

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2016.144 vom 21. April 2017

BS Appellationsgericht, 2017-04-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2016.144

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2016.144 du 21 avril 2017

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2016.144 del 21 aprile 2017

Erwägungen

E. 1

1.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Gesetzes über die direkten Steuern [Steuergesetz; StG; SG 640.100], § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG; SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 i.V.m. § 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

1.2 Zum Rekurs ist legitimiert, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf den Rekurrent als Adressat der angefochtenen Verfügung zu. Der Rekurs wurde zudem rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 i.V.m. § 164 Abs. 2 StG). Auf den Rekurs ist somit einzutreten.

1.3 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (vgl. § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat.

1.4 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (§ 25 Abs. 2 VRPG; siehe dazu auch BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3; 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5 und die dort zitierte Rechtsprechung).

E. 2

Im vorliegenden Verfahren strittig ist, ob die beiden vom Rekurrenten am 1. September 2010 erworbenen Stockwerkeigentumsparzellen von der Steuerverwaltung zu Recht dem Privatvermögen zugewiesen worden sind oder ob sie dem Geschäftsvermögen hätten zugewiesen und die darauf vorgenommenen Abschreibungen im Betrag von CHF 175'000.00 hätten zugelassen werden müssen.

E. 2.1

2.1.1 Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit unterliegen der Einkommenssteuer (§ 17 Abs. 1 und § 19 Abs. 1 StG). Das steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit

entspricht dabei grundsätzlich dem Vermögensstandsgewinn, welcher sich aus der Differenz zwischen dem der Unternehmung dienenden Eigenkapital am Ende des laufenden und jenem am Ende des vorangegangenen Geschäftsjahres ergibt; erfasst werden mithin sämtliche Vermögenszugänge und -abgänge während des Geschäftsjahres (Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung natürliche Personen, Therwil/Basel 2001, Art. 18 N 2; von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Auflage, 2011, S. 2; Reich/von Ah, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 18 N 18). Somit wirken sich Wertveränderungen des Vermögens, welches der selbständigen Erwerbstätigkeit dient, unmittelbar auf die Bemessung des steuerbaren Einkommens aus. In diesem Sinne hält § 28 Abs. 1 StG fest, dass von den gesamten steuerbaren Einkünften die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten der selbständigen Erwerbstätigkeit in Abzug gebracht werden können, so insbesondere auch die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen auf den entsprechenden Vermögenswerten (§ 28 Abs. 2 lit. a StG).

2.1.2 Als Geschäftsvermögen gelten nach § 19 Abs. 2 StG und § 10 Abs. 2 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern (Steuerverordnung; StV; SG 640.110) alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Vermögenswerte können dabei aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder notwendiges Privatvermögen bilden oder Alternativgüter darstellen, d.h. sowohl zum Geschäfts- wie auch zum Privatvermögen gehören (BGE 2C_308 und 309/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.3; von Ah, a.a.O., S. 37). Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände (§ 10 Abs. 1 StV). Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist dabei die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögenswertes; massgebend ist also in erster Linie, ob dieser tatsächlich ganz oder vorwiegend dem Geschäft dient (BGE 133 II 420 E. 3.2 S. 422; BGE 2C_308 und 309/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.3; 2C_515/2013 vom 27. November 2013 E. 2.1; Reich/von Ah, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 8 N 48 ff.; Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75 [2006/2007], S. 265, 271; Amschwand, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, in: StR 2000, S. 480, 481). Ob ein Vermögensgegenstand aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion der selbständigen Erwerbstätigkeit dient, bestimmt sich letztlich nach dem Willen der steuerpflichtigen Person. Sie selber widmet Vermögensgegenstände ■ etwa durch Sacheinlage, Investition oder Eigenproduktion ■ geschäftlichen Zwecken, indem sie diese zu Produktionsfaktoren in der geschäftlichen Leistungserstellung macht. In diesem Sinne ist jedes Geschäftsvermögen gewillkürt, wobei die Widmung ein subjektiver Vorgang ist. Für die Beantwortung der Zuteilungsfrage kann aber nicht auf einzelne, beliebige Willenserklärungen der steuerpflichtigen Person abgestellt werden. Massgebend sind nicht deren bloss formelle Äusserungen über die Zuteilung eines Vermögensgegenstandes zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen, sondern deren effektiver Wille hinsichtlich des tatsächlichen Dienens dieser Vermögensgegenstände zu geschäftlichen Zwecken. Das blosses Wollen bzw. hiezu den Steuerbehörden abgegebene Erklärungen genügen nicht.

