

## **BGer 2C\_1001/2018 vom 30. Januar 2020**

Bundesgericht, 2020-01-30, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_1001\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1001_2018)

FR: TF 2C\_1001/2018 du 30 janvier 2020

IT: TF 2C\_1001/2018 del 30 gennaio 2020

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Gegen das angefochtene Urteil des Appellationsgerichtes des Kantons Basel-Stadt ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (vgl. Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 86 Abs. 1 lit. d, Abs. 2 und Art. 90 BGG). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (vgl. Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG). Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG).

Soweit der Beschwerdeführer beantragt, der Einspracheentscheid der Beschwerdegegnerin vom 9. Dezember 2016 sei aufzuheben, ist darauf nicht einzutreten: Verfahrensgegenstand bildet aufgrund des Devolutiveffekts nur das Urteil des Appellationsgerichtes des Kantons Basel-Stadt vom 24. September 2018 (vgl. Art. 73 Abs. 1 StHG); die anderen kantonalen Entscheide gelten in diesem Rahmen lediglich inhaltlich als mitangefochten (BGE 136 II 101 E. 1.2 S. 104; Urteile 2C\_904/2018 vom 24. April 2019 E. 1.2; 2C\_1019/2018 vom 11. Dezember 2018 E. 1.2). Unter diesem Vorbehalt ist auf die Beschwerde einzutreten.

#### **E. 1.2**

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden (Zulässigkeit der Motiv-substitution; BGE 142 V 118 E. 1.2 S. 120; 139 II 404 E. 3 S. 415).

Das Bundesgericht prüft frei, ob die Auslegung und Anwendung des kantonalen Rechts im harmonisierten Bereich mit den bundesrechtlichen Vorschriften übereinstimmt (Urteil 2C\_660/2018 vom 5. April 2019 E. 1.4).

#### **E. 1.3**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann deren Sachverhaltsfeststellung nur berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 105 Abs. 2 BGG). Eine Sachverhaltsfeststellung ist nicht schon dann offensichtlich unrichtig, wenn Zweifel bestehen, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (BGE 132 I 42 E. 3.1 S. 44). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2 S. 117; 135 III 397 E. 1.5).

## **E. 2.1**

Gemäss Art. 10 Abs. 1 lit. a StHG bzw. § 28 Abs. 2 lit. a des Steuergesetzes des Kantons Basel-Stadt vom 12. April 2000 (SG 640.100; nachfolgend: StG/BS) sind geschäftsmässig begründete Abschreibungen auf Aktiven zulässig, soweit sie buchmässig ausgewiesen sind. Voraussetzung ist, dass es sich bei diesen Aktiven um Geschäftsvermögen handelt (Urteil 2A.102/2007 vom 24. Mai 2007 E. 3); auf Privatvermögen sind Abschreibungen nicht zulässig. Gemäss Art. 8 Abs. 2 StHG (und § 19 Abs. 2 Satz 3 StG /BS) gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Für die Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen ist auf die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen. Geschäftsvermögen wird angenommen, wenn ein Vermögenswert tatsächlich dem Geschäft dient ( BGE 133 II 420 E. 3.3 S. 422 f.; 120 Ia 349 E. 4c/aa S. 354 f.; Urteil 2C\_1037/2016 vom 24. August 2017 E. 4.2; REICH/VON AH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: BSK-DBG], N. 48 zu Art. 18 DBG ).

Sodann ist zwischen ordentlichen und ausserordentlichen Abschreibungen zu unterscheiden, je nachdem, ob es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die infolge Gebrauchs laufend an Wert verlieren (ordentliche Abschreibung), oder der Wertverzehr ein einmaliges, ausserordentliches Ereignis darstellt (ausserordentliche Abschreibung; Urteil 2C\_744/2018 vom 5. August 2019 E. 2.1).

