

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.92 vom 28. April 2020**

BS Appellationsgericht, 2020-04-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2017.92](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2017.92)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.92 du 28 avril 2020

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.92 del 28 aprile 2020

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1. Die kantonale Instanz, an welche die Sache vom Bundesgericht zu neuer Beurteilung zurückgewiesen wird, ist an den Rückweisungsentscheid gebunden (BGE 135 III 334 E. 2.1 S. 335 f.). Die Tragweite dieser Bindung ergibt sich aus der Begründung der Rückweisung (vgl. BGE 135 III 334 E. 2 S. 335 und E. 2.1 S. 335 f., 133 III 201 E. 4.2 S. 208). Die Bindung umfasst sowohl das, was das Bundesgericht definitiv entschieden hat als auch die Umschreibung des Rückweisungsauftrags (vgl. BGE 133 III 201 E. 4.2 S. 208; Dormann, in: Basler Kommentar, 3. Auflage, 2018, Art. 107 BGG N 18). Die Begründung des Rückweisungsentscheids gibt den Rahmen für die neuen Tatsachenfeststellungen und die neue rechtliche Begründung vor (vgl. BGE 135 III 334 E. 2.1 S. 335 f.). Neue Tatsachen und Beweismittel sind von der kantonalen Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen worden ist, nur insoweit zu berücksichtigen, als sie die Streitpunkte betreffen, die Gegenstand der Rückweisung bilden, und Noven nach dem auf das kantonale Rechtsmittelverfahren anwendbaren Recht noch zulässig sind (BGE 135 III 334 E. 2.1 S. 335, 131 III 91 E. 5.2.2 S. 95; BGer 4A\_354/2014 vom 14. Januar 2015 E. 2.1). Dabei ist zu berücksichtigen, dass das kantonale Verfahren nach der Rückweisung nicht von vorne beginnt, sondern hinsichtlich der davon betroffenen Streitpunkte auf dem Stand vor Erlass des ersten kantonalen Entscheids fortgesetzt wird (BGE 116 II 220 E. 4a S. 222; BGer 8C\_668/2012 vom 26. Februar 2013 E. 5.1).

### **E. 1.2**

1.2.1 Artikel 110 des Bundesgerichtsgesetzes (SR 173.110) schreibt den Kantonen in Konkretisierung der Rechtsweggarantie gemäss Art. 29a der Bundesverfassung (BV, SR 101) vor, dass die unmittelbaren Vorinstanzen des Bundesgerichts oder eine vorgängig zuständige andere richterliche Behörde den Sachverhalt frei prüft. Wenn dem Verfahren vor dem Verwaltungsgericht kein Rechtsmittelverfahren vor einer anderen richterlichen Behörden vorangegangen ist, folgt daraus, dass im verwaltungsgerichtlichen Verfahren von Bundesrechts wegen auch neue Tatsachen und Beweismittel unterbreitet werden können (vgl. VGE VD.2018.115 vom 29. März 2019 E. 1.5, VD.2017.261 vom 21. September 2018 E. 2.2, VD.2017.253 vom 18. Juni 2018 E. 1.2.5). In Steuersachen ist die Zulassung der Geltendmachung neuer Tatsachen und Beweismittel im verwaltungsgerichtlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren hingegen bundesrechtlich nicht vorgeschrieben, weil diesem mit dem Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission bereits ein Rechtsmittelverfahren vor einem Gericht im materiellen Sinn vorangegangen ist. Im steuerrechtlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren sind Noven deshalb nur nach Massgabe des kantonalen Rechts zulässig (VGE VD.2018.170 und 171 vom 7. Juni 2019 E. 2.3.3.4, VD.2017.216 und 217 vom 30. August 2018 E. 4.1.2.10, VD.2017.176 vom