Vielmehr muss der Widmungswille in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht, d.h. effektiv verwirklicht worden sein. Massgebend ist somit eine objektive Willenserklärung (zum Ganzen BGer 2C_308 und 309/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.3 mit Hinweisen auf Arnold, a.a.O., S. 265, 280 f.; vgl. auch Reich/von Ah, a.a.O., Art. 18 N 45 und 48 ff.; VGE 613/2006 vom 23. Oktober 2006 E. 3.1). Soweit die technisch-wirtschaftliche Funktion eines Vermögenswertes nicht klar erkennbar ist, kommt dem Willen und der Sachdarstellung des Pflichtigen grosse Bedeutung zu, soweit sie auch in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht und verwirklicht worden ist (Reich/von Ah, a.a.O., Art. 8 N 48a). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung äussert sich der Wille insbesondere in der buchmässigen Behandlung der Vermögenswerte (BGer 2C_308 und 309/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.3; Reich/von Ah, a.a.O., Art. 8 N 48a; vgl. Reich/von Ah, a.a.O., Art. 18 N 49 f.).

2.2 Die Vorinstanz hat bei der Würdigung des Sachverhalts zunächst berücksichtigt, dass der Rekurrent die Stockwerkeigentumsparzellen in der Steuererklärung pro 2011 noch als Privatvermögen deklariert hat. Weiter ist die Vorinstanz davon ausgegangen, der Rekurrent habe bestätigt, dass die Stockwerkeinheiten tatsächlich nie einer Arztpraxis gedient hätten, wofür auch die im Urteil des Zivilgerichts des Kantons Basel-Stadt (nachfolgend Zivilgericht) vom 15. Oktober 2013 festgestellten Tatsachen sprächen. Danach sei die Kündigung der Geschäftsräumlichkeiten vom 27. August 2012 infolge Missbräuchlichkeit aufgehoben worden. Schliesslich habe ihm das Gesundheitsdepartement des Kantons Basel-Stadt mit Entscheid vom 7. Dezember 2010 die Bewilligung als Facharzt für maximal 90 Tage pro Kalenderjahr befristet bis zum 31. Dezember 2011 erteilt. Weiter hat die Vorinstanz erwogen, wenn der Rekurrent in den erworbenen Räumlichkeiten tatsächlich eine Arztpraxis bzw. ein Ärztezentrum hätte eröffnen wollen, so hätte er dem bisherigen Mieter keinen Mietvertrag für die nächsten zehn Jahre angeboten (zum Ganzen angefochtener Entscheid, E. 4).

E. 2.3

2.3.1 Mit seinem Rekurs bezieht sich der Rekurrent zunächst auf den Umstand, dass die Steuerverwaltung mit ihrer ursprünglichen Veranlagungsverfügung vom 23. Januar 2014 sein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit mit CHF 134'048 analog der mit der Steuererklärung pro 2012 eingereichten doppelten Buchhaltung festgesetzt habe. Die Steuerverwaltung habe demnach die Abschreibung der doppelten Buchhaltung explizit anerkannt. Erst auf seine Einsprache hin habe die Steuerverwaltung mit Veranlagungsverfügung / Rektifikat 1 vom 20. Februar 2014 die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 309'048 festgesetzt und plötzlich die Abschreibung auf der Liegenschaft nicht mehr gewährt, ohne dass dies erläutert worden wäre (zum Ganzen Rekursbegründung, Rz. 8 und 21).

2.3.2 Soweit der Rekurrent damit implizit eine Verletzung des nach Art. 29 Abs. 2 BV gewährleisteten Anspruchs auf rechtliches Gehör, insbesondere auf Begründung der vorgenommenen Abweichungen in der Veranlagungsverfügung / Rektifikat 1 vom 20. Februar 2014 geltend macht, kann ihm bereits in tatsächlicher Hinsicht nicht gefolgt werden. Die Steuerverwaltung hat das Rektifikat bezüglich der Ziffer 150 (Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, Haupterwerb) ausführlich begründet und erläutert, es handle sich um Liegenschaften des Privatvermögens, auf die keine Abschreibungen zulässig seien. Er habe diese Liegenschaften auch pro 2011 so deklariert und könne sie jetzt natürlich nicht, um entsprechende Abschreibungen vorzunehmen, ins Geschäftsvermögen

überführen■. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist dabei massgebend, dass die Steuerverwaltung auf eine Einsprache der steuerpflichtigen Person hin gemäss § 162 Abs. 1 StG alle Steuerfaktoren neu festsetzen und die Veranlagung auch zu deren Nachteil abändern kann. Daraus folgt, dass die Steuerverwaltung ohne weiteres berechtigt gewesen ist, auf die wegen einem ursprünglich aufgerechneten Einkommen erhobene Einsprache des Rekurrenten hin die mit der Steuererklärung pro 2012 neu vorgenommene und ursprünglich übernommene Zuordnung der beiden Liegenschaften zum Geschäftsvermögen zu überprüfen. Dessen Anspruch auf rechtliches Gehör ist aufgrund der erneuten Einsprachemöglichkeit gewahrt worden.

2.4 Mit seinem Rekurs reicht der Rekurrent neue Unterlagen ein und stützt sich damit auf neue Beweismittel. Deren Zulassung im verwaltungsrechtlichen Rekursverfahren ist in Steuersachen bundesrechtlich gemäss Art. 110 des Bundesgerichtsgesetzes (BGG; SR 173.110) nicht vorgeschrieben, da diesem mit dem Rekursverfahren vor der Steuerrekurskommission bereits ein Rekursverfahren vor einem Gericht im materiellen Sinne vorangegangen ist (siehe auch § 136 Abs. 4 StG; dazu Freivogel, Die Basler Gerichtsorganisation, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt 2008, S. 401, 428 f.; Ehrenzeller, in: Basler Kommentar, 2. Auflage, Art. 110 BGGN 17). Noven sind im steuerrechtlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht deshalb nur nach Massgabe des kantonalen Rechts zulässig. Neue Tatsachen und Beweismittel sind dabei praxisgemäss dann zu berücksichtigen, wenn sie dem Nachweis bereits früher vorgetragener Behauptungen dienen (Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277, 301; VGE VD.2015.120 vom 29. Februar 2016 E. 2.3; VD.2015.10 vom 18. September 2015 E. 2.2; VD.2014.229 vom 2. Juni 2015 E. 3.2; VD.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 3.2.2; VD.2014.132 vom 9. Januar 2015 E. 2.3.5).

2.5 Unbestritten ist vorliegend, dass der Rekurrent die beiden Liegenschaften zunächst noch in der Steuererklärung pro 2011 seinem Privatvermögen zugeordnet hat. Weshalb dies ein Versehen gewesen sein soll, wie in der Rekursbegründung mehrfach behauptet wird (Rekursbegründung, Rz. 14), erklärt der Rekurrent nicht. Er begründet den Umstand an anderer Stelle damit, als freischaffender Arzt bis und mit dem Geschäftsjahr 2011 noch keine kaufmännische Buchhaltung geführt zu haben (Rekursbegründung, Rz. 7 und 18). Erst im Geschäftsjahr 2012 habe er sich aufgrund des gestiegenen Volumens sowie der besseren Übersichtlichkeit wegen entschlossen, auf eine doppelte Buchhaltung umzustellen (Rekursbegründung, Rz. 7). Wie es sich damit verhält, kann indes offengelassen werden. Massgebend ist vielmehr, dass die beiden Liegenschaften nach ihrem Erwerb im Jahr 2010 zunächst vom Rekurrenten selber seinem Privatvermögen zugeordnet worden sind. Es muss daher in den tatsächlichen Verhältnissen mit Bezug auf das Steuerjahr 2012 eine Veränderung eingetreten sein, damit deren neue Zuordnung zum Geschäftsvermögen in objektiverer Betrachtungsweise akzeptiert werden könnte.

2.5.1 Diesbezüglich ist zu beachten, dass der Rekurrent nach erfolgtem Erwerb der Betreiberin des Restaurants in der Stockwerkeigentumsparzelle Z_____ zunächst einen neuen, zehnjährigen Mietvertrag angeboten hat. Dies steht einer Absicht, die Liegenschaft selber geschäftlich zu nutzen, offensichtlich entgegen. Weiter zog der Rekurrent am 5. Januar 2012 die in der Folge am 24. März 2011 wegen Eigenbedarfs erneut ausgesprochene Kündigung des Mietverhältnisses bezüglich der

Stockwerkeigentumsparzelle Z_____ zurück. Erst mit Schreiben vom 27. August 2012 erfolgte eine neuerliche Kündigung, allerdings erst per 30. April 2014. Sie wurde vom Rekurrenten als Vermieter damit begründet, dass dieser per Ende April 2014 auf die Räumlichkeiten angewiesen sei und dort eine Arztpraxis eröffnen wolle. Diese Kündigung wurde mit Urteil des Zivilgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 15. Oktober 2013 als missbräuchlich aufgehoben.