Wie für steuermindernde Tatsachen im Allgemeinen trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für Abschreibungen (vgl. BGE 143 II 661 E. 7.2 S. 672; 133 II 153 E. 4.3 S. 158 f.; 121 II 273 E. 3c/aa S. 284 f.; Urteile 2C\_797/2018 vom 28. März 2019 E. 2.1; 2C\_295/2018 vom 6. Februar 2019 E. 4.1).

## **E. 2.2**

Die Aufnahme eines Gegenstandes in die Buchhaltung genügt für sich allein nicht, um Geschäftsvermögen anzunehmen. Erforderlich ist insbesondere eine selbständige Erwerbstätigkeit, mit welcher der Gegenstand im Zusammenhang steht (Urteil 2C\_629/2017 vom 5. Juni 2018 E. 2.1.2).

## **E. 3**

Sowohl in der Beschwerde als auch in der Vernehmlassung der Vorinstanz wird davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2013 als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt hat. Diese Würdigung erscheint als bundesrechtskonform, zumal der Beschwerdeführer die streitbetroffenen Grundstücke in der Vergangenheit jeweils als Vermögen seiner Einzelfirma "A. \_\_\_\_\_ Immobilien" verbuchte. Am Vorliegen einer entsprechenden selbständigen Erwerbstätigkeit, wie sie nach dem angefochtenen Entscheid auch von der kantonalen Steuerrekurskommission festgestellt wurde, kann auch der Umstand nichts ändern, dass der Beschwerdeführer nach eigener Darstellung schon seit vielen Jahren keine systematischen Liegenschaftskäufe und -verkäufe mehr getätigt haben soll.

## **E. 4.1**

Als selbständig Erwerbstätiger (vgl. E. 3 hiavor) war der Beschwerdeführer grundsätzlich zu buchmässig ausgewiesenen Abschreibungen auf seinem Geschäftsvermögen berechtigt (vgl. E. 2.1 hiavor). Dies gilt auch für seine allfälligen, zum

Geschäftsvermögen zählenden Kapitalanlageliegenschaften :

Zwar wurde in der bisherigen Rechtsprechung mitunter erklärt, bei einem Liegenschaftenhändler seien ordentliche Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften undenkbar (Urteile 2C\_744/2018 vom 5. August 2019 E. 2.2; 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.2; 2C\_458/2011 vom 2. April 2012 E. 3.3; 2C\_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.1 ff.). Die entsprechenden Entscheide stützen sich aber ausnahmslos auf das Urteil 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 (in StrR 62, S. 916 f.), wo in E. 3.2 festgehalten wurde, dass die im konkreten Fall streitbetroffene Kapitalanlageliegenschaft zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehöre und aus diesem Grund Abschreibungen von vornherein ausgeschlossen seien. Weshalb Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften, die nicht zum Privatvermögen, sondern zum Geschäftsvermögen eines Liegenschaftenhändlers zählen, unzulässig sein sollen, ist nicht ersichtlich.

#### **E. 4.2**

Nach der Rechtsprechung sind ordentliche Abschreibungen auf Immobilien des (Teil des Geschäftsvermögens bildenden)

Umlaufvermögens ausgeschlossen (Urteile 2C\_744/2018 vom 5. August 2019 E. 2.2; 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.2; 2C\_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.1; 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 3, in: StR 62, S. 916 f.). Daran ist in Einklang mit dem einhelligen Schrifttum ([teilweise zur direkten Bundessteuer] JÜRGEN B. ALTORFER, Abschreibungen auf Aktiven des Anlagevermögens aus steuerlicher Sicht, 1992, S. 84 f.; FRANCIS CAGIANUT/ERNST HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl. Bern/Stuttgart/Wien 1993, N. 37 zu § 13 S. 597; ERNST KÄNZIG, Kommentar direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl. 1982, Rz. 95 zu Art. 22 Abs. 1 lit. b BdBSt ; ders., Grundfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1983, S. 116; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 8 zu Art. 28 DBG ; REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: BSK-DBG, N. 15 zu Art. 28 DBG ) festzuhalten.

#### **E. 5**

Vorliegend hat die Vorinstanz die Zulässigkeit der streitbetroffenen ordentlichen Abschreibungen verneint, ohne zu klären, ob es sich bei den streitbetroffenen Liegenschaften um Geschäfts- oder Privatvermögen des Beschwerdeführers handelt. Insbesondere untersuchte die Vorinstanz nicht, ob die Liegenschaften als Kapitalanlageliegenschaften Teil des Geschäftsvermögens des Beschwerdeführers bilden. Ebenso wenig beantwortete die Vorinstanz die Frage, ob diese Liegenschaften, falls sie dem Geschäftsvermögen zuzuordnen sind, Bestandteil des Umlaufvermögens sind. Stattdessen liess es die Vorinstanz im Wesentlichen bei der nach dem Gesagten (E. 4.1 hiervor) unzutreffenden Feststellung bewenden, dass die fraglichen Abschreibungen selbst dann unzulässig wären, wenn die Liegenschaften als Kapitalanlageliegenschaften Teil des Geschäftsvermögens des Beschwerdeführers wären.

Dem angefochtenen Urteil lassen sich vor diesem Hintergrund keine für eine richtige Einordnung der streitbetroffenen Liegenschaften hinreichenden tatsächlichen Feststellungen entnehmen. Damit lässt sich aber gestützt auf den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt nicht sagen, ob auf den streitbetroffenen Liegenschaften grundsätzlich ordentliche Abschreibungen vorgenommen werden können. Denn die prinzipielle Zulässigkeit solcher Abschreibungen hängt davon ab, ob diese Liegenschaften als Kapitalanlageliegenschaften zu qualifizieren und sie zugleich dem Geschäftsvermögen

des Beschwerdeführers zuzuordnen sind (vgl. E. 2.1 und 4 hiavor).

Der rechtserhebliche Sachverhalt wurde demnach von der Vorinstanz offensichtlich unvollständig bzw. unrichtig festgestellt.

#### **E. 6.1.1**

Ordentliche Abschreibungen sollten der tatsächlichen laufenden Wertminderung des Vermögensgegenstandes entsprechen, welche von Jahr zu Jahr variieren kann. Der Einfachheit halber kann jedoch diejenige Methode angewendet werden, welche die Abschreibung entsprechend der Anzahl Jahre des voraussichtlichen Gebrauchs des Aktivums verteilt ( BGE 132 I 175 E. 2.2 S. 178). Planmässigkeit der Abschreibung vorausgesetzt bedeutet dies, dass bei abnutzbaren Vermögensgegenständen eine weitgehend freie Verteilung des Abschreibungsaufwandes auf die Nutzungsdauer zugelassen ist (REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: BSK-DBG, N. 14 zu Art. 28 DBG ). Die zulässigen Abschreibungssätze werden dabei in der Regel von den Steuerbehörden festgelegt, wie dies für die direkte Bundessteuer durch ein Merkblatt (Merkblatt der ESTV A 1995 - Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe) erfolgt ist, welches die Normalsätze für die Abschreibungen in Prozenten des Buchwertes für die verschiedenen Arten von Immobilien festsetzt, wobei die Normalsätze verschieden sind, je nachdem, ob sie sich auf das Gebäude allein oder auf die Gesamtheit von Gebäude und Land beziehen ( BGE 132 I 175 E. 2.2. S. 178 f.; siehe zum Ganzen Urteil 2C\_814/2016 / 2C\_815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.3.2 und 4.2; vgl. auch Ziff. 2.2 des Merkblattes der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt "Praxis der Abschreibungen" vom 20. Januar 2009, wo für die Steuern des Kantons Basel-Stadt die Abschreibungssätze des erwähnten Merkblattes für die direkte Bundessteuer als grundsätzlich massgebend erklärt werden).

