

# **BL\_GERICHTE 510 2019 85 vom 24. Januar 2020**

BL Gerichte, 2020-01-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_510\\_2019\\_85](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_2019_85)

FR: BL\_GERICHTE 510 2019 85 du 24 janvier 2020

IT: BL\_GERICHTE 510 2019 85 del 24 gennaio 2020

## **Regeste**

Staatssteuer 2016

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

### **E. 2**

Vorliegend ist streitig und zu prüfen, ob die Tätigkeit des Rekurrenten als selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist und folglich die steuerneutrale Umstrukturierung der Einzelfirma des Rekurrenten in die C. AG mit gleichzeitiger Überführung der fraglichen Immobilien per 1. Januar 2017 zulässig ist.

### **E. 3.1**

Vorab stellt sich die Frage, ob der Kanton Basel-Landschaft als Nebensteuerdomizil der Rekurrenten aufgrund deren hiesigen Grundstücke (vgl. Art. 4 Abs. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]) an die Einschätzung des Kantons Zürich als Hauptsteuerdomizil der Pflichtigen aufgrund deren Wohnsitz (vgl. Art. 3 Abs. 1 StHG) gebunden ist. Weder aus dem StHG noch der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001 (Vo StHG; SR 642.141) ergibt sich, dass der Kanton Basel-Landschaft an eine Veranlagungsverfügung oder an eine mit Pflichtigen geschlossene Steuervorbescheid des Kantons Zürich gebunden wäre. Vielmehr darf und muss der Kanton Basel-Landschaft die Rekurrenten aufgrund des basellandschaftlichen Steuergesetzes und der dazu entwickelte Lehre und Praxis veranlagern, wobei er sein kantonales Verfahrensrecht anzuwenden hat (vgl. Art. 2 Abs. 4 Vo StHG).

### **E. 3.2**

Allerdings ergeben sich aus dem vom Grundsatz von Treu und Glauben abgeleiteten Gebot der Rechtssicherheit bzw. dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens bei der - hier vorliegenden - Zuteilung alternativer Wirtschaftsgüter zum Geschäftsoder Privatvermögen gewisse Einschränkungen für die veranlagende Steuerbehörde. Die Steuerbehörde ist bei gleichbleibenden Verhältnissen an eine über längere Zeit akzeptierte Qualifikation

gebunden. Wurde beispielweise ein bestimmtes Vermögensobjekt stets als Geschäftsvermögen behandelt, ist die Steuerbehörde wie auch der Pflichtige an diese Qualifikation gebunden ( Peter Locher , Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer - I. Teil - Art. 1-48 DBG, Basel 2019, Art. 18 N 147; Fabian Amschwand , Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, in: SteuerRevue [StR] 2000, S. 486 mit Hinweisen; Richner / Frei / Kaufmann / Meuter , Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 18 N 114). Die Steuerbehörde eines Nebensteuerdomizils ist an den Zuteilungsentscheid der Veranlagungsbehörde eines anderen Kantons wiederum gebunden, wenn dieser auf einer eingehenden Untersuchung beruht (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_41-2016 vom 25. April 2017, insbes. E. 4.3.). Damit bleibt zu prüfen, ob im vorliegenden Fall der Entscheid des Hauptsteuerdomizils Zürich eine Bindungswirkung für die Steuerverwaltung Basel-Landschaft entfaltet.

#### **E. 4.1**

Die Zuordnung eines Vermögenswerts zum Geschäftsvermögen setzt eine selbständige Erwerbstätigkeit voraus (Urteil des Bundesgerichts [BGE] 134 V 250 E. 4.2). Während das Privatvermögen gesetzlich nicht definiert ist und als jenes Vermögen der steuerpflichtigen Person gilt, das nicht Geschäftsvermögen ist ( Martin Arnold , Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 [2006/2007] S. 265-293, S. 271), gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen oder damit in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen (§ 24 Abs. 1 lit. b StG, Art. 8 Abs. 2 StHG; BGE 120 Ia 349 E. 4c/aa; BGE 133 II 420 E. 3.2; Findeisen / Theiler , in: Nefzger/Simonek/Wenk, [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 24 N 72).

