

Interkantonaies Steuerrecht

Repartition von Liegenschaftsverlusten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 12. November 1993

Eine Rekurseingabe, die sich mit dem blossen Verweis auf die bei der Vorinstanz eingereichten Rechtsschriften begnügt, erfüllt die formellen Rekursanforderungen nicht.

Ein Verlustüberschuss aus dem Verkauf von Liegenschaften durch einen Immobilienhändler ist primär vom Kanton des Geschäftes (Sitzkanton, Betriebsstättekanton) und erst in zweiter Linie vom Wohnsitzkanton zu übernehmen, nicht dagegen von einem anderen Liegenschaftskanton. Die Beteiligung an einer einfachen oder stillen Gesellschaft begründet kein Geschäftsdomizil, wenn die Gesellschaft nicht über ständige Anlagen oder Einrichtungen verfügt, die der Geschäftstätigkeit dienen. Frage nach der Rechtsform einer Beteiligung: einfache Gesellschaft oder Kollektivgesellschaft?

I. Sachverhalt

1. Der in X./ZH wohnhafte A. war im Jahre 1984 hauptberuflich Direktor der Firma M. AG und führte daneben als Inhaber einer Einzelfirma ein Sportcenter in Y./ZH. Zusammen mit seinem im Kanton Basel-Stadt wohnhaften Schwager C. betätigte er sich nebenberuflich auch als Liegenschaftshändler. Am 9. Dezember 1987 erging die (rektifizierte) Steuerveranlagung 1984, der folgende Steuerauscheidung zugrundelag:

Einkommen	BS	BL	ZH	GR	Total
Arbeitserwerb			+1'479'700		+1'479'700
Geschäftserfolg			- 501'520		- 501'520
Kapitalertrag			+ 86'783		+ 86'783
Liegenschaftserträge	+ 19'305	- 12'761	+ 40'740		+ 47'284
Liegenschaftsverkaufserfolg	+602'789	-340'367		-5'000	+ 257'422
Schuldzinsen			-1'066'723		- 106'6723
übrige Abzüge	- 50'437		-3163		- 53'600
Repartition gem.interkant. Reg.	+571'657	-353'128	+ 35'817	- 5'000	+ 249'346
Repartition gem.§ 37 StG	+249'346				+249'346

Gegen diese Veranlagung erhob A. Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 31. Juli 1989 abwies. Ohne Erfolg blieb auch der vom Pflichtigen bei der Steuerrekurskommission erhobene Rekurs.

2. Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 14. August 1991 richtet sich der vorliegende, rechtzeitig erhobene Rekurs, womit A. beantragt, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und festzustellen, dass er pro 1984 im Kanton Basel-Stadt kein steuerbares Einkommen erzielt habe; eventualiter sei die Sache zur Neu Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Das Finanzdepartement schliesst auf Abweisung des Rekurses. Beide Parteien haben Gelegenheit erhalten, ihren Standpunkt im Rahmen einer zweiten Rechtsschrift darzulegen. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie für den vorliegenden Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der Referent hat auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. Die Beratung des Verwaltungsgerichts hat am 12. November 1993 stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

1. ...

2. Mit seinem Rekurs beantragt der Rekurrent einerseits, dass die Schuldzinsen der Einzelfirma in Y. und die übrigen Darlehenszinsen anteilmässig vom Kanton Basel-Stadt zu übernehmen seien. Zur Begründung dieses Begehrens verweist er auf die der Steuerrekurskommission eingereichten Rechtsschriften (vgl. Rekursbegründung S. 6). Dies ist indessen gemäss konstanter Praxis des Verwaltungsgerichts unzulässig und daher unbeachtlich (vgl. statt vieler VGE vom 9. Juli 1993 i.S. L.D.B., vom 25. September 1992 i.S. P.A.V. und Kons., vom 8. Mai 1992 i.S. H.S. und vom 1. Juni 1990 i.S. B.S.). Nach § 16 Abs. 2 VRPG hat nämlich die Rekursbegründung u.a. eine kurze Rechtserörterung zu enthalten. Damit sollen dem Gericht die Argumente aufgezeigt werden, die der Rekurrent dem Entscheid der Vorinstanz entgegensetzt. Mit einem Verweis auf Rechtsschriften, die bereits dieser Vorinstanz eingereicht worden sind, kann jedoch eine derartige Auseinandersetzung nicht stattfinden. Hinzu kommt, dass ein solcher Verweis auch der in der Regel beschränkten Ueberprüfungsbeugnis des Verwaltungsgerichts nicht Rechnung trägt. Auch das Bundesgericht, das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren die Verweisung auf Eingaben an Vorinstanzen nicht grundsätzlich als unzulässig bezeichnet, verlangt immerhin, dass aus der Beschwerdebegründung selbst zumindest ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird (vgl. BGE 113 Ib 288). Auf den Rekurs ist daher, soweit damit eine anteilmässige Uebernahme der Schuldzinsen durch den Kanton Basel-Stadt verlangt wird, nicht einzutreten.

3. Der Rekurrent hat im massgeblichen Steuerjahr, wenn auch nur nebenberuflich, zusammen mit seinem Schwager C. den Liegenschaftenhandel betrieben, wobei im Kanton Basel-Landschaft ein Verlustüberschuss von rund Fr. 340'000.-- entstanden ist. Dass ein derartiger Verlustsaldo primär vom Kanton des Geschäftsortes (Sitzkanton, Betriebsstätte-kanton) und erst in zweiter Linie vom Wohnsitzkanton zu übernehmen ist, gilt heute in der Lehre als anerkannt (F. Zuppinger, Die Besteuerung des Liegenschaftenhändlers im interkantonalen Verhältnis unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuerrechts, Abhandlungen zum schweizerischen Recht, Heft 410, Bern 1971, S. 31; Ernst Höhn, Interkantonaes Steuerrecht, 2. Auflage 1989, § 28 Rz 56, S. 492 mit weiteren Hinweisen). Damit stellt sich im folgenden die Frage, ob die aus dem Rekurrenten und seinem Schwager bestehende Gesellschaft im massgeblichen Steuerjahr in Basel-Stadt ihren Sitz gehabt hat und dieser Kanton somit ihr Geschäftsort gewesen ist.

Im interkantonalen Verhältnis begründet der Steuerpflichtige, der ausserhalb seines Wohnsitzkantons einen Geschäftsbetrieb führt oder in ständigen Einrichtungen eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, am Ort der Geschäftsniederlassung ein Spezialsteuerdomizil, indem das im Geschäft investierte Kapital und das daraus fliessende Einkommen dort steuerpflichtig sind (Höhn, a.a.O., § 9 Rz 8, S. 146). Auch Beteiligungen an Personengesellschaften, die von natürlichen Personen im Geschäftsvermögen gehalten werden, können ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes begründen; Beteiligungen an einfachen oder stillen Gesellschaften jedoch nur unter der Voraussetzung, dass die Gesellschaft über ständige Anlagen und Einrichtungen verfügt, die der Geschäftstätigkeit dienen (Höhn, a.a.O., § 9 Rz 9, S. 147 und § 13 Rz 28, S. 203).

Der Rekurrent hat noch im verwaltungsinternen Verfahren geltend gemacht, er habe mit seinem Schwager eine einfache Gesellschaft gebildet, welche ihren Sitz in Basel-Stadt gehabt habe. Indessen sind keine Anhaltspunkte dafür, dass diese Gesellschaft gemäss den genannten Voraussetzungen über einen Sitz im hiesigen Kanton verfügt hätte, ersichtlich und werden solche vom Rekurrenten auch nicht dargetan. So legt er weder eine Bilanz vor, welche das Vorhandensein derartiger ständiger Anlagen und Einrichtungen nachweisen würde, noch unterbreitet er eine Betriebsrechnung mit entsprechenden Aufwandpositionen. Gegen einen selbständigen Geschäftsort in Basel-Stadt sprechen insbesondere auch seine

eigenen Ausführungen in der vorinstanzlichen Rekursbegründung vom 18. Dezember 1989, wonach er selbst seine Rolle in der Gesellschaft auf "finanzierungsrechtliche Fragen" beschränkt habe und "an der Front" ausschliesslich sein Schwager tätig gewesen sei (vgl. S. 11 dieser Eingabe). Aufgrund der gesamten Umstände ist daher davon auszugehen, dass der Rekurrent seinen Beitrag als Financier schwerpunktmässig von Zürich aus geleistet hat, auch wenn er gelegentlich zu Besprechungen nach Basel gekommen sein mag. Der hiesige Kanton ist somit einzig Liegenschaftskanton und hat deshalb den im Kanton Basel-Landschaft aus dem Liegenschaftshandel entstandenen Verlustsaldo nicht zu übernehmen.

