

# **BL\_GERICHTE 2018-08-24-stger-4 vom 24. August 2018**

BL Gerichte, 2018-08-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_2018-08-24-stger-4](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_2018-08-24-stger-4)

FR: BL\_GERICHTE 2018-08-24-stger-4 du 24 août 2018

IT: BL\_GERICHTE 2018-08-24-stger-4 del 24 agosto 2018

## **Regeste**

Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäfts- oder Privatvermögen

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 7. Februar 1974 (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Für das steuergerichtliche Rekursverfahren gelten gemäss § 130 Abs. 1 StG die Vorschriften des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271). Danach ist zur Beschwerde befugt, wer durch die angefochtene Verfügung oder den angefochtenen Entscheid berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an der Änderung oder Aufhebung hat (§ 47 Abs. 1 lit. a VPO). Der Rekurrent führt aus, er sei zum Rekurs legitimiert, da wegen der steuerlichen Behandlung der streitgegenständlichen Liegenschaft als Geschäftsvermögen deren Erträge bei der Berechnung der AHV-Beiträge berücksichtigt würden, sodass die von ihm zu leistenden AHV-Beiträge erheblich höher seien.

Gemäss Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 (AHVG, SR 831.10) werden das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und das im Betrieb eingesetzte eigene Kapital von den kantonalen Steuerbehörden ermittelt und den Ausgleichskassen gemeldet. Die Angaben der kantonalen Steuerbehörden sind für die Ausgleichskassen verbindlich (Art. 23 Abs. 4 der Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 31. Oktober 1947 [AHVV, SR 831.101]). Dies bezieht sich auf die Bemessung des massgebenden Einkommens sowie des betrieblichen Eigenkapitals (vgl. Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Sozialversicherungsrecht vom 19. Februar 2015 [710 14 155], E. 3.4; vgl. auch Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 8. Juni 2018, 510 18 12). Somit hat der Rekurrent ein schutzwürdiges Interesse an der Änderung oder Aufhebung der Veranlagung.

Da auch die übrigen in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist auf das Rechtsmittel einzutreten.

### **E. 2**

Im vorliegenden Fall ist zu beurteilen, ob die Liegenschaft an der D.\_\_\_\_strasse in C.\_\_\_\_ Geschäfts- oder Privatvermögen darstellt, und ob der daraus resultierende Ertrag ein

privater Vermögensertrag oder Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellt. Der Rekurrent macht geltend, die zur Diskussion stehende Liegenschaft sei mit Mitteln aus dem Privatvermögen finanziert und als private Vermögensanlage zur Absicherung seiner Altersvorsorge gekauft worden. Zwar sei diese seit dem Kauf am 30. März 1988 in der Jahresrechnung geführt worden (zusammen mit den beiden anderen Liegenschaften in C.\_\_\_\_), jedoch habe er darauf nie Abschreibungen vorgenommen. Die Liegenschaft sei nie geschäftlich genutzt worden; auch hätte er diese Liegenschaft nie selbst umgebaut. Überdies würde der Kaufvertrag auf seinen Namen und seine private Adresse lauten. Er hätte erst als er sich pensionieren liess,

Seite 4

und auf den Mieterträgen AHV-Beiträge zu zahlen hatte, bemerkt, dass die Liegenschaft zu seinem Geschäftsvermögen gezählt worden sei. Die Rekursgegnerin führt demgegenüber zur Begründung ihres Antrags auf Abweisung des Rekurses aus, es könne sich bei der Liegenschaft an der D.\_\_\_\_strasse in C.\_\_\_\_ entweder um eine Kapittalliegenschaft oder um Umlaufvermögen handeln. Die Liegenschaft sei seit dem Erwerb im Jahre 1988 durchwegs in der Bilanz der Einzelunternehmung geführt und entsprechend versteuert worden. Ohne eine massgebliche Änderung könne von dieser Qualifikation als Geschäftsvermögen nicht abgewichen werden. Weiter seien zwar keine Abschreibungen vorgenommen, doch seien Rückstellungen gebildet worden, was nur bei Geschäftsvermögen möglich sei.

### **E. 3.1**

Nach § 24 lit. b StG gehören zum steuerbaren Einkommen insbesondere alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, namentlich aus Handel, Gewerbe, Industrie, Land- oder Forstwirtschaft sowie aus freien Berufen, Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen mit Einschluss der Liquidationsgewinne sowie aus Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Diese Bestimmung ist mit Art. 8 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) sowie mit Art. 18 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) identisch. Es rechtfertigt sich deshalb, zur Auslegung auch die Rechtsprechung und Literatur zum DBG bzw. StHG hinzuzuziehen (StGE vom 10. Februar 2017, 510 16 67, E. 3a). Das Privatvermögen ist demgegenüber gesetzlich nicht definiert und gilt als jenes Vermögen, das nicht Geschäftsvermögen ist (ARNOLD, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75 S. 265 ff., S. 271).