28. Februar 2018 E. 7.1). Soweit das Bundesrecht im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht die Zulassung der Geltendmachung neuer Tatsachen und Beweismittel nicht vorschreibt, ist für die Beurteilung des Rekurses und der Beschwerde durch das Verwaltungsgericht die Sachlage massgebend, wie sie im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids bestanden hat und belegt worden ist. Daraus folgt nach ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts, dass in Steuersachen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren neue Tatsachen und Beweismittel grundsätzlich nicht zugelassen werden. In Abweichung von diesem Grundsatz werden Noven im verwaltungsgerichtlichen Verfahren auch in Steuersachen zugelassen, wenn das Festhalten an der ursprünglichen Sach- und Rechtslage einem überspitzen Formalismus gleichkäme und zu einem prozessualen Leerlauf führte oder wenn die neuen Tatsachen und Beweismittel dem Nachweis bereits früher vorgetragener Behauptungen dienen (vgl. VGE VD.2018.170 und 171 vom 7. Juni 2019 E. 2.3.3.4, VD.2017.81 vom 6. Februar 2018 E. 3.1.1, VGE VD.2017.216 und 217 vom 30. August 2018 E. 4.1.2.10, VD.2014.147 vom 9. Juni 2015 E. 2.3.6).

1.2.2Bis zu welchem Zeitpunkt im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht neue Tatsachen und Beweismittel vorgebracht werden dürfen, regelt das Bundesrecht auch dann nicht, wenn dem verwaltungsgerichtlichen Verfahren kein Rechtsmittelverfahren vor einer anderen richterlichen Behörde vorangegangen ist. Es ist vielmehr Sache des anwendbaren kantonalen Verfahrensrechts, hierüber die erforderlichen Bestimmungen aufzustellen (zum Ganzen BGer 2C\_52/2014 vom 23. Oktober 2014 E. 5.2, 2C\_961/2013 vom 29. April 2014 E. 3.4, 2C\_354/2009 vom 30. Juni 2010 E. 3.1; VGE VD.2018.115 vom 29. März 2019 E. 1.5, VD.2017.261 vom 21. September 2018 E. 2.2, VD.2017.253 vom 18. Juni 2018 E. 1.2.5). Gemäss § 18 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRPG, SG 270.100) gilt zwar auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren grundsätzlich die Untersuchungsmaxime. Danach hat das Gericht unabhängig von Beweisanträgen der Parteien die materielle Wahrheit von Amtes wegen zu erforschen. Dieser Grundsatz wird aber durch die prozessuale Mitwirkungspflicht der Parteien begrenzt (VGE VD.2018.115 vom 29. März 2019 E. 1.5, VD.2017.261 vom 21. September 2018 E. 2.2, VD.2017.253 vom 18. Juni 2018 E. 1.2.5). In Anwendung von § 16 Abs. 2 VRPG müssen daher nach feststehender Praxis des Verwaltungsgerichts bereits mit der Rekursbegründung alle Sachverhaltsvorbringen erhoben und belegt werden (VGE VD.2018.115 vom 29. März 2019 E. 1.5, VD.2017.261 vom 21. September 2018 E. 2.2, VD.2017.253 vom 18. Juni 2018 E. 1.2.5, VGE VD.2016.221 vom 16. November 2017 E. 1.2.2, VD.2016.194 vom 27. Dezember 2016 E. 2.4). In späteren Eingaben kann die rekurrierende Partei keine Noven mehr vorbringen, es sei denn, die neuen Tatsachen oder Beweismittel hätten sich erst später ereignet oder seien erst später bekannt geworden oder es habe zu den betreffenden Vorbringen vorher kein Anlass bestanden (VGE 765/2007 vom 7. November 2008 E. 5; Wullschlegler/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277, 307). Nach der jüngeren Praxis des Verwaltungsgerichts sind sogar nur noch echte Noven zulässig (VGE VD.2016.96 vom 5. November 2016 E. 4.4.6, VD.2015.133 vom 8. Dezember 2015 E. 4.3.1, VD.2014.99 vom 21. Mai 2015 E. 1.3.2). Die vorstehend dargelegten Einschränkungen betreffend den Zeitpunkt, bis zu dem Noven vorgebracht werden dürfen, gelten auch für die Ausnahmefälle, in denen Noven im verwaltungsgerichtlichen Verfahren in Steuersachen zugelassen werden (vgl. VGE VD.2017.81 vom 6. Februar 2018 E. 3.1.4, VD.2015.120 vom 29. Februar 2016 E. 2.3, VD.2014.89 vom 19. September 2015 E. 1.3). Nach dem Grundsatz der Waffengleichheit (vgl. dazu Kiener et al., Öffentliches

Verfahrensrecht, 2. Auflage, Zürich 2015, N 220 f.; Rhinow et al., Öffentliches Prozessrecht, Grundlagen und Bundesrechtspflege, 3. Auflage, Basel 2014, N 306) müssen die vorstehenden Erwägungen sinngemäss auch für die Steuerrekurskommission und die Steuerverwaltung gelten, wobei an die Stelle der Rekursbegründung die Vernehmlassung tritt (vgl. VGE VD.2019.75 vom 26. Juni 2019 E. 2.4; VGE 604/2003 vom 12. Dezember 2003 E. 2).