#### **E. 4.2**

Für den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit kennzeichnend ist die Tätigkeit einer natürlichen Person, mit der diese 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 (BGE 125 II 113 E. 5b; Reich /VON Ah , in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizer Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. 2017 Basel, Art. 8 N 13). Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger, wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten (BGE 138 II 251 E. 2.4.2). Die Prüfung ist von Fall zu Fall aufgrund einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände vorzunehmen. Die einzelnen Merkmale dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (BGE 125 II 113 E. 5b; BGE 138 II 251 E. 2.4.2; Reich /VON Ah , a.a.O., Art. 8 N 14).

#### **E. 4.3**

Im hier interessierenden Zusammenhang ist auch der gewerbsmässige Liegenschaftshandel als Sonderform der selbständigen Erwerbstätigkeit zu berücksichtigen. Die bundesgerichtliche Praxis hat hierfür bereichsspezifische Merkmale umschrieben. Solche bestehen im systematischen bzw. planmässigen Vorgehen, in der Häufigkeit der Transaktionen, der Nähe des Liegenschaftshandels zur hauptberuflichen

Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, im Einsatz spezieller Fachkenntnisse, der Besitzdauer, dem Einsatz erheblichen Fremdkapitals zur Finanzierung der Transaktionen oder deren Vornahme im Rahmen einer Personengesellschaft (zum Liegenschaftshandel, vgl. BGE 125 II 113 E. 6a; Urteile des Bundesgerichts 2C\_713/2012 vom 3. März 2013 E. 3.1 und 2C\_834/2012 vom 19. April 2013 E. 5.5). Ähnliche, wenn auch bereichsspezifisch abweichende Merkmale hat das Bundesgericht für den gewerbsmässigen Wertschriftenhandel entwickelt (Urteile des Bundesgerichts 2C\_868/2008 vom 23. Oktober 2009 E. 3.2 und 2C\_115/2012, 2C\_116/2012 vom 25. September 2012 E. 2.1.2 und E. 2.2).

#### **E. 4.4**

Die Verwaltung des eigenen Vermögens stellt demgegenüber keine selbständige Erwerbstätigkeit dar, wenn sie nicht über die gewöhnliche Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht und ein Gewinn nur in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit erlangt wird. Selbständige Erwerbstätigkeit liegt jedoch vor, wenn eine Tätigkeit entfaltet wird, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (BGE 112 Ib 79 E. 2a; Urteil des Bundesgerichts 2A.66/2002 vom 17. September 2002 E. 2.1 mit Hinweisen auf BGE 122 II 446 E. 3). Ob einfache Vermögensverwaltung oder auf Erwerb gerichtete Tätigkeit vorliegt, ist gemäss bundesgerichtlicher Praxis immer unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalles zu beurteilen. Als Indiz für eine über die blosser Vermögensverwaltung hinausreichende Erwerbstätigkeit fällt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts etwa die systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens in Betracht, namentlich dass die steuerpflichtige Person aktiv wertvermehrend tätig wird, dass sie ein Vermögenobjekt nicht bloss zum Zweck der privaten Vermögensanlage oder in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit, sondern in der offenkundigen Absicht erwirbt, es möglichst rasch mit Gewinn weiter zu veräussern (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 8. Mai 1970 E. 2b, in: ASA 39 [1970/1971] S. 267 - 276, S. 269; Urteil des Bundesgerichts vom 17. Februar 1986 E. 2b, in: ASA 56 [1987/1988] S. 366 - 370, S. 368 f.; Urteil des Bundesgerichts vom 21. Dezember 1988 E. 2, in: ASA 58 [1989/1990] S. 666 - 670, S. 668 f.; Urteil des Bundesgerichts vom 9. November 1990 E. 5b, in: ASA 59 [1990/1991] 709 - 716, S. 713 f.; Urteil des Bundesgerichts vom 2. Oktober 1992 E. 3a, in: ASA 63 [1994/1995] S. 43 - 49, S. 46 f.; Urteil des Bundesgerichts 2C\_819/2011 vom 20. April 2012 E. 3.2) oder dass sie sich bemüht, wie eine haupt- oder nebenberuflich selbständig erwerbstätige Person die Entwicklung eines Marktes zur Gewinnerzielung auszunützen (BGE 104 Ib 164 E. 1b). Entscheidend für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ist somit, ob mit Gewinnabsicht am Wirtschaftsverkehr teilgenommen wird (Urteil des Bundesgerichts 2C\_869/2008 vom 7. April 2009 E. 4.2).

#### **E. 4.5**

Die Vermietung eigener Liegenschaften stellt nach bundesgerichtlicher Praxis grundsätzlich - d.h. bei Nichtliegenschaftshändlern - regelmässig Verwaltung privaten (Anlage-) Vermögens dar (Urteile des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 2.5 und 2C\_475/2008 vom 1. Juli 2009 E. 3.3), weshalb bei der Annahme, die Vermietung eigener Liegenschaften sei Gegenstand eines geschäftlichen Betriebes, grösste Zurückhaltung geboten ist (BGE 110 Ib 17 E. 3a). Der Eigentümer, der seine Liegenschaft(en) mit Wohn- oder Geschäftsbauten überbaut, um aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen, verwaltet normalerweise privates Vermögen (Urteil des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 2.5 mit weiteren Hinweisen zur Vermietung von Wohnblöcken, möblierter Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten). Dagegen erhält die

Vermietertätigkeit dann betrieblichen Charakter, wenn sie die blossе Gebäudeverwaltung übersteigt (BGE 110 V 83 E. 5a). Auch bei einer Liegenschaft mit rund 30 Wohnungen handelt es sich um private Vermögensverwaltung, wenn sich der Eigentümer - ohne Verkaufsbemühungen - darauf beschränkt, die Wohnungen zu verwalten, um daraus ein regelmässiges Einkommen zu erzielen (Urteil des Bundesgerichts 9C\_591/2016 vom 21. März 2017 E. 6.1.6 mit Hinweisen auf das Urteil des Bundesgerichts 2A.488/1998 vom 26. Juli 1999 E. 3b). Die Vermietung eigener Liegenschaften wird auch nicht allein dadurch zu einem Geschäftsbetrieb, weil das zu verwaltende Vermögen umfangreich ist, so dass der Eigentümer eine kaufmännische Buchhaltung führt (BGE 110 Ib 17 E. 3a).

#### **E. 4.6**

Beim Rekurrenten handelt es sich um einen ausgewiesenen Immobilienfachmann, der sich über die Jahre hinweg ein beträchtliches Immobilienportfolio in der ganzen Schweiz aufgebaut hat. Dieses besteht nicht nur aus direkt über die Einzelfirma des Rekurrenten gehaltene Liegenschaften, sondern auch aus Beteiligungen an über zehn Immobiliengesellschaften und Immobilienverwaltungsgesellschaften. Der Immobilienbestand wurde regelmässig erweitert, wobei die Mittel für diesen Aufbau hauptsächlich aus der Vermietung der erworbenen Liegenschaften stammen. Die buchmässigen Aktiven der Einzelfirma belaufen sich auf rund Fr. 250 Mio., währenddem diesen Aktiven Hypothekendarlehen in der Höhe von rund Fr. 230 Mio. gegenüberstehen. Die daraus resultierende Fremdfinanzierungsquote von mehr als 90 %, spricht klar für eine geschäftliche Tätigkeit. Dazu kommt, dass durchaus geschäftliche Aktivitäten ersichtlich sind. Der Marktauftritt gestaltet sich je nach Branche unterschiedlich, wobei je nach Art der Geschäftstätigkeit und der aktuellen Lage der Auftritt am Markt beispielweise durch Werbung permanent erkennbar sein kann oder wie im Falle von Immobiliengesellschaften der Auftritt am Markt grundsätzlich eingeschränkter erfolgen kann: Diese treten im Absatzbereich meist lokal dann in Erscheinung, wenn eine Wohnung zu vermieten ist. Daneben können sie auftreten, wenn Arbeiten für Unterhaltsarbeiten zu vergeben sind oder Personal gesucht wird. Ansonsten ist ein Marktauftritt bei Immobiliengesellschaften kaum notwendig, da diese in der Regel weder ein Image- noch ein Produktmarketing benötigen. Damit ist festzuhalten, dass insbesondere der sehr hohe Grad der Fremdfinanzierung über ein Mass hinausgeht, welches bei einer privaten Vermögensverwaltung üblich ist. Zudem wurden die Liegenschaften am Hauptsteuerdomizil Zürich vom Rekurrenten stets als Geschäftsvermögen deklariert und diese Einschätzung wurde von der Steuerbehörde übernommen. Folglich hat der Rekurrent offenkundig systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung An- und Verkäufe von Liegenschaften vorgenommen, sodass von einer selbständigen Tätigkeit bzw. vom Vorliegen eines gewerbsmässigeren Liegenschaftshandels auszugehen ist. Die vom Hauptsteuerdomizil Zürich vorgenommene Qualifizierung des Rekurrenten als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler stützt sich also auf sachgerechte und nachvollziehbare Erwägungen. Damit ist die Veranlagungsbehörde des Nebensteuerdomizils Kanton Basel-Landschaft als an den Zuteilungsentscheid des Hauptsteuerdomizils gebunden zu erachten (vgl. E. 3.2.), weshalb sich an dieser Stelle weitere vertiefende Abklärungen erübrigen.

#### **E. 5.1**

Gemäss dem Obenstehenden erweist sich der Rekurs als begründet. In Gutheissung desselben ist die Steuerverwaltung anzuweisen, die in Baselland gehaltenen Liegenschaften als Geschäftsvermögen zu behandeln und entsprechend zu besteuern.

## **E. 5.2**

In der Regel werden die Verfahrenskosten gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Zuzufolge des vollständigen Obsiegens der Rekurrenten sind die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 2'000.-- daher der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr 2'000.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.

## **E. 5.3**

Bei Beschwerden in Steuersachen kann gemäss § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zuzulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Mit Eingabe vom 28. August 2019 machte der Vertreter der Rekurrenten für die alle Parallelverfahren Staatssteuer 2014 bis 2016 eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 6'144.30 geltend, welche sich aus dem Honorar von Fr. 5'705.-- plus Mehrwertsteuer (MWST) von Fr. 439.30 zusammensetzte. Diese Berechnung kann nicht unbesehen übernommen werden. Die Hälfte der geltend gemachten Bemühungen des Vertreters betreffen seine Arbeiten im Zusammenhang mit dem Einspracheverfahren bei der Steuerverwaltung und nicht das Rekursverfahren. Entsprechend ist den Rekurrenten ein um die Hälfte reduziertes Honorar von Fr. 3'072.15 bzw. eine Parteientschädigung von Fr. 2'852.50 (inkl. MWST von Fr. 219.65.--) zuzusprechen. Da die Aufwendungen des Vertreters für die Verfahren die Staatssteuer 2014 bis 2016 betreffend geltend gemacht werden, ist für das vorliegende Verfahren ein Drittel davon, d.h. Fr. 1'024.05 (= Fr. 3'072.15 / 3) zuzusprechen. Über die anderen Anteile der genannten Parteientschädigung wird in den Verfahren betreffend die Staatssteuer 2014 und 2015 befunden. wird erkannt:

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