### **E. 3.2**

Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder notwendiges Privatvermögen bilden oder, wie namentlich Liegenschaften, Alternativgüter darstellen (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, E. 2.2 m.w.H. auf die Rechtsprechung). Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, ergibt sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände (BGE 133 II 420, E. 3.2). Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist nach der gesetzlichen Begriffsbeschreibung ("dienen") die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen

Vermögensgegenstandes (vgl. BGE 133 II 420, E. 3.2; ARNOLD, a.a.O., S. 274 f.). Auch bei Liegenschaften, die sich grundsätzlich sowohl für geschäftliche als auch für rein private Nutzung eignen, ist zur Qualifikation in erster Linie auf deren konkrete technisch-wirtschaftliche Funktion abzustellen (vgl. BGer 2C\_475/2008 vom 1. Juli 2009, E. 2.3). Das Dienen kann mittelbar oder unmittelbar erfolgen: Unmittelbar durch die Beschaffenheit, mittelbar durch den Wert als notwendiges Betriebskapital oder als Reserve, sofern und soweit eine solche nach Art und Umfang des Geschäfts möglich ist (AMSCHWAND, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, in: StR 55 [2000] S. 480 ff., S. 481). Entscheidend für die

Seite 5

Zuordnung ist die objektive Beziehung des Wirtschaftsgutes zum Geschäft, wie sie sich in Würdigung der Gesamtheit der Verhältnisse präsentiert (vgl. AMSCHWAND, a.a.O., S. 482).

### **E. 3.3**

Art. 8 Abs. 2 StHG und Art. 18 Abs. 2 DBG, ebenso wie § 24 lit. b StG, statuieren zur Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen die Präponderanzmethode (vgl. REICH/VON AH in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, Art. 8 N 3; FINDEISEN/THEILER in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 24 N 72; BGE 133 II 420, E. 3.3 m.w.H.). Für Vermögenswerte, die sowohl einer geschäftlichen wie einer privaten Nutzung unterliegen, ist deshalb nicht mehr auf die Wertzerlegungsmethode sondern auf die Präponderanzmethode abzustellen. Dementsprechend werden gemischt genutzte Güter und Vermögenswerte nunmehr in ihrer Gesamtheit - entsprechend der überwiegenden Nutzung - entweder dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen zugewiesen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_802/2012, E. 2.2 m.H.a. BGE 133 II 420 E. 3.3 S. 432; 125 V 218 E. 5a/b S. 219; Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 2.4, in: ASA 74 S. 737, StE 2004 A 21.14 Nr. 15; vgl. dazu auch REICH/VON AH, a.a.O., Art. 8 N 49 ff. insbes. N 51; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 18 N 90).

### **E. 3.4**

Neben der technisch-wirtschaftlichen Funktion des Wirtschaftsguts 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 die buchmässige Behandlung dienen. Bei Liegenschaften kann zusätzlich auf den Grundbucheintrag abgestellt werden (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2A.44/2006 vom 17. November 2006, E. 2.2). Dabei sind bei der Beurteilung nicht alle Indizien gleich zu gewichten: Insbesondere ist die buchmässige Behandlung der fraglichen Liegenschaft als wichtiges Indiz zu betrachten, sodass die konsequente Verbuchung einer Liegenschaft in den Geschäftsbüchern ohne ausdrückliche Kennzeichnung als Privatvermögen schwerer wiegen kann, als die Herkunft der Mittel für den Erwerb des Grundstückes; vor allem wenn der mit ihr zusammenhängende Aufwand und Ertrag nicht konsequent über ein Privatkonto gebucht wird (vgl. dazu BGE 112 Ib 79 E. 3). Die Aufnahme in die Buchhaltung allein vermag jedoch nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht die Zuteilung

eines Vermögenswerts zum Geschäftsvermögen bewirken (BGer 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, E. 2.3 m.w.H.; siehe dazu auch BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, § 15 S. 290 ff.).

