BGer 9C_93/2023 vom 24. Mai 2023

Bundesgericht, 2023-05-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_93_2023

FR: TF 9C_93/2023 du 24 mai 2023

IT: TF 9C_93/2023 del 24 maggio 2023

Erwägungen

E. 1

Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG , Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG sowie Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substanziieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2 ; 138 I 274 E. 1.6).

E. 3

Der Beschwerdeführer rügt in formeller Hinsicht, dass die Vorinstanz den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt habe.

E. 3.1

Die Vorinstanz ist zum Schluss gelangt, dass der Beschwerdeführer in der streitbetroffenen Steuerperiode im Zusammenhang mit den drei Liegenschaften im Kanton Basel-Stadt keine selbständige Erwerbstätigkeit (mehr) betrieben habe und sich diese Liegenschaften im Privatvermögen befunden hätten. Die vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen hätten nach wie vor auf dem Konzept der (unbestrittenermassen nicht mehr ausgeübten) selbständigen Erwerbstätigkeit beruht. Für diese Tätigkeit habe es keine Rolle gespielt, ob der geltend gemachte Aufwand tatsächlich für die Verwaltung der drei Liegenschaften in Basel-Stadt oder für andere Tätigkeitsfelder des Beschwerdeführers angefallen sei. Anders verhalte es sich aber, wenn der Abzug dieses Aufwands als Fremdverwaltungskosten geltend gemacht werde. Insofern sei zu begründen und nachzuweisen, dass es sich um Fremdverwaltungskosten für die Liegenschaften und nicht um Aufwendungen für andere Zwecke handle. Der Beschwerdeführer sei im Jahr 2016 im Büro an der Strasse xxx neben der Verwaltung der Liegenschaften in den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft offensichtlich auch anderen Aktivitäten nachgegangen. Dies werde etwa ersichtlich aus den erstinstanzlich noch geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Filmprojekt in Indien. Auf der Basis der Angaben des Beschwerdeführers und der von ihm eingereichten Unterlagen sei es nicht möglich, die mit der Verwaltung der Liegenschaft zusammenhängenden Aktivitäten respektive die dabei angefallenen Kosten von Aufwendungen für andere Zwecke und den Lebenshaltungskosten abzugrenzen. Weiter seien C._____ und D._____ gemäss ihren Arbeitsverträgen für die "Liegenschaftsbetreuung in BS und BL sowie für Allg. Büroarbeiten" zuständig. Es fehle jegliche Substanziierung, welcher Teil ihrer Tätigkeit tatsächlich für die Verwaltung der drei Liegenschaften in Basel-Stadt angefallen sein soll. Der Arbeitsvertrag mit der Ehefrau des Beschwerdeführers, B.A._____, sehe für die wöchentliche Inspektion der Liegenschaften in den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft sowie für die Ausführung von Zahlungen im Zusammenhang mit diesen Liegenschaften eine Arbeitszeit von acht Stunden pro Woche vor. Die tatsächlich erbrachten Arbeiten im Zusammenhang mit den Liegenschaften im Kanton Basel-Stadt seien jedoch nicht nachgewiesen. Überdies sei ein Aufwand in diesem Umfang auch wenig plausibel, da C._____ und D._____ ebenfalls mehrere Stunden für die Liegenschaftsverwaltung tätig gewesen sein sollen. Dass B.A._____ zusätzlich noch "Randtermine mit Mietern und Notfälle ausserhalb der Geschäftszeiten" wahrgenommen habe, wie der Beschwerdeführer behaupte, sei ebenfalls in keiner Weise nachgewiesen. Weiter zeige der Beschwerdeführer nicht nachvollziehbar auf, dass die beiden Fahrzeuge Audi A5 Sportback 1.8 Turbo und Mercedes-Benz E 320 zu 75 % für die Verwaltung der drei Liegenschaften in Basel-Stadt eingesetzt worden seien und demnach ein Abzug von Fahrzeugaufwand in Höhe von Fr. 14'728.34 gerechtfertigt sei. In den "Sammelbelegen Fahrzeugaufwand" befänden sich auch Belege für Auslagen, die klarerweise nichts mit der Liegenschaftsverwaltung zu tun hätten. Dasselbe gelte für die "Sammelbelege Büromaterial und Büroeinrichtung" und die "Sammelbelege Telefon- und Telefaxaufwand". Zusammengefasst sei nicht nachgewiesen, dass die Kosten im geltend gemachten Umfang tatsächlich für die Verwaltung der Liegenschaft durch Dritte angefallen seien. Es sei demnach nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung die Verwaltungskosten schätzungsweise auf 5 % der Mieteinnahmen festgelegt habe (Fr. 24'701.- insgesamt respektive Fr. 18'466.15 für die Liegenschaften in Basel-Stadt). Zusätzlich sei gemäss dem Entscheid der Steuerrekurskommission der Lohnaufwand für B._____ in der Höhe von Fr. 4'800.- zum Abzug zugelassen. Der Beschwerdeführer vermöge nicht aufzuzeigen, dass diese Beträge den Anteil der geltend gemachten Kosten,

