

## Selbständige Tätigkeit

### Ersatzeinkommen am Geschäftsdomizil steuerbar

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 18. November 1998

*Schadenersatzzahlungen aus Haftpflicht für erlittenen Erwerbsschaden an einen Selbständigerwerbenden sind als Ersatzeinkommen an seinem Geschäftsdomizil und nicht an seinem Wohnort steuerbar.*

#### Tatsachen:

A. Mit Verfügung vom 24. Februar 1997 wurde X definitiv zur Staatssteuer 1995/1996 veranlagt. Gegen diese Veranlagung erhob X, vertreten durch B, Advokat, Basel, am 27. Februar 1997 Einsprache bei der kantonalen Steuerverwaltung; dies im wesentlichen mit folgender Begründung: Der Beschwerdeführer sei in der fraglichen Bemessungsperiode 1993/1994 kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Basel-Landschaft steuerpflichtig gewesen; sein Wohnsitz hingegen habe sich im Kanton Basel-Stadt befunden. Im Mai 1994 habe er einen Verkehrsunfall und aus diesem Grund Verdienstaufschlag erlitten. Dieser sei durch die Leistungen des Haftpflichtversicherers des Automobilisten gedeckt worden, welcher den Unfall verursacht habe. Den von der Versicherungs-Gesellschaft erbrachten Betrag von Fr. 220'000.– habe die Steuerverwaltung Basel-Landschaft zu Unrecht zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet. Mit Entscheid vom 25. März 1997 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Dagegen erhob der Beschwerdeführer, vertreten durch B, am 25. April 1997 Rekurs bei der kantonalen Steuerrekurskommission. Diese wies den Rekurs mit Entscheid vom 15. August 1997 ebenfalls ab.

B. Am 6. April 1998 hat X, vertreten durch B, gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission Beschwerde erhoben beim kantonalen Verwaltungsgericht; dies mit folgenden Rechtsbegehren: Es sei der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 15. August 1997, zugestellt am 26. März 1998, unter o/e-Kostenfolge zu Lasten der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft für das Verfahren vor beiden Instanzen aufzuheben und die Steuerverwaltung anzuweisen, für das Bemessungsjahr 1994 von einem Einkommen aus der zahnärztlichen Tätigkeit in Höhe von Fr. 311'567.– auszugehen und demgemäss das im Kanton Basel-Landschaft steuerbare Einkommen für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1996 auf Fr. 129'590.– pro Jahr festzulegen.

C. Mit Eingabe vom 27. April 1998 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen mit dem Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen. Die Steuerrekurskommission hat am 8. Mai 1998 ebenfalls die Abweisung der Beschwerde beantragt.

D. Auf die Begründung der Anträge ist, soweit erforderlich, in den Erwägungen einzugehen.

*Erwägungen:*

1. a) Das Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 statuiert eine Steuerpflicht im Kanton Basel-Landschaft kraft persönlicher Zugehörigkeit sowie kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit. Gemäss § 6 StG sind natürliche und juristische Personen kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig, wenn sie Inhaber, Teilhaber oder Nutzniesser von geschäftlichen Betrieben im Kanton sind (Abs. 1 lit. a), im Kanton Betriebsstätten unterhalten (Abs. 1 lit. b), im Kanton in festen Einrichtungen eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben (Abs. 1 lit. c) oder an im Kanton gelegenen Grundstücken Eigentum, Nutzniessung oder andere, diesen wirtschaftlich gleichzuachtende dingliche oder persönliche Rechte haben (Abs. 1 lit. d). Die Steuerpflicht beschränkt sich auf jene Teile des Einkommens und Vermögens, welche mit den die Steuerpflicht auslösenden tatsächlichen Verhältnissen zusammenhängen (Abs. 3). Nach § 1 des Dekrets zum Steuergesetz vom 19. September 1974 erfolgt die interkantonale Steuerauscheidung nach den bundesrechtlichen Grundsätzen über das Verbot der Doppelbesteuerung; dieses ist in Art. 46 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 29. Mai 1874 statuiert.

b) § 23 f. StG umschreiben die steuerbaren Einkünfte. Gemäss § 24 StG unterliegen der Einkommenssteuer Einkommen aus unselbständiger (§ 24 lit. a) und aus selbständiger Erwerbstätigkeit (§ 24 lit. b). Ausserdem gehören zum steuerbaren Einkommen nach § 24 lit. c auch Ersatzeinkünfte; als Beispiele werden Bezüge aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge sowie Einkünfte aus Arbeitslosen-, Unfall- und Krankenversicherungen genannt.