2.5.2 Betreffend die Stockwerkeigentumsparzelle Y_____ kommt hinzu, dass diese seit September 2011 bis Oktober 2013 leer stand, ohne dass diese vom Rekurrenten für seine eigenen geschäftlichen Zwecke genutzt worden wäre. Wenn der Wille des Rekurrenten tatsächlich darin bestanden haben soll, die Liegenschaft geschäftlich zu nutzen, erscheint es als umso unverständlicher, dass er diese zwischenzeitlich selbst verkaufen wollte und im entsprechenden Verkaufsinserat damit geworben hat, dass sich die Räumlichkeiten für die Benutzung einer Praxis eignen würden (Entscheid des Zivilgerichts MG.2013.24 vom 15. Oktober 2013 E. 3.3). Zudem verfügte der Rekurrent in dieser Zeit bereits über andere Praxisräume in Basel (Entscheid des Zivilgerichts MG.2013.24 vom 15. Oktober 2013 E. 3.3). Nicht ersichtlich ist schliesslich, inwiefern sich das vom Rekurrenten vorgebrachte Argument, wonach er in der entsprechenden Liegenschaft mittlerweile eine Arztpraxis betreibe (Rekursbegründung, Rz. 14 und 17), auf die hier massgebliche Zuordnung zum Geschäftsvermögen auswirken soll. Der Rekurrent verkennt damit, dass sich die vorliegende Beurteilung auf die Steuerperiode pro 2012 bezieht und der heutigen Nutzung der Liegenschaft dafür im Grundsatz keine Relevanz zukommt. Eine in zeitlicher Hinsicht nach der zu beurteilenden Steuerperiode als geschäftlich zu qualifizierende Nutzung wäre allenfalls zu berücksichtigen gewesen, wenn der Rekurrent in den vorangehenden Steuerperioden in Bezug auf die Stockwerkeigentumsparzelle Y_____ derart konkrete Vorbereitungen getroffen hat, dass bereits aus diesen der Wille der geschäftlichen Nutzung der Liegenschaft objektiv erkennbar ist. In diesem Verfahren wurden jedoch solche konkreten Vorbereitungshandlungen vom Rekurrenten nicht behauptet und schon gar nicht nachgewiesen.

2.5.3 Daraus folgt, dass bis Ende 2012 die beiden Stockwerkeigentumsparzellen vom Rekurrenten trotz teilweise leerem Stand nicht geschäftlich genutzt worden sind. Ein konkreter Wille zur damaligen geschäftlichen Nutzung ist damit nicht erstellt. Dies gilt umso mehr, als der Rekurrent für den damaligen Zeitraum bloss davon spricht, dass sich seine Tochter als ausgebildete Zahnmedizinerin ebenfalls mit dem Gedanken trage, in die Schweiz zu übersiedeln und hier selbständig erwerbstätig zu sein (Rekursbegründung, Rz. 14). Ein aktueller Bedarf bestand für sie im Jahr 2012 nicht. Im Weiteren ist den Ausführungen der Vorinstanz zuzustimmen, wenn diese sinngemäss ausführt, dass die bis zum 31. Dezember 2011 befristete Bewilligung als Facharzt für maximal 90 Tage im Kanton Basel-Stadt und der Umstand, dass der Rekurrent keine solchen Unterlagen betreffend das Jahr 2012 eingereicht habe, als weiteres Indiz für dessen fehlenden Willen, die Räumlichkeiten der Liegenschaften für geschäftliche Zwecke zu nutzen, sprechen. Daran ändern auch die vom Rekurrenten in diesem Verfahren ins Recht gelegten Unterlagen nichts, nach welchen er per 1. März 2013 vom Gesundheitsdepartement des Kantons Basel-Stadt eine Bewilligung zur selbständigen Ausübung der Tätigkeit eines Arztes bzw. Facharztes FMH für Anästhesiologie erteilt erhielt (Rekursbegründung, Beilagen 12 und 13). Aus dieser Bewilligung kann der Rekurrent nichts zu seinem Vorteil ableiten, weil sich diese wiederum nicht auf das hier zu beurteilende Steuerjahr 2012

bezieht. Damit hat die Steuerverwaltung die Stockwerkeigentumspartellen zu Recht dem Privatvermögen des Rekurrenten zugeordnet und die darauf vorgenommenen Abschreibungen dem steuerbaren Einkommen aufgerechnet.

3.Zusammenfassend ist der Rekurs folglich abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt der Rekurrent dessen Kosten mit einer Gebühr von CHF 1'500.■.

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