der tatsächlich als Drittkosten für die Verwaltung der Liegenschaft (Anteil Mietkosten für Büro, Lohnkosten, Auslagen, etc.) zu qualifizieren sei, nicht deckten.

E. 3.2

Der Beschwerdeführer stellt dieser Würdigung der Vorinstanz eine sehr umfangreiche eigene Darstellung des Sachverhalts gegenüber. Das Bundesgericht kann nur von der Beweiswürdigung der Vorinstanz abweichen, wenn ihre Feststellungen offensichtlich unrichtig sind (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG ; vgl. oben E. 2.1). Auch wenn die Darstellung des Beschwerdeführers für sich genommen zumindest stellenweise nicht unplausibel ist, zeigt er nicht auf, inwiefern die Feststellungen der Vorinstanz offensichtlich unrichtig wären. So macht er etwa geltend, die Vorinstanz habe den falschen Eindruck erweckt, dass die Mitarbeiterinnen C._____ und D._____ zeitgleich für ihn tätig gewesen seien. Die Vorinstanz hat die Beschäftigung dieser beiden Personen jedoch lediglich als Indiz dafür gewertet, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers nicht im behaupteten Umfang um die Liegenschaftsverwaltung besorgt gewesen sei. Ob diese Personen zeitgleich oder nacheinander vom Beschwerdeführer angestellt waren, ergibt sich aus der betreffenden Stelle des angefochtenen Urteils nicht. Ob es sich dabei überhaupt um eine Tatsache handelt, die einen Einfluss auf den Verfahrensausgang haben könnte (vgl. Art. 97 Abs. 1 BGG), kann daher offen bleiben.

E. 3.3

Die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz erscheinen nicht als offensichtlich unrichtig, sodass das Bundesgericht in der Beurteilung der Beschwerde daran gebunden ist (Art. 105 Abs. 1 BGG).

E. 4

In materieller Hinsicht macht der Beschwerdeführer in erster Linie geltend, dass die Vorinstanz den Begriff der abziehbaren Kosten für die Liegenschaftsverwaltung durch Dritte zu eng gefasst habe. Abzugsfähig seien sämtliche Ausgaben, die mit der Erzielung der Einkünfte in Zusammenhang stünden oder die aufgrund der Einkunftserzielung verausgabt worden seien und die zur Erzielung der Einkünfte notwendig bzw. erforderlich seien. Dabei sei der Begriff der Erforderlichkeit praxisgemäss in einem weiten Sinn auszulegen.