2. a) Der Beschwerdeführer begründete seinen Rekurs wie folgt: Er sei selbständigerwerbender Zahnarzt und führe seine eigene Praxis in Z. Bis vor kurzem habe er in Basel gewohnt. Für die fragliche Zeitspanne sei er grundsätzlich kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Basel-Landschaft steuerpflichtig gewesen. Im Mai 1994 habe er einen Verkehrsunfall erlitten und sei aufgrund der dabei zugezogenen Verletzungen nur noch beschränkt arbeitsfähig gewesen. Die Automobilhaftpflichtversicherung des Lenkers, welcher den Unfall verursacht habe, habe dem Beschwerdeführer im Jahr 1994 für den Erwerbsschaden Leistungen in der Höhe von Fr. 220'000.– erbracht. Der Kanton Basel-Stadt, in welchem der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt Wohnsitz gehabt habe, habe diese Leistung nicht besteuert. Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft hingegen habe mit Verfügung vom 24. Februar 1997 das Einkommen aus seiner zahnärztlichen Praxis für das Jahr 1994 auf Fr. 531'567.– festgesetzt und dabei die von der Haftpflichtversicherungsgesellschaft erbrachte Leistung von Fr. 220'000.– in voller Höhe be-

rücksichtigt. Der effektiv realisierte Gewinn aus der Zahnarztpraxis im Jahr 1994 habe sich jedoch bloss auf Fr. 311'567.– belaufen.

b) Bei den fraglichen Leistungen handle es sich um Schadenersatzzahlungen, welche die Versicherungs-Gesellschaft gestützt auf Art. 61 Abs. 1 des Strassenverkehrsgesetzes erbracht habe; diese Leistungen sollten den vom Beschwerdeführer erlittenen Verdienstaufschlag ausgleichen, welcher zufolge reduzierter Arbeitsfähigkeit eingetreten sei. Der Beschwerdeführer vertrete die Auffassung, dass die Befugnis zur Besteuerung der Leistungen der Versicherungs-Gesellschaft nicht dem Kanton Basel-Landschaft, sondern dem damaligen Wohnsitzkanton des Beschwerdeführers, dem Kanton Basel-Stadt zukomme. Diese Auffassung werde dadurch gestützt, dass eine Rente der Eidgenössischen Invalidenversicherung ebenfalls am Wohnort des Empfängers besteuert werde. Tatsächlich beziehe der Beschwerdeführer seit dem 1. Mai 1995 eine halbe Invalidenrente auf der Basis eines Invaliditätsgrades von 60%. Zweck der IV-Rente sei genau der gleiche wie derjenige, welche der Haftpflichtleistung zugrunde liege, nämlich einen Erwerbsschaden zu decken. Somit handle es sich in beiden Fällen um Ersatzeinkommen im Sinne von § 24 lit. c StG, und es sei nicht einzusehen, warum Leistungen mit gleicher Zweckbestimmung unterschiedlicher Besteuerung unterliegen sollten. Der Beschwerdeführer vertrete daher die Auffassung, dass auch die Leistungen der Haftpflichtversicherung nicht durch denjenigen Kanton zu besteuern seien, welcher seine Steuerhoheit bloss aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit des Steuerpflichtigen ableite. Nach Auffassung des Beschwerdeführers könne sodann die Steuerpflicht des bloss wirtschaftlich Zugehörigen nur so weit gehen, als ein Steuersubstrat aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit tatsächlich erarbeitet werde. Wenn der wirtschaftlich Zugehörige in einem gewissen Ausmass gerade nicht arbeitsfähig sei, so könne die von einem Dritten hierfür erbrachte Ersatzleistung nicht durch das Gemeinwesen besteuert werden, in welcher die Betriebsstätte unterhalten werde. In dem Umfang, in welchem der Beschwerdeführer arbeitsunfähig sei, übe er gerade keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr aus.

3. Im Fall des Beschwerdeführers stellen sich zwei Fragen: einerseits, ob die von der Automobilhaftpflichtversicherung erbrachten Schadenersatzzahlungen für den Erwerbsausfall als Ersatzeinkommen im Sinne des Steuergesetzes zu qualifizieren sind (dazu sogleich Erwägung 4); andererseits, ob das allfällige Ersatzeinkommen im Kanton Basel-Landschaft zu versteuern ist (dazu Erwägung 5).

4. Gemäss § 24 lit. c StG gehören zum steuerbaren Einkommen auch Ersatzeinkünfte (vgl. dazu oben Erwägung 1b); genannt werden beispielhaft Bezüge aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, Einkünfte aus Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen, aus Arbeitslosen-, Unfall- und Krankenversicherungen. Die fraglichen Schadenersatzzahlungen wurden dem Beschwerdeführer unbestrittenerweise unter dem Titel «Erwerbsschaden» erbracht. Diese Zahlungen sind deshalb als Ersatzeinkünfte im Sinne von § 24 lit. c StG zu qualifizieren. Im übrigen ist auf sie nochmals unter Erwägung 5c einzugehen.