#### **E. 6.1.2**

Für Immobilien wie für alle anderen Aktiven gilt, dass eine Abschreibung nur dann gerechtfertigt ist, wenn sie aufgrund des Gebrauchs oder wegen des Zeitablaufs auch tatsächlich entwertet werden. Ein Vermögenswert, welcher keiner Wertminderung unterliegt, muss nicht abgeschrieben werden, und zwar unabhängig davon, welche Abschreibungsmethode für ihn anzuwenden wäre; in Ermangelung eines Minderwerts könnte die Abschreibung nicht als geschäftsmässig begründet betrachtet werden. Dies könnte zum Beispiel der Fall sein, wenn ein Gebäude ordnungsgemäss unterhalten wird ( BGE 132 I 175 E. 2.3 S. 179). Allein der Umstand, dass ein Gebäude ordnungsgemäss unterhalten wird, führt zwar nicht notwendig dazu, dass es keinem Wertverlust unterliegt (vgl. IVO BAUMGARTNER, Unterste steuerliche Abschreibungsgrenze bei Liegenschaften, ST 67/1993, S. 624 mit Hinweisen). Umgekehrt ist inzwischen aber auch anerkannt, dass es gerade bei gut unterhaltenen Wohnliegenschaften an attraktiver Lage unter Umständen bei ordentlichem Unterhalt auch langfristig gegenüber einem an gleicher Stelle zu errichtenden Ersatzgebäude zu keinem Wertverlust kommen muss (vgl. KASPAR FIERZ, Immobilienökonomie und Bewertung von Liegenschaften, 2011, S. 179 f.). Angesichts des Zwecks der Abschreibung, der Entwertung einer Immobilie Rechnung zu tragen, bedeutet dies, dass sich der End- bzw. Restwert einer Anlageliegenschaft als der Wert präsentiert, den diese unter ungünstigsten Bedingungen im Zeitpunkt ihres Ausscheidens aus dem Geschäft aufweisen wird (LOCHER, a.a.O., N. 50 zu Art. 28 DBG ). Dieser Wert bildet Grundlage für die Bemessung der ordentlichen Abschreibung und lässt sich grundsätzlich nur für jede Liegenschaft individuell bestimmen. Nichts anderes ergibt

sich auch unter Geltung des am 1. Januar 2013 in Kraft getretenen neuen Rechnungslegungsrechts. Auch nach neuem Recht bemisst sich der steuerlich zu berücksichtigende ordentliche Abschreibungsbedarf an einem allfälligen Restwert und ist davon abhängig, wann dieser voraussichtlich erreicht wird bzw. der Vermögensgegenstand aus dem Unternehmen ausscheidet (siehe zum Ganzen Urteil 2C\_814/2016 / 2C\_815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.3.3 und 4.2, mit weiteren Hinweisen).

### **E. 6.1.3**

Die zeitlich weitgehend freie Vornahme ordentlicher Abschreibungen führt in vielen Fällen zur Bildung stiller Reserven, weil die jeweiligen Abschreibungen in einzelnen Perioden keinen realen Wertverlust abbilden; gegebenenfalls kann einer Abschreibung sogar eine reale Wertzunahme gegenüberstehen. Diese gelegentliche Bildung stiller Reserven stellt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Prinzip keinen Grund für die Verweigerung der Anerkennung der Geschäftsmässigkeit einer Abschreibung dar. Bei Vorliegen einer linearen Abschreibung darf die Begründung stiller Reserven nur dann eingeschränkt werden, wenn diese konstant sind. In diesem Fall muss geprüft werden, ob nicht ein zu hoher Abschreibungssatz gewählt wurde. Eine Verweigerung der steuerlichen Anerkennung einer Abschreibung rechtfertigt sich nur dann, wenn erstellt ist, dass der Abschreibungssatz konstant zu hoch ausfällt oder die Liegenschaft langfristig keine Wertminderung erfährt ( BGE 132 I 175 E. 3 S. 180). Einer ordentlichen Abschreibung ist die steuerliche Anerkennung somit ganz bzw. teilweise zu versagen, wenn zu rasch (d.h. mit dem realen laufenden Wertverlust klarerweise nicht entsprechenden überhöhten Abschreibungssätzen) abgeschrieben wird und/oder kein Abschreibungsbedarf (mehr) besteht, weil mit keinem Wertverlust (mehr) zu rechnen ist (siehe zum Ganzen Urteil 2C\_814/2016 / 2C\_815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.3.4 und 4.2).