Dass die Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft in seinem Fall keinen steuerlichen Anknüpfungspunkt im Sinne eines Geschäftsortes hergibt, hat der Rekurrent im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren offenbar selbst eingesehen, behauptet er doch nunmehr, das mit seinem Schwager betriebene Unternehmen sei in Wirklichkeit den Regeln der Kollektivgesellschaft unterstanden. Diese neue Betrachtungsweise vermag nicht zu überzeugen. Abgesehen davon, dass der Rekurrent damit eine bemerkenswerte Kehrtwendung gegenüber seiner Rekursbegründung vom 18. Dezember 1989 vollzieht, ist sein nunmehr vertretener Standpunkt offenkundig falsch. Zwar ist einerseits zutreffend, dass die Kollektivgesellschaft schon mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages entsteht und der Eintrag im Handelsregister nur deklaratorische Bedeutung hat (Meier-Hayoz/Forstmoser, Grundriss des schweizerischen Gesellschaftsrechts, 7. Auflage 1993, S. 230), während andererseits das Gesetz den Betrieb eines kaufmännischen Unternehmens in der Form der einfachen Gesellschaft nicht gestattet (Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., S. 92). Dies bedeutet jedoch keinesfalls, dass wirtschaftliche Ziele mittels einfacher Gesellschaft nicht verfolgt werden könnten. Denn grundsätzlich kann eine einfache Gesellschaft jeden rechtlich erlaubten, mithin auch einen wirtschaftlichen Zweck anstreben (Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., S. 199). Lediglich in bezug auf die Mittel besteht in dem Sinne eine Einschränkung, als der Betrieb eines nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes der einfachen Gesellschaft nicht gestattet ist. Dafür aber, dass im Falle der vom Rekurrenten und seinem Schwager gebildeten Gesellschaft eine auf dauernden Erwerb gerichtete Tätigkeit im Sinne von Art. 52 Abs. 3 HRegV und damit ein kaufmännisches Unternehmen im Sinne von Art. 934 OR vorgelegen hätte, bestehen keine Anhaltspunkte. So legt der Rekurrent keinerlei Gesellschaftsrechnung vor, die über sämtliche relevanten Vorgänge finanzieller Art bei der Gesellschaft Aufschluss gäbe. Ganz offensichtlich sind lediglich Abrechnungen bezüglich der einzelnen Liegenschaftsgeschäfte erstellt worden, was eindeutig gegen die Annahme einer auf dauernden Erwerb gerichteten und mit fester Organisation versehenen Tätigkeit spricht. Auch sonst haben die Gesellschafter alles unterlassen, was im Falle eines kaufmännischen Unternehmens vorzukehren gewesen wäre. Weder haben sie eine Geschäftsfirma gewählt noch haben sie gar eine solche ins Handelsregister eintragen lassen (Art. 934 Abs. 1 OR). Die beiden Gesellschafter sind denn auch, wie der Rekurrent in der der Steuerrekurskommission eingereichten Rekursbegründung vom 18. Dezember 1989 festgehalten hat, "im Verkehr mit Dritten nicht als eine Gesellschaft" aufgetreten, "sondern jeweils objektbezogen als Eigentümer des betreffenden Grundstückes" (vgl. S. 9 dieser Eingabe). Der Rekurrent hat in diesem Zusammenhang weiter ausgeführt: "Da wir uns bewusst als einfache Gesellschaft konstituiert hatten, die eben nicht unter einer einheitlichen Firma operiert, bestand keinerlei Notwendigkeit, gegenüber Dritten anders aufzutreten, als wir es taten" (S. 9/10). Die von ihm und C. gegründete Gesellschaft sei "in erster Linie als Innengesellschaft gedacht" gewesen; "von der Konstituierung als Kollektivgesellschaft (sei) Umgang genommen" worden (S. 10). Wenn aber der Rekurrent damals zumindest sinngemäss erklärt hat, die Gesellschafter hätten nicht den Willen gehabt, eine Kollektivgesellschaft einzugehen, so ist er bei dieser Aussage zu behaften und kann er heute nicht das Gegenteil behaupten, ohne gegen Treu und Glauben zu verstossen.

4. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass der Rekurrent und sein Schwager eine einfache Gesellschaft gebildet haben, die über keinen Sitz im hiesigen Kanton verfügt hat. Bei dieser Situation hat der Kanton Basel-Stadt den im Kanton Basel-Landschaft beim Liegenschafts-

handel entstandenen Verlustüberschuss nicht zu übernehmen. Dies führt zur Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten ist. Der Rekurrent hat bei diesem Ausgang des Verfahrens dessen Kosten zu tragen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.