

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.285 vom 6. Oktober 2016**

BS Appellationsgericht, 2016-10-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2017.285](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2017.285)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.285 du 6 octobre 2016

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.285 del 6 ottobre 2016

## **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 des Gerichtsorganisationsgesetzes [GOG, SG 154.100]). Gemäss § 171 Abs. 3 StG ist die Steuerverwaltung zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig eingereichten und begründeten Rekurs ist insgesamt einzutreten.

1.2 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 Abs. 4 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.

### **E. 2**

2.1 Der Beigeladene ist Liegenschaftenhändler und hat [ ] 2004 das Einzelunternehmen "A\_\_\_\_ Immobilien" mit Sitz in [...] ins Handelsregister eintragen lassen. Für das Steuerjahr 2013 zog er für die vier Liegenschaften [...], [...] und [...] in [...] sowie [...] in [...] Abschreibungen von insgesamt CHF 137'803.■ als geschäftsmässig begründeten Aufwand ab. Umstritten ist vorliegend, ob Abschreibungen auf diesen Liegenschaften des Beigeladenen in Abzug gebracht werden können.

2.2 Nach § 28 Abs. 1 StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Dazu gehören insbesondere die begründeten buchmässig oder in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesenen Abschreibungen (§ 28 Abs. 2 lit. a StG). Die geschäftsmässige Begründetheit besteht, wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen Ausgabe und Geschäftsbetrieb vorliegt (Reich/Züger/Betschart, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel 2017, Art. 27 N 7).

Das Geschäftsvermögen besteht aus Umlaufvermögen und Anlagevermögen. Letzteres beinhaltet das betriebsnotwendige Vermögen und das Kapitalanlagevermögen (BGer 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.2). Bei einem Liegenschaftenhändler werden drei Arten von Immobilien unterschieden: solche, die für den Verkauf bestimmt sind und damit Handelsware (Umlaufvermögen) bilden, Betriebsliegenschaften, das heisst unmittelbar dem

Handelsbetrieb dienende Liegenschaften (Anlagevermögen), sowie Kapitalanlageliegenschaften, die nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage einem Unternehmen bzw. einem Privaten dienen (BGer 2C\_866/2016 vom 6. Juni 2017 E. 3.3, 2C\_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.1, 2C\_458/2011 vom 2. April 2012 E. 3.3, 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.2).

2.3 Die Steuerrekurskommission führte in ihrem Entscheid vom 28. September 2017 aus, der Beigeladene sei als Selbständigerwerbender tätig und die Liegenschaften würden im Geschäftsvermögen geführt. Die Liegenschaften seien aufgrund der langen Besitzdauer und da sie keine Handelsware darstellten, als Anlagevermögen zu qualifizieren. Sowohl das Bundesgericht, das Merkblatt A 1995 der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV, als auch das massgebliche Handelsrecht sähen die Möglichkeit von Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften (und damit auf Anlagevermögen) von natürlichen Personen vor, wenn diese Geschäftsvermögen darstellten. Die Steuerrekurskommission kam zum Schluss, dies sei vorliegend der Fall, weshalb die Abschreibungen zuzulassen seien (vgl. angefochtener Entscheid, E. 4.i).

2.4 Die Rekurrentin bringt dagegen vor, es sei nicht erstellt, dass die Liegenschaften dem Liegenschaftshandelsbetrieb als Vorratsimmobilie gedient haben sollen. Vielmehr sei aus dem Umstand, dass die Liegenschaften teilweise seit längerer Zeit im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen, der Schluss zu ziehen, es liegen Kapitalanlageliegenschaften vor. Immobilien bei Liegenschaftshändlern würden zwar normalerweise Umlaufvermögen darstellen. Sei ausnahmsweise ■ wie vorliegend ■ bei einem Liegenschaftshändler eine Kapitalanlageliegenschaft vorhanden, so gehöre diese grundsätzlich zum Privatvermögen. Abschreibungen auf Privatvermögen seien indes ausgeschlossen, weshalb der Entscheid der Steuerrekurskommission aufzuheben sei (Rekurs, Ziff. 3.2.c.aa, Ziff. 3.2.d.bb).

