

SO_GERICHTE SGSTA.2006.105 vom 17. September 2007

SO Obergericht, 2007-09-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2006.105

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2006.105 du 17 septembre 2007

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2006.105 del 17 settembre 2007

Regeste

StG § 24 Abs. 5, DBG Art. 18 Abs. 2 - Einkommenssteuer; selbständige Erwerbstätigkeit, Geschäftsvermögen, Schuldzinsen. Praxisänderung.1. Ist ein Steuerpflichtiger als selbständiger Bauingenieur tätig, und setzt er seine speziellen Kenntnisse ein, um seine Liegenschaften gewinnbringend zu veräussern, sind die Grundstücke seinem Geschäftsvermögen zuzuordnen.2. Schuldzinsen für ausserkantonale Liegenschaften von Liegenschaftenhändlern, welchen im betreffenden Kanton kein Vermögensertrag gegenüberstehen, sind vom Vermögensertrag in den anderen Kantonen in Abzug zu bringen. Verbleibt weiterhin ein Aufwandüberschuss, können die Schuldzinsen vom übrigen Einkommen in Abzug gebracht werden (Verbot der Doppelbesteuerung). Die früher praktizierte "Aktivierung" der Schuldzinsen als Anlagekosten in einem späteren Verkauf wird damit obsolet.3. Praxisänderungen sind in der Regel auf alle noch hängigen Verfahren anwendbar.

Erwägungen

E. 2

Umstritten ist zunächst, ob die Liegenschaften des Rekurrenten in S./AG dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen zuzuordnen sind.

E. 2.1

Das Steuergericht hat sich zu dieser Frage in seinem das Steuerjahr 2000 betreffenden Urteil vom 21. Juni 2004 (Nr. SGSTA.2002.85) ausführlich geäussert. Es erwog folgendes: „Die Zuordnung von Vermögenswerten zum Privat- oder zum Geschäftsvermögen ist aufgrund der Umstände des konkreten Einzelfalles vorzunehmen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bern, § 27 N 101 ff.; Markus Reich, die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, SJZ 1984 S. 221 ff.). Das Steuergericht hat entschieden, dass für die Zuordnung eines Grundstücks dessen tatsächlicher Gebrauch und dessen Nutzung ausschlaggebend sind. Eine Zuordnung zum Geschäftsbereich und damit zum Geschäftsvermögen muss dann erfolgen, wenn das betreffende Gut dem Geschäft des Steuerpflichtigen dient. Das Steuergericht hat in diesem Sinne ein Grundstück als geschäftlich qualifiziert, weil es in einem „näheren Bezug zum Architektenberuf des Rekurrenten“ stand (vgl. Urteil des Steuergerichts vom 10. Oktober 1988 i.S. B., S. 3). Entscheidend ist bei der Zuordnung die „konkrete wirtschaftlich-technische Funktion eines Wirtschaftsgutes“ (vgl. M. Reich, a.a.O., S. 227; BGE 112 Ib 83; KSGE 1988 Nr. 11 S. 40). Da Liegenschaften wie im vorliegenden Fall grundsätzlich für eine private wie für eine geschäftliche Verwendung geeignet sein können, ist in Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Verhältnisse zu entscheiden (vgl. BGE 112 Ib 83).“ 2.2. Vorweg ist festzuhalten, dass aus dem vom Rekurrenten zu den Akten gegebenen Schriftverkehr mit dem Steueramt des Kantons Aargau keine Zusicherung

für die Qualifikation der Grundstücke in S./AG als Privatvermögen des Rekurrenten abzuleiten ist. Sowohl die Schriftstücke des damaligen Vertreters des Rekurrenten wie auch diejenigen des Steueramtes des Kantons Aargau enthalten keine Garantien auf Beibehaltung des Charakters als Privatvermögen. Aus beiden Briefen ergibt sich vielmehr, dass man sich allseits bewusst war, dass die ererbten Grundstücke vom Privat- zum Geschäftsvermögen zurückwechseln, wenn sie künftig wieder einem geschäftlichen Zweck zugeführt werden sollten.

2.3. Ganz klar im Vordergrund der Berufstätigkeiten des Rekurrenten steht seine selbständige Erwerbstätigkeit als Inhaber des „Ingenieurbüro A.X.“ in R./SO (vgl. Fragebogen zur Steuererklärung). Wie der Rekurrent festhält, arbeitet er im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit als Bauingenieur. Da er hauptberuflich im Bausektor tätig ist, stehen Erwerb und Halten der Liegenschaften in S./AG (wie derjenigen in T.) von vornherein im Zusammenhang mit seiner selbständigen beruflichen Tätigkeit und seinen entsprechenden speziellen Fachkenntnissen als Bauingenieur. Ankauf, Verwaltung, Halten und Verkauf von Liegenschaften gelten bei Fachleuten aus dem Bausektor, wozu neben Architekten und Bauunternehmern zweifellos auch im Bausektor selbständig erwerbende Bauingenieure gehören, nur in Ausnahmefällen nicht als gewerbsmässig (vgl. Urteil des Steuergerichts vom 21. Januar 2002, E. 3, Nr. SGSTA.2000.174-177). Diese Überlegungen gelten nicht nur für die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Erwerbstätigkeit bei der Veräusserung von Liegenschaften, sondern auch während der Besitzdauer von Liegenschaften, wenn wie im vorliegenden Fall steuerwirksame Vorgänge im Rahmen einer haupt- oder nebenberuflichen Erwerbstätigkeit zu beurteilen sind.

2.4. Die Argumentation, dass es sich bei den fraglichen Grundstücken um ererbtes Land handle und dass deswegen Privatvermögen vorliege, trifft nicht zu. Bei den zum Abzug geltend gemachten Schuldzinsen handelt es sich um Aufwendungen im Zusammenhang mit nach erfolgter Erbschaft erworbenem Land. Die Schuldenentwicklung zeigt, dass die Liegenschaften in S./AG vor dem Auskauf der übrigen Erben durch den Rekurrenten schuldenfrei waren (vgl. Kaufvertrag über die angefallene Erbschaft vom 26. Januar 1990). Aufgrund des Schuldenverzeichnisses von 1990 ergibt sich, dass damals auf dem "Land in S./AG" als Privatliegenschaft zu Lasten des Rekurrenten eine Grundpfandschuld von Fr. 70'000.-- bestand. In der Folge wurde das "Land in S./AG" immer stärker mit Schulden belastet, um die Finanzierung für die Landkäufe zu sichern. Die darauf lastende Gesamtschuld belief sich laut Schuldenverzeichnis per 1. Januar 2000 auf Fr. 1'519'145.--. Die gesamten vom Rekurrenten ausgewiesenen "Privatschulden" haben sich vom 1. Januar 1990 von Fr. 320'000.-- auf Fr. 1'719'145.-- per 1. Januar 2000 erhöht. Dies zeigt, dass der Rekurrent das nachträglich in S./AG zugekaufte Land fast ausschliesslich über Fremdkapital finanzierte. Mit einer relativ kleinen Eigenkapitalbasis aus der Erbschaft seines Vaters ist der Rekurrent für die Grundstückerwerbungen eine starke Verschuldung mit entsprechenden Verzinsungen eingegangen. Es wurden sogar Zinsen zur Hypothek kapitalisiert. Der Rekurrent hat sich intensiv um sein "Land in S./AG" gekümmert. Er hat seinen Landbesitz sukzessive vergrössert und schliesslich nach Aufteilungen im Jahre 2000 zwei Parzellen verkauft.

2.5. Diese Feststellungen zeigen, dass der Rekurrent seine Kenntnisse aus der Baubranche genutzt hat. Mit systematischem und planmässigem Vorgehen hat er Baulandparzellen erworben, aufgebaut und schliesslich verkauft. Die von ihm erworbenen Liegenschaften haben während der Besitzdauer – trotz hoher Belastung mit Fremdkapital und erheblichem Zinsaufwand – keine Rendite abgeworfen. Erst die Veräusserung brachte den Gewinn und führte zur Realisierung des Wertzuwachses auf den Liegenschaften. Die Gegenüberstellung der Vorinstanz von