Dem Beschwerdeführer kann nicht gefolgt werden, zumal seine Ausführungen weitgehend an der Sache vorbei zielen. Zunächst ist festzuhalten, dass vorliegend einzig die kantonalen Steuern im Streit liegen, weswegen die Hinweise des Beschwerdeführers auf die direkte Bundessteuer von vornherein nicht einschlägig sind. Des Weiteren hat die Vorinstanz nicht infrage gestellt, dass Kosten von der Art, die der Beschwerdeführer geltend macht, potenziell abzugsfähig sind. Streitig ist also nicht, wie eng der Zusammenhang zwischen den Kosten und der Liegenschaftsverwaltung sein muss. Vielmehr hat die Vorinstanz beweiswürdigend erwogen, dass auf der Basis der Ausführungen des Beschwerdeführers und der von ihm eingereichten Unterlagen nicht bestimmt werden könne, in welchem Umfang die geltend gemachten Kosten überhaupt in einem Zusammenhang mit der Liegenschaftsverwaltung stünden. Diese Beweiswürdigung ist für das Bundesgericht verbindlich (vgl. oben E. 3.3). Nicht zu beanstanden ist sodann, dass die Vorinstanz angesichts dieses Beweisnotstands erwogen hat, die abzugsfähigen Kosten müssten geschätzt werden. Diese Schätzung konnte die Vorinstanz und kann auch das Bundesgericht nur auf offensichtliche Unrichtigkeit überprüfen (§ 160 Abs. 4 des Gesetzes des Kantons

Basel-Stadt vom 12. April 2000 über die direkten Steuern [StG/BS; SG 640.100]; Art. 48 Abs. 2 StHG ; vgl. Urteil 2C_153/2021 vom 25. August 2021 E. 4.1, in: StE 2022 A 24.5 Nr. 11). Der Beschwerdeführer bringt nichts vor, was die Schätzung als offensichtlich unrichtig erscheinen liesse.

E. 5

Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, es sei auf die Aufrechnung aus der Auflösung der Rückstellungen von Fr. 10'000.- pro Liegenschaft zu verzichten. Diese Rückstellungen seien aufgrund der Privatentnahme der Liegenschaften bereits im Vorjahr 2015 nicht mehr begründet gewesen und hätten demnach bereits in in jenem Jahr aufgelöst werden müssen.

Auch dieses Vorbringen ist unbegründet. Nach der Rechtsprechung ist die Steuerbehörde berechtigt, Rückstellungen für Steuerzwecke aufzulösen und den zurückgestellten Betrag aufzurechnen, wenn sich die Rückstellung als nicht (mehr) geschäftsmässig begründet erweist. Diese Aufrechnung erfolgt in der Periode, in welcher die geschäftsmässige Unbegründetheit der Rückstellung von der Steuerbehörde festgestellt wird (Urteile 2C_712/2020 vom 4. März 2021 E. 5.1; 2C_581/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; 2P.17/2007 / 2A.35/2007 vom 23. August 2007 E. 5.3; 2A.465/2006 vom 19. Januar 2007 E. 3.3). Der Steuerpflichtige kann nicht einwenden, die geschäftsmässige Rechtfertigung sei schon in einer früheren Periode entfallen (Urteil 2A.465/2006 vom 19. Januar 2007 E. 3.3, in: StE 2007 B 72.11 Nr. 15, StR 62/2007 S. 518) oder gar von Beginn weg nicht gegeben gewesen (BGE 147 II 155 E. 10.4.2 mit Hinweisen; vgl. auch PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil I, 2. Aufl. 2019, N. 58 zu Art. 29 DBG). Laut der Vorinstanz betrieb der Beschwerdeführer nach der Privatentnahme der Liegenschaften weiterhin - und auch noch per Ende 2015 - eine selbständige Erwerbstätigkeit. Es wäre aufgrund der Privatentnahme der Liegenschaften im Jahr 2014 zwar vertretbar gewesen, wenn die Steuerverwaltung die Rückstellungen bereits zu diesem Zeitpunkt aufgelöst hätte. Da der Beschwerdeführer die Rückstellungen selbst in den Vorperioden nicht aufgelöst hat, kann er sich jedoch nicht in guten Treuen darauf berufen, die Rückstellungen seien bereits früher nicht mehr geschäftsmässig begründet gewesen.