2.5 Der Beigeladene rügt, es sei nicht nachvollziehbar, ob die Steuerverwaltung die Liegenschaften als Umlaufvermögen im Geschäftsvermögen oder als Privatvermögen qualifiziere. Für eine Zuordnung einer Liegenschaft zum Privatvermögen müssten aber sachliche Gründe bestehen (Vernehmlassung, Rz. 2, 12, 17). Grundsätzlich gelte der ganze Immobilienbesitz eines Liegenschaftshändlers, mit Ausnahme der selbstgenutzten Objekte, als Geschäftsvermögen. Dementsprechend seien im Jahr 2008 die Liegenschaften als Geschäftsvermögen qualifiziert worden. Der Beigeladene führe sie seither im Anlagevermögen seiner Einzelfirma und nehme jährliche Abschreibungen gemäss dem Merkblatt A 1995 der ESTV vor (Vernehmlassung, Rz 16). Er tätige seit vielen Jahren keine systematischen Käufe und Verkäufe mehr. Die Liegenschaften dienten primär seiner Altersvorsorge (Vernehmlassung, Rz. 8 f.).

### **E. 3**

3.1 Es ist unbestritten, dass auf Immobilien von Liegenschaftshändlern, die Umlaufvermögen darstellen, keine ordentliche Abschreibungen vorgenommen werden können (vgl. BGer 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.2, 2C\_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.1 und 2.3, je mit Hinweisen). Eine ordentliche Abschreibung ist nur dann gerechtfertigt, wenn die Immobilien wegen deren Gebrauchs oder aufgrund des Zeitablaufs auch tatsächlich entwertet werden. Folglich kommen Abschreibungen bei Betriebsliegenschaften in Betracht. In BGE 132 I 175 hat das Bundesgericht zwar erwogen, ordentliche Abschreibungen seien auch auf Kapitalanlageliegenschaften im Geschäftsvermögen einer natürlichen Person möglich (BGE 132 I 175 E. 3 S. 179 f.). In

seiner ständigen späteren Rechtsprechung hat es jedoch teilweise unter ausdrücklicher Bezugnahme auf diesen Entscheid festgestellt, dass bei einem gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler ordentliche Abschreibungen nur auf Betriebsliegenschaften denkbar und damit auf Kapitalanlageliegenschaften und Immobilien im Umlaufvermögen ausgeschlossen sind (BGer 2C\_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.1, 2C\_458/2011 vom 2. April 2012 E. 3.3, 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.2). Diese Praxis begründet das Bundesgericht damit, dass eine Kapitalanlageliegenschaft zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehört, wenn sie dem Liegenschaftenshandelsbetrieb nicht als Vorratsimmobilie dient (vgl. BGer 2C\_866/2016 vom 6. Juni 2017 E. 3.3, mit Hinweis auf 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 3.2). Dies gilt auch dann, wenn die Liegenschaft zum Verkehrswert in die Bilanz des Einzelunternehmens aufgenommen worden ist (BGer 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 3.2). Ob es sich um eine Liegenschaft des Umlaufvermögens oder eine Kapitalanlageliegenschaft handelt, kann bei der Beantwortung der Frage der Zulässigkeit ordentlicher Abschreibungen offen bleiben, weil solche so oder so nicht zulässig sind (BGer 2C\_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.3). Auf Kapitalanlageliegenschaften im Privatvermögen können keine Abschreibungen in Abzug gebracht werden (vgl. Art. 10 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]).

Die Praxis des Bundesgerichts kann zwar hinsichtlich der Zulässigkeit ordentlicher Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften zu einer unterschiedlichen Behandlung von natürlichen und juristischen Personen führen. Diese ist aber sachlich gerechtfertigt, weil zwischen natürlichen und juristischen Personen insoweit ein wesentlicher Unterschied besteht, dass nur bei ersteren zwischen Privat- und Geschäftsvermögen unterschieden werden kann. Damit besteht kein Anlass, von der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung abzuweichen.

Der Praxis des Bundesgerichts steht auch das Merkblatt A 1995 der ESTV nicht entgegen, das zwar mit dem Titel **■Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe■** sowohl Betriebsliegenschaften als auch Kapitalanlageliegenschaften umfasst. Das Merkblatt bezieht sich indes sowohl auf Betriebe natürlicher als auch juristischer Personen und ist zudem nicht auf Liegenschaftenshändler beschränkt. Die genannte bundesgerichtliche Rechtsprechung betrifft gerade Liegenschaftenshändler. In anderen Konstellationen sind Abschreibungen auf Kapitalanlagevermögen durchaus denkbar (vgl. etwa den von der Vorinstanz zitierten Entscheid des VGR TG vom 11. Februar 2015 in TVR 2015 Nr. 10).

3.2 Die Liegenschaften des Beigeladenen sind unbestrittenermassen weder Betriebsliegenschaften noch Vorratsliegenschaften für einen Liegenschaftenshandelsbetrieb. Folglich sind ordentliche Abschreibungen auf diesen Liegenschaften ausgeschlossen. Die Frage, ob die Liegenschaften dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuzuordnen sind, kann deshalb im vorliegenden Verfahren offen bleiben (vgl. BGer 2C\_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.2 f.).

3.3 Soweit der Beigeladene darlegt, er habe seit dem Jahr 2008 jährlich Abschreibungen auf diesen Liegenschaften getätigt, ist darauf hinzuweisen, dass definitive Veranlagungsverfügungen in zeitlicher Hinsicht nur bezüglich der Steuerperiode, für die sie ergangen sind, Wirkungen entfalten. Zudem haben nur die Steuerfaktoren an der Rechtskraft teil. Den Erwägungen, die zum Dispositiv einer Veranlagungsverfügung geführt haben, kommt nur die Bedeutung von Motiven zu. Die tatsächlichen und rechtlichen

Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, können deshalb an sich in einer späteren Periode abweichend beurteilt werden (BGE 140 I 114 E. 2.4.3 S. 120). Im System der periodischen Veranlagung beziehen sich Veranlagungsverfügungen nur auf die betreffende Veranlagungsperiode und können grundsätzlich keine behördliche Zusicherung für künftige Veranlagungen sein. Der Grundsatz von Treu und Glauben verbietet den Steuerbehörden deshalb nicht, eine Rechtsfrage, die früher zu Gunsten der steuerpflichtigen Person entschieden worden ist, in einer späteren Veranlagungsperiode anders zu beurteilen (vgl. BGer 2P.284/2004 vom 6. April 2005 E. 4.4, 2C\_301/2009 und 2C\_302/2009 vom 15. Oktober 2009 E. 4.4). Es liegt im Wesen der periodischen Veranlagung, dass die Steuerbehörde die Möglichkeit erhält, jeweils eine neue Beurteilung vorzunehmen und auch allfällige frühere Fehlleistungen zu korrigieren bzw. nicht mehr zu wiederholen; darin liegt kein widersprüchliches Verhalten, sondern es ist Ausprägung des Gesetzmässigkeitsprinzips im Steuerrecht (VGE VD.2017.81 vom 6. Februar 2018 E. 3.2.2). Folglich kann der Beigeladene aus dem Umstand, dass in den Vorjahren Abschreibungen auf den Liegenschaften zugelassen worden sind, nichts zu seinen Gunsten ableiten.

#### **E. 4**

Insgesamt ist der Rekurs somit gutzuheissen, der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission aufzuheben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung zu bestätigen. Entsprechend diesem Ausgang des Verfahrens trägt der Beigeladene die Verfahrenskosten mit einer Gebühr von CHF 1'500.00 (§ 30 Abs. 1 VRPG).

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