### **E. 6.2**

Das angefochtene Urteil enthält keine tatsächlichen Feststellungen, gestützt auf welche beurteilt werden könnte, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die streitbetroffenen Abschreibungen im Falle, dass es sich bei den fraglichen Liegenschaften um Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens handelt, im Lichte der hiervor genannten Grundsätze (vgl. E. 6.1) für die Zwecke der kantonalen Steuern des Jahres 2013 zu anerkennen sind. Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen erweisen sich auch insofern als offensichtlich unvollständig.

### **E. 6.3**

Zwar kann das Bundesgericht nach Art. 105 Abs. 2 BGG Sachverhaltsfeststellungen von Amtes wegen ergänzen, doch folgt daraus nicht, dass jede Lücke im Sachverhalt durch das Bundesgericht zu schliessen ist ( BGE 135 II 369 E. 3.1 S. 373; 133 IV 293 E. 3.4.2 S. 295). Vorliegend fehlt es im angefochtenen Urteil, wie dargelegt, an Feststellungen darüber, ob es sich bei den streitbetroffenen Liegenschaften um Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens des Beschwerdeführers handelt und ob gegebenenfalls der auf die streitbetroffenen Liegenschaften angewendete Abschreibungssatz konstant zu hoch ausfiel oder die Liegenschaften langfristig keine Wertverminderungen erfuhren. Es rechtfertigt sich bei dieser Sachlage, die Angelegenheit zur diesbezüglichen ergänzenden Sachverhaltsfeststellung sowie zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Bei der vorzunehmenden Klärung der Frage, ob die streitbetroffenen Liegenschaften als Kapitalanlageliegenschaften Teil des Geschäftsvermögens des Beschwerdeführers bildeten,

wird die Vorinstanz zu berücksichtigen haben, dass Liegenschaften, die zum Geschäftsvermögen eines Liegenschaftenhändlers gehören, normalerweise Umlaufvermögen bilden. Für die Qualifikation als Umlaufvermögen kommt es nicht auf die Haltedauer als solche an, sondern auf den Verwendungszweck (Urteile 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.2; 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 2 und E. 3.4 [je mit Hinweisen]); zum Umlaufvermögen zählen entsprechend auch Vorratsimmobilien (Urteil 2C\_458/2011 vom 2. April 2012 E. 3.3). Für eine Qualifikation als Kapitalanlageliegenschaften müssten spezifische Umstände gegeben sein.

Es erübrigt sich nach dem Gesagten, auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten einzugehen.

#### **E. 7**

Die Beschwerde ist demnach insoweit gutzuheissen, als das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur Ergänzung des Sachverhalts sowie zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen ist ( Art. 107 Abs. 2 BGG ). Im Übrigen ist auf die Beschwerde nicht einzutreten (vgl. E. 1.1 hiervor).

Bei diesem Verfahrensausgang ist der Beschwerdeführer als obsiegend zu betrachten (vgl. BGE 141 V 281 E. 11.1 S. 312). Der Kanton Basel-Stadt, der in seinem amtlichen Wirkungskreis handelt und Vermögensinteressen wahrnimmt, ist demgegenüber als unterliegend zu qualifizieren und hat somit die Gerichtskosten zu tragen (vgl. Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 BGG ). Am Unterliegen des Kantons Basel-Stadt bzw. seiner Kostenpflicht praxisgemäss nichts ändern kann der Umstand, dass er bzw. die Beschwerdegegnerin im Verfahren vor dem Bundesgericht keine Anträge gestellt hat (vgl. BGE 123 V 156 E. 3; Urteil 8C\_9/2019 vom 22. August 2019 E. 7).

Der Beschwerdeführer hat Anspruch auf eine Parteientschädigung (vgl. Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG ).

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