5. Zu prüfen ist im weiteren, ob die Ersatzeinkünfte des Beschwerdeführers im Kanton Basel-Landschaft zu versteuern sind. Diese Prüfung hat, wie bereits ausgeführt (Erwägung 1a), unter Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot zu erfolgen.

a) Eine gegen Art. 46 Abs. 2 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt dann vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre (virtuelle Doppelbesteuerung; BGE 123 I 264 [265]).

b) Die persönliche Zugehörigkeit des Individuums zu einem Gemeinwesen wird begründet durch den zivilrechtlichen Wohnsitz. Dieses «primäre» (allgemeine) Steuerdomizil begründet die Steuerhoheit des betreffenden Gemeinwesens und berechtigt dieses grundsätzlich zu umfassender Besteuerung für Vermögen und Einkommen. Dies gilt solange und soweit nicht zufolge von besonderen Beziehungen zu einem anderen Gemeinwesen eine Beschränkung der Steuerhoheit des ersteren eintritt; in diesem Fall wird ein «sekundäres» (spezielles) Steuerdomizil begründet. Das Besteuerungsrecht aufgrund eines sekundären Anknüpfunggrundes geht dem Besteuerungsrecht am Wohnsitz vor. Die besonderen Beziehungen bestehen etwa in der Lage von Sachgütern des Steuerpflichtigen im Gebiete des Hoheitsträgers (Grundstücke oder Betriebsstätten; BGE 79 I 136 [138 f.]); für den Selbständigerwerbenden, dessen Geschäft sich nicht an seinem persönlichen Wohnsitz befindet, besteht ein sekundäres Steuerdomizil für Ertrag und Vermögen des Geschäfts am Geschäftsort (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 42 [1973/74], S. 481 ff. [483]). Nach der Praxis des Bundesgerichts begründet somit ein Steuerpflichtiger, der ausserhalb seines Wohnsitzkantons in ständigen Einrichtungen eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, ein Spezialdomizil für das im Geschäft investierte Vermögen und das daraus fliessende Einkommen. Das bedeutet, dass Vermögen und Einkommen aus dem Geschäft vom Kanton des Geschäftsortes und nur von diesem besteuert werden können (BGE 121 I 14 [18 f.]). Damit wird auch eine natürliche Person steuerrechtlich als Wirtschaftssubjekt erfasst.

c) Im Fall des Beschwerdeführers ist unbestritten, dass er bis zu seinem Unfall kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit über ein sekundäres Steuerdomizil im Kanton Basel-Landschaft verfügt hat. Zu prüfen bleibt, ob und inwiefern dieses spezielle Steuerdomizil nach dessen Unfall aufrechterhalten bleibt.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts werden auch in Fällen wirtschaftlicher Zugehörigkeit diejenigen Einkünfte dem Erwerbseinkommen gleichgestellt, die bestimmungsgemäss anstelle eines zeitweilig oder endgültig ausfallenden Erwerbs treten und welche sogenanntes Ersatzeinkommen bilden. Als steuerbare Ersatzeinkünfte gelten alle Entschädigungen Dritter für rechtswidrige oder vertragswidrige Handlungen, soweit sie Ersatz für Schäden darstellen, die in einem Verlust

oder einer Verminderung der Erwerbsmöglichkeit bestehen (ASA 42, S. 481 ff. [484]). Massgebend ist, ob die betreffende Leistung in einem Kausalzusammenhang steht mit dem primären Steuerdomizil oder ob sie dem Geschäftseinkommen zuzurechnen ist (ASA 42, S. 481 ff. [484 f.]). Dies entspricht der bereits erwähnten Bestimmung von § 6 Abs. 3 StG (dazu oben Erwägung 1a).

Die von der Versicherungs-Gesellschaft erbrachten Schadenersatzzahlungen stehen in direktem Zusammenhang mit der Erwerbsunfähigkeit des Beschwerdeführers. Sein Unfall trifft ihn zwar persönlich; vermögensmässig ist er jedoch als Wirtschaftssubjekt betroffen (vgl. oben Erwägung 5b), welches sein Erwerbseinkommen im Kanton Basel-Landschaft versteuert. Der enge Zusammenhang dazu besteht auch darin, dass die Schadenersatzzahlungen nach seinem bisherigen Geschäftseinkommen als Zahnarzt bemessen worden sind. Im übrigen hat der Beschwerdeführer die im Kanton Basel-Landschaft unterhaltene Betriebsstätte nie aufgegeben; vielmehr hat er seine Zahnarztpraxis auch während seiner Arbeitsunfähigkeit weitergeführt und arbeitet heute wieder dort, wenn auch nur in beschränktem Umfang.

6. Zusammenfassend kann folgendes festgehalten werden. Die Steuerpflicht im Kanton Basel-Landschaft kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit besteht für Ersatzinkommen solange und soweit, als dieses Ersatzinkommen in einem engeren Zusammenhang mit dem Spezialdomizil als mit dem primären Steuerdomizil am Wohnsitz steht. Dies trifft im Fall des Beschwerdeführers insbesondere deshalb zu, weil die fraglichen Schadenersatzzahlungen sein bisheriges Geschäftseinkommen decken sollten und auch an diesem bemessen wurden, und weil der Beschwerdeführer die im Kanton Baselland unterhaltene Betriebsstätte nie aufgegeben, sondern auch während seiner Arbeitsunfähigkeit weitergeführt hat.

7. Gemäss § 20 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 werden Verfahrenskosten erhoben, welche die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten umfassen. Sie werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens hat somit der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Die Beschwerde wird abgewiesen.