### **E. 3.5**

Weiter ist nach dem Grundsatz von Treu und Glauben eine Sachdarstellung, wie bspw. die Zuweisung von Vermögensgegenständen zum Privat- oder Geschäftsvermögen, die von einem Steuerpflichtigen über Jahre hinweg in gleicher Art und Weise vertreten wurde, schwerer zu gewichten als die erstmalige Abgabe einer Erklärung (vgl. BGer 2C\_475/2008 vom 1. Juli 2009 E. 3.3 m.H.a BGer 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, in ASA 74 S. 737 ff., E. 5.2). Sowohl die Buchführung als auch die steuerliche Deklaration sind Instrumente, mit denen der Geschäftsinhaber seinen Willen bekunden kann (vgl. ALTORFER, Geschäftsvermögen und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, Veröffentlichung der Handels-Hochschulen St. Gallen, Heft 53, Zürich/St. Gallen 1959, S. 75 f.). Es verstösst gegen Treu und Glauben, eine Liegenschaft kon-

Seite 6

sequent in den Geschäftsbüchern zu führen und Abschreibungen zu tätigen, dann aber, vor dem Hintergrund drohender steuerlicher Nachteile, den gegenteiligen Standpunkt einzunehmen (vgl. BGer 2C\_475/2008 vom 1. Juli 2009 E. 3.3). Eine von der Steuerbehörde während langer Zeit akzeptierte Qualifikation ist ■ gleich bleibende Verhältnisse vorbehalten ■ ebenfalls verbindlich (vgl. RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., § 18 N 97 m.H.a. LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil I, 1. Aufl. 2001, Art. 18 N 153).

### **E. 3.6**

Im schweizerischen Steuerrecht bildet grundsätzlich die Handelsbilanz die Grundlage zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns (sog. Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. STENZ et al. in: Treuhand Kammer [Hrsg.], Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1, Zürich 2009, S. 302 f.). Gemäss § 31 StG sind Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung zulässig für (lit. a) im Geschäftsjahr begründete Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist; (lit. b) Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere Waren und Debitoren, verbunden sind; (lit. c) andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr begründet wurden. Diese Bestimmung entspricht nahezu wortwörtlich Art. 29 DBG (FELIX in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], a.a.O., § 31 N 1). Rückstellungen können gebildet werden, soweit sie nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen notwendig sind; in diesem Rahmen sind sie gestützt auf das Massgeblichkeitsprinzip auch steuerlich zuzulassen (FELIX, a.a.O., § 31 N 3). Sie sind jedoch nur im Hinblick auf geschäftliche Aktivitäten zulässig (vgl. ARNOLD, a.a.O., S. 267).

### **E. 3.7**

Was einmal Geschäftsvermögenscharakter hat, behält diesen bei, solange keine Veräusserung oder Entnahme ins Privatvermögen erfolgt (StGE vom 26. August 2016, 510 16 31, E. 3a). Dazu muss die steuerpflichtige Person den Steuerbehörden gegenüber den eindeutigen Willen äussern und klar erkennbar machen, bisher als Geschäftsvermögen genutzte Vermögensgegenstände der geschäftlichen Vermögenssphäre zu entziehen und in Form

einer Privatentnahme ins Privatvermögen zu überführen (ARNOLD, a.a.O., S. 282 m.w.H.). Die Privatentnahme führt zu einer steuersystematischen Realisierung der stillen Reserven im Umfang der Differenz zwischen Buchwert bzw. Einkommenssteuerwert und Verkehrswert und wird damit der steuerlichen Veräusserung gleichgestellt (AMSCHWAND, a.a.O., S. 490).

#### E. 4

Im vorliegenden Fall stellt das strittige Wirtschaftsgut, die Liegenschaft an der D.\_\_\_\_strasse, ein sog. Alternativgut dar, das sich sowohl für geschäftliche als auch für private Nutzung eignet. Für die Vermögenszuordnung ist deshalb die objektive Beziehung zum Geschäft massgeblich, wie sie sich aus den Gesamtumständen präsentiert (E. 3.2 hiervor). Der Rekurrent führt ein Einzelunternehmen, welches gemäss Eintragung im Handelsregister C.\_\_\_\_ folgende Zwecke verfolgt: "Ausführung von Architektur- und sämtliche Ingenieurarbeiten, Übernahme von Generalunternehmeraufträgen, Verkauf und Kauf von Immobilien sowie Liegenschaftsverwaltungen. Beteiligungen an weiteren Unternehmen, insbesondere im Bereich von Film- und Videoprojekten im In- und Ausland." Es besteht somit offenkundig ein enger Bezug der Geschäftsaktivitäten des Rekurrenten zum Immobilienbereich, was von vornherein für eine Zuordnung zum Geschäftsvermögen spricht. Dies gilt umso mehr, als der Rekurrent die streitbetroffene Liegenschaft von einer von ihm selbst beherrschten Aktiengesellschaft erwarb,