E. 6

Eventualiter macht der Beschwerdeführer geltend, dass der Lohn, den er seiner Frau bezahlt habe, bei der Bestimmung des satzbestimmenden Lohns bei der Kantonssteuer Basel-Stadt sowie bei der Berechnung des satzbestimmenden und steuerbaren Einkommens auf Ebene der direkten Bundessteuer und der Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Basel-Landschaft nicht zu berücksichtigen sei, weil es sich dabei um eine innereheliche und somit nicht steuerbare Leistung handle. Zudem sei keine Eigenmiete für das Büro aufzurechnen, wenn kein Abzug für die Liegenschaftsverwaltung zugelassen werde.

Auch mit diesen Vorbringen dringt der Beschwerdeführer nicht durch. Von vornherein nicht gehört werden kann er mit seinen Ausführungen zur direkten Bundessteuer und zu den Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft, da diese Steuern nicht vom Streitgegenstand umfasst sind. Was sodann die Kantonssteuer Basel-Stadt angeht, behauptet der Beschwerdeführers erst vor Bundesgericht, es handle sich bei den Lohnzahlungen um steuerfreien Unterhalt. Das Bundesgericht kann neue rechtliche Vorbringen prüfen, sofern sich das dafür erforderliche Tatsachenfundament aus dem angefochtenen Urteil ergibt (vgl. BGE 142 I 155 E. 4.4.3). Dies ist vorliegend nicht der

Fall. Wenn die fraglichen Einkünfte der Ehefrau des Beschwerdeführers ganz oder teilweise nicht zum Abzug im Rahmen der Liegenschaftsverwaltung durch Dritte berechtigen, folgt daraus nicht zwingend, dass es sich dabei um steuerfreie Unterhaltsleistungen (§ 25 lit. g StG /BS; Art. 7 Abs. 4 lit. g StHG) handelt. Ebenso ist etwa denkbar, dass diese Einkünfte eine Arbeitsleistung der Ehefrau in anderem Zusammenhang abgelten und deshalb grundsätzlich steuerbar sind. Die Faktorenaddition (§ 9 Abs. 1 StG /BS; Art. 3 Abs. 3 StHG) schliesst steuerbare Geldflüsse zwischen Ehegatten jedenfalls nicht absolut aus. Es müsste also abgeklärt werden, inwieweit die Leistungen zugunsten der Ehefrau des Beschwerdeführers tatsächlich ihren Unterhalt bezweckten. Diese Tatfrage hätte der Beschwerdeführer ohne Weiteres bereits im kantonalen Verfahren aufwerfen können, weswegen er damit vor Bundesgericht nicht gehört werden kann (Art. 99 Abs. 1 BGG).

Offensichtlich unbegründet ist derweil das Vorbringen des Beschwerdeführers, für die Nutzung des Büros sei keine Eigennutzung zu versteuern. Abgesehen davon, dass dem Beschwerdeführer der Abzug für die Liegenschaftsverwaltung gar nicht gänzlich verweigert worden ist, ist nicht ersichtlich, inwiefern die Verweigerung dieses Abzugs der Besteuerung des Eigenmietwerts nach § 22 Abs. 1 lit. b StG /BS (vgl. auch Art. 7 Abs. 1 StHG) entgegen stehen soll. Schliesslich wäre der Eigenmietwert des Büros als Teil einer teilweise selbst genutzten Liegenschaft auch dann zu versteuern, wenn der Beschwerdeführer die Liegenschaften vollständig selbst verwaltete.

E. 7

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Sie ist abzuweisen. Die Gerichtskosten trägt der unterliegende Beschwerdeführer (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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