Bruttoerwerbseinkommen und ‚privater‘ Zinsbelastung zeigt, dass dem Rekurrenten wegen der hohen Zinsbelastung kaum ein existenzdeckendes Erwerbseinkommen verblieb. Diese Fakten zeigen, dass es dem Rekurrenten mit seinen Liegenschaften in S./AG nicht bloss um seine private Vermögensverwaltung gegangen ist. Es kann nicht mehr von blosser privater Kapitalanlage gesprochen werden. Es ist offensichtlich, dass der Rekurrent von Anfang an bestrebt war, die zum grössten Teil fremdfinanzierten Grundstücke in S./AG im Rahmen seiner Tätigkeit und seinen Kenntnissen als selbständiger Bauingenieur gewinnbringend zu veräussern. Dafür verzichtete er auf jährliche Renditen und nahm eine hohe Zinsenlast in Kauf. Die knappen Vorbringen des Rekurrenten im Rekurs- und Einspracheverfahren können die gewichtigen Indizien zur Annahme von Geschäftsvermögen nicht entkräften. Insbesondere hat der Rekurrent keine hinreichenden Gründe vorbringen können, warum das "Land in S./AG" anders zu qualifizieren wäre als das von ihm selber als Geschäftsvermögen bezeichnete "Land in T." 2.6. Es besteht – auch mit Blick auf die neuere Literatur (Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75 [2006/07] S. 265 ff.) – kein Anlass, diese Qualifikation der fraglichen Grundstücke als Geschäftsvermögen in Frage zu stellen. Vielmehr sind die drei dort erwähnten Kriterien (der Vermögensgegenstand muss einen Bezug zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit aufweisen, tatsächlich der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen und im Eigentum der steuerpflichtigen Person stehen, [S. 271 ff.]) aus den im zitierten Urteil vom 21. Juni 2004 dargelegten Gründen nach wie vor erfüllt. Die Rechtsschriften der Rekurrenten enthalten keine Hinweise auf zusätzliche Sachverhaltselemente, welche zu einer Änderung der Beurteilung führen müssten. Die in diesem Zusammenhang geltend gemachte Kollision mit der Praxis der Behörden des Liegenschaftskantons wird auf Grund der zwischenzeitlich geänderten Praxis des Bundesgerichts (Erw. 3 hiernach) hinfällig. 3.1. Gestützt auf die Qualifikation der Grundstücke in S./AG als Geschäftsvermögen hat die Veranlagungsbehörde – ebenso wie das Kantonale Steuergericht in seinem bereits erwähnten, das Steuerjahr 2000 betreffenden Urteil vom 21. Juni 2004 - eine Berücksichtigung des in Bezug auf diese Grundstücke resultierenden Schuldzinsüberschusses abgelehnt. Es führte aus, der entsprechende Betrag sei als Bestandteil der Anlagekosten im Hinblick auf einen künftigen Verkauf zu aktivieren. Diese Beurteilung stimmte mit der bei Fällung des Einspracheentscheids geltenden Praxis des Bundesgerichts überein, welche auf folgenden Prinzipien beruhte (BGE 133 I 23 Erw. 5.1 mit Hinweisen): Bei Privatpersonen, welche in zwei Kantonen der Einkommens- und Vermögenssteuer unterliegen, sind die Schulden und Schuldzinsen quotenmässig, im Verhältnis der in den einzelnen Kantonen gelegenen Aktiven, zu verlegen (BGE 120 Ia 351 Erw. 2a, 353 Erw. 4). Gleiches gilt für Personen mit Geschäftsvermögen, welche nicht als Liegenschaftenhändler tätig sind. Die quotenmässige Verteilung erfolgt in diesem System unter Einbezug der Gesamtheit der geschäftlichen und privaten, beweglichen und unbeweglichen Aktiven. Die Schuldzinsen sind in erster Linie auf die Vermögenserträge zu verlegen. Soweit der nach Lage der Aktiven zu übernehmende Schuldzinsenanteil den Vermögensertrag in einem Kanton übersteigt, ist der Überschuss durch die übrigen Kantone zu tragen, die noch einen Nettoertrag aus Vermögen aufweisen. Wenn die Passivzinsen insgesamt den Vermögensertrag übersteigen, wird der Überschuss auf das übrige Einkommen verlegt (BGE 120 Ia 356 Erw. 5, 119 Ia 51 Erw. 5). Keine Anwendung fand das System der quotenmässigen Aufteilung nach der erwähnten Praxis des Bundesgerichts (abgesehen vom hier nicht interessierenden Sonderfall der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften) auf die Liegenschaftenhändler. Diese hatten Gewinne aus der