Seite 7

welche gemäss seinen Angaben an der heutigen Hauptverhandlung ebenfalls in der Immobilienbranche tätig war. Der Umstand, dass der Vertrag auf die Privatadresse lautet, ist ein vergleichsweise schwaches Indiz, zumal die Hypothek wiederum über das Einzelunternehmen geführt wird. Weitere Unterlagen über die Finanzierung der Liegenschaft liegen nicht vor. Die Behauptung des Rekurrenten, die Finanzierung sei mit Privatmitteln erfolgt, blieb unbelegt. Gleiches gilt auch für die Behauptung, die Liegenschaft sei zur Sicherung der Altersvorsorge erworben worden. Neben der hier zur Diskussion stehenden Liegenschaft, besitzt der Rekurrent als Einzelunternehmer auch noch zwei weitere Liegenschaften, deren Zuordnung zum Geschäftsvermögen erstellt und nicht strittig ist. Relevante Unterschiede zwischen diesen beiden Liegenschaften der hier streitbetroffenen dritten Immobilie, sind gemäss dem Obenstehendem nicht auszumachen: Die Liegenschaft an der D.\_\_\_\_strasse in C.\_\_\_\_ wird zudem seit dem Kauf am 30. März 1988, zusammen mit den anderen beiden, in einem ähnlichen Zeitraum erworbenen Liegenschaften, in den Jahresrechnungen der Einzelunternehmung geführt. Gemäss der Jahresrechnung 2012 sind für die fragliche Liegenschaft im Jahr 2011 Rückstellungen in der Höhe von Fr. 110'000.-- und im Jahr 2012 in der Höhe von Fr. 115'000.-- verbucht worden; im Jahr 2013 gemäss Jahresrechnung 2013 solche in der Höhe von Fr. 57'000.--. Rückstellungen sind aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips grundsätzlich auch steuerlich zuzulassen. Die Möglichkeit Rückstellungen zu bilden besteht aber nur bei Geschäftsvermögen (E. 3.6 hiervor). Weiter ist die fragliche Liegenschaft an der D.\_\_\_\_strasse in beiden Bilanzen ■ 2012 und 2013 ■ als Aktivum unter dem Titel "Anlagevermögen" zusammen mit den anderen Liegenschaften aufgeführt. Eine Kennzeichnung, dass es sich dabei um in die Bilanz aufgenommenes Privatvermögen handeln würde, ist nicht vorhanden. Buchhalterisch ist die Liegenschaft folglich über Jahrzehnte hinweg als Geschäftsvermögen behandelt worden. Die Buchhaltung vermag für sich alleine genommen zwar keine Zuordnung zum Geschäftsvermögen zu begründen,

doch ist sie ein gewichtiges Indiz. Dies gilt umso mehr, wenn eine Liegenschaft konsequent in der Geschäftsbuchhaltung aufgeführt wird, wenn keine Kennzeichnung als Privatvermögen vorhanden ist und der mit ihr zusammenhängende Aufwand und Ertrag nicht konsequent über ein Privatkonto gebucht wird (E. 3.4 hiervor). Eine über Jahre hinweg in gleicher Art und Weise vertretene Sachdarstellung ist schwerer zu gewichten, als die erstmalige Abgabe einer Erklärung in einem bestimmten Zeitpunkt (E. 3.5 hiervor). Es verstösst damit gegen Treu und Glauben ■ nach jahrelanger konsequenter Führung der Liegenschaft in den Geschäftsbüchern, und vor dem Hintergrund, dass dem Rekurrenten erst seit der Pensionierung aufgefallen sei, dass er auf die Liegenschaftserträge AHV-Beiträge zu bezahlen habe ■ zu erklären, die Liegenschaft sei schon seit dem Erwerb Privatvermögen des Rekurrenten und nie Geschäftsvermögen gewesen. Dazu kommt, dass die Massgeblichkeit der Handelsbilanz auch im Bereich der selbstständigen Erwerbstätigkeit ein fundamentales Prinzip der Gewinnermittlung ist (E. 3.6 hiervor). Eine von der Steuerverwaltung während langer Zeit akzeptierte Qualifikation ist bei gleichbleibenden Verhältnissen ebenfalls bindend (E. 3.5 hiervor).

Im Einklang mit der Rekursgegnerin geht das Steuergericht folglich davon aus, dass die Liegenschaft an der D. \_\_\_strasse Geschäftsvermögen darstellt. Die Einkünfte daraus sind deshalb Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und keine privaten Vermögenserträge.

Seite 8

Was einmal dem Geschäftsvermögen zugeordnet ist, bleibt Geschäftsvermögen, solange keine Veräusserung oder Privatentnahme mit entsprechenden Steuerfolgen erfolgt (vgl. E. 3.7 hier- vor).

## **E. 5**

Der Rekurs erweist sich aufgrund dieser Erwägungen als unbegründet und ist damit vollumfänglich abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten gestützt auf § 130 StG i. V. m. § 20 Abs. 1 und 3 VPO in Höhe von Fr. 1'000.-- zu bezahlen und es ist ihnen gestützt auf § 130 StG i. V. m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

Seite 9

Demgemäss w i r d e r k a n n t :

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