkeit zu begründen vermag. Überdies bleibt darauf hinzuweisen, dass die Rekurrenten selbst in ihrer Steuerklärung die Einkünfte nicht als solche aus selbständiger Erwerbstätigkeit, sondern als Liegenschaftsertrag und die Liegenschaften als Privat- und nicht als Geschäftsvermögen deklariert haben, worauf sie zu behaften sind. Dasselbe gilt für die Liegenschaftsrechnung, welcher keine Beiträge Selbständigerwerbender an die AHV, die IV und die EO zu entnehmen sind. Aus alledem ergibt sich, dass die Rekurrenten nicht als Liegenschaftshändler zu qualifizieren sind. Da keine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne des gewerbmässigen Grundstückhandels vorliegt, sind die Liegenschaften, da dieselben somit nicht der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, dem Privatvermögen der Pflichtigen zuzuordnen. Damit kann offen bleiben, ob es sich um Betriebsliegenschaften handelt. Da auf Privatvermögen wie gesehen keine Abschreibungen und Rückstellungen zulässig sind, sind dieselben nicht zum Abzug zuzulassen. Der Rekurs erweist sich damit dem Grundsatz nach als unbegründet.

#### **E. 7**

Dem Einsprache-Entscheid vom 11. Dezember 2015 wurden als integrierende Bestandteile Entwürfe der Veranlagung und der interkantonalen Steuerauscheidung beigelegt. Gemäss Veranlagungsentwurf wurden die Pflichtigen zum Tarif für Einzelpersonen besteuert und entsprechend auch der steuerfreie Vermögensbetrag gemäss Ziff. 905 auf Fr. 75'000.-- festgelegt. Die Rekurrenten sind verheiratet. Gemäss § 8 Abs. 1 StG werden Einkommen und Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet und gemäss § 34 Abs. 2 StG zum Tarif für Verheiratete besteuert. Gemäss § 50 Abs. 1 lit. a StG werden für die Steuerberechnung für in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige Fr. 150'000.-- vom Reinvermögen abgezogen. Im Gegensatz zum Veranlagungsentwurf sind die Pflichtigen damit zum Tarif für Verheiratete zu besteuern und der steuerfreie Betrag gemäss Ziff. 905 des Veranlagungsentwurfes von Fr. 75'000.-- auf Fr. 150'000.-- zu erhöhen.

Der Rekurs ist damit teilweise gutzuheissen.

Seite 10

#### **E. 8**

Es bleibt über die Kosten des Rekursverfahrens zu befinden.

a) Entsprechend dem teilweisen Obsiegen können den Rekurrenten anteilmässige Verfahrenskosten auferlegt werden (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]). In Abweichung von diesem Grundsatz rechtfertigt es sich vorliegend indes, da die Pflichtigen lediglich in einem marginalen Nebenpunkt durchgedrungen sind, ihnen die gesamten Verfahrenskosten aufzuerlegen.

b) Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Hier gilt dasselbe, wie das hiervor betreffend die Verfahrenskosten Ausgeführte. Da die Pflichtigen nur in einem marginalen Nebenpunkt durchgedrungen und die Vertreterin die unter Erw. 7 hiervor

angesprochene Problematik offensichtlich nicht erkannt, da sie im Rekurs vom 11. Januar 2016 weder einen entsprechenden Antrag bzw. Eventualantrag gestellt noch diesbezüglichen Ausführungen gemacht hat, sind ihnen keine Parteikosten zuzusprechen.

Seite 11

Demgemäss wird erkannt:

://: 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und die Steuerverwaltung angewiesen, die Rekurrenten, im Gegensatz zum Veranlagungsentwurf, welcher dem Einsprache-Entscheid vom 11. Dezember 2015 beigelegt wurde, zum Tarif für Verheiratete zu besteuern und den steuerfreien Betrag gemäss Ziff. 905 des Veranlagungsentwurfes von Fr. 75'000.-- auf Fr. 150'000.-- zu erhöhen.

2. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.

3. Die Rekurrenten haben Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

4. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.

5. Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde D.\_\_\_\_ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.