Veräusserung von Geschäftsliegenschaften ausschliesslich im Liegenschaftskanton zu versteuern. Letzterer hatte andererseits sämtliche Aufwendungen zu übernehmen, welche mit der Veräusserung zusammenhängen, darunter auch die Schuldzinsen auf Fremdgeldern, die der Liegenschaftenhändler zur Finanzierung des Geschäfts mit der im Kanton gelegenen Liegenschaft aufgenommen hatte. Die entsprechenden Schuldzinsen hatte der Liegenschaftskanton objektmässig ausgeschieden zum Abzug zuzulassen. Falls den Schuldzinsen kein Einkommen gegenüberstand, von welchem sie abgezogen werden konnten, waren sie – im Hinblick auf einen Gewinn bei der zukünftigen Veräusserung - als Anlagekosten zu „aktivieren“. Dementsprechend hatten der Sitzkanton oder andere Liegenschaftskantone Aufwandüberschüsse, die andernorts wegen überschüssiger Gewinnungskosten und Schuldzinsen über den (laufenden) Ertrag entstanden, für die Berechnung des steuerbaren Einkommens nicht zu übernehmen. Bei der Abgrenzung der Steuerhoheiten zwischen Sitzkanton und Belegenheitskanton räumte das Bundesgericht somit der so genannten Verrechnung von Aufwandüberschüssen „in der Zeit“ den Vorrang vor der Verrechnung als Verlust im Sitzkanton oder in anderen Liegenschaftskantonen ein (BGE 131 I 255 Erw. 4.2; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. Auflage, Bern 2003, S. 135; Ernst Höhn / Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, Bern 2000, S. 524 mit Hinweisen). 3.2. In einem Urteil vom 3. November 2006 (BGE 133 I 19 ff.) hat das Bundesgericht seine dargestellte Rechtsprechung zu den Liegenschaftenhändlern geändert. Die vorstehend wiedergegebene Praxis, welche die Aktivierung eines Schuldzinsüberschusses verlangte, wurde aufgegeben. Das Gericht erwog, das System der Zuteilung der Schuldzinsen im Liegenschaftskanton, unabhängig davon, ob diese von einem in diesem Kanton erzielten Einkommen abgezogen werden können, passe zu einer Zeit, in welcher der Immobilienhandel stets gewinnbringend sei. Wirtschaftlich gesehen handle es sich um einen Vortrag bzw. eine Verrechnung in der Zeit zum Zeitpunkt des Abzugs, indem die Schuldzinsen während mehrerer Jahre bezahlt werden, ehe sie abgezogen werden können. Die Marktentwicklung in den 90er-Jahren habe aber gezeigt, dass Immobilienpreise auch über längere Perioden rückläufig sein könnten. Es könne daher nicht mehr damit gerechnet werden, dass die „aktivierten“ Schuldzinsen bei einer Veräusserung in aller Regel wieder eingebracht würden. Vielmehr könne dieses System zu einem definitiven Ausscheidungsverlust führen (BGE 133 I 24 Erw. 6.1). Ausgehend von diesen Überlegungen formulierte das Bundesgericht die neue Praxis wie folgt (BGE 133 I 25 Erw. 6.3): „Soll der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen Rechnung getragen (Art. 127 Abs 2 BV) und insbesondere sichergestellt werden, dass im interkantonalen Verhältnis insgesamt sämtliche Schuldzinsen abgezogen werden, so muss die für Liegenschaftenhändler bisher geltende besondere Regelung betreffend den Abzug von Schuldzinsen modifiziert werden. Als sachgerechte und praktikable Lösung bietet sich an, das allgemeine (quotenmässige) System des Abzugs der Schuldzinsen proportional zu den Aktiven auf die Gesamtheit der Schuldzinsen auszuweiten, also einschliesslich derjenigen auf den Geschäftsaktiven der Liegenschaftenhändler. Das bedeutet, dass auch diese Schuldzinsen nach der allgemeinen Regel zu verteilen sind: Soweit der nach der Lage der Aktiven zu übernehmende Schuldzinsenanteil den Vermögensertrag im Liegenschaftskanton übersteigt, ist er auch von den übrigen Kantonen mit einem Netto-Vermögensertrag zu tragen; ist auch kein solcher Nettoertrag vorhanden, ist der Überschuss auf das übrige Einkommen der Steuerpflichtigen zu verlegen.“ Ergänzend verwies das Gericht, analog zur von den Rekurrenten zur Stützung ihres Rechtsbegehrens vorgebrachten Argumentation auf die Problematik einer möglichen

gesetzwidrigen, weil u.a. gegen die Höchstbewertungsvorschriften des Art. 960 Abs. 2 OR verstossenden Bilanzierung. 3.3. Als Praxisänderung ist die neue bundesgerichtliche Rechtsprechung grundsätzlich auf alle noch hängigen Verfahren anwendbar (BGE 122 V 184 Erw. 3b mit Hinweisen). Besondere Gesichtspunkte, welche eine Ausnahme von dieser Regel rechtfertigen könnten (in Frage kommen insbesondere Aspekte des Vertrauensschutzes oder übergangsrechtliche Probleme bei einer neuen Praxis zur zeitlichen Bemessung [vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.573/2002 vom 21. Mai 2003, Erw. 3]), liegen nicht vor. 3.4. Mit der neuen Praxis des Bundesgerichts ist dem Einspracheentscheid vom 6. Juni 2006 und der ihm zu Grunde liegenden Rechtsauffassung die Grundlage entzogen. Die Schuldzinsen auf dem zum Erwerb der Grundstücke in S./AG aufgenommenen Fremdkapital, welchen im Kanton Aargau kein Vermögensertrag gegenübersteht, sind nicht mehr im Hinblick auf einen künftigen Verkauf als Anlagekosten zu aktivieren, sondern zunächst vom Vermögensertrag und anschliessend, falls weiterhin ein Aufwandüberschuss verbleibt, im Rahmen der entsprechenden Bestimmungen vom übrigen Einkommen in Abzug zu bringen. Der Einspracheentscheid ist deshalb aufzuheben und die Sache ist an das kantonale Steueramt zurückzuweisen, damit es unter Berücksichtigung der mit BGE 133 I 19 erfolgten Rechtsprechungsänderung über die Staatssteuer und die direkte Bundessteuer des Jahres 2001 neu entscheide. Steuergericht, Urteil vom 17. September 2007

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