1.3 Gemäss dem Rückweisungsentscheid setzt die steuerrechtliche Zulässigkeit der ordentlichen Abschreibungen im vorliegenden Fall voraus, dass die Rekurrierenden einen Mischbetrieb führen sowie dass die streitbetroffenen Liegenschaften zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehören und infolge Gebrauchs oder Zeitablaufs tatsächlich eine Entwertung erfahren haben (vgl. BGer 2C\_744/2018 vom 5. August 2019 E. 2.1 und 3.2 f.). Zu diesen Punkten hat das Verwaltungsgericht gemäss dem Rückweisungsentscheid Feststellungen zu treffen und einen neuen Entscheid zu fällen (vgl. BGer 2C\_744/2018 vom 5. August 2019 E. 3.3). Dass das Verwaltungsgericht ergänzende Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen oder noch nicht in den Akten befindliche Beweise zu erheben hätte, kann dem Rückweisungsentscheid nicht entnommen werden. Bei Anwendung zumutbarer Sorgfalt haben die Rekurrierenden unter Vorbehalt echter Noven alle Tatsachenbehauptungen und Beweismittel, die für die Beantwortung der Fragen, ob sie einen Mischbetrieb führen sowie ob die streitbetroffenen Liegenschaften zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehören und infolge Gebrauchs oder Zeitablaufs tatsächlich eine Entwertung erfahren haben, spätestens mit dem Rekurs an das Verwaltungsgericht vom 10. April 2017 vorbringen können und müssen. Nicht erst das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 11. Juni 2018 oder das Urteil des Bundesgerichts vom 5. August 2019 hat zu entsprechenden Vorbringen Anlass gegeben. Folglich handelt es sich bei erstmals mit der Stellungnahme der vom 16. Oktober 2019 vorgebrachten Tatsachenbehauptungen und Beweismitteln unter Vorbehalt echter Noven um unzulässige Noven. Ob die Rekurrierenden die betreffenden Tatsachenbehauptungen und Beweismittel im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesgericht vorgebracht haben, ist für die Frage, ob sie im verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahren rechtzeitig vorgebracht worden sind, nicht relevant.

## **E. 2.1**

2.1.1 Wie das Bundesgericht in seinem Rückweisungsentscheid festgestellt hat, ist es unbestritten, dass die Rekurrierenden (auch) gewerbsmässige Liegenschaftenhändler sind und die streitigen Liegenschaften zu ihrem Geschäftsvermögen gehören. Zu prüfen bleibt, ob die Rekurrierenden einen Mischbetrieb führen und auch Immobilienverwaltung bzw. Liegenschaftssanierung betreiben (BGer 2C\_744/2018 vom 5. August 2019 E. 3.3).

2.1.2 Das Bundesgericht bejaht die Möglichkeit eines aus Liegenschaftshandel und Immobilienverwaltung gemischten Betriebs (BGer 2C\_744/2018 vom 5. August 2019 E. 3.2 f., 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 4.3). In der Regel weist eine Immobilienverwaltung zwar nicht die Merkmale eines Betriebs auf. Ausnahmsweise kann indessen auch eine Immobilienverwaltung das Betriebserfordernis erfüllen. Das setzt aber eine professionelle Immobilienbewirtschaftung voraus (BGer 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.3). Gemäss Ziff. 3.2.2.3 des Kreisschreibens Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 1. Juni 2004 (KS 5) stellt das Halten und Verwalten eigener Immobilien dann einen Betrieb dar, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind: (i) Es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an

Konzerngesellschaften vermietet, (ii) die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten) und (iii) die Mieterträge betragen mindestens das Zwanzigfache des marktüblichen Personalaufwands für die Immobilienverwaltung (Ziff. 3.2.2.3 KS 5). Da mindestens eine Vollzeitstelle mit der Immobilienverwaltung beschäftigt sein muss, ist davon auszugehen, dass der marktübliche Personalaufwand für die Immobilienverwaltung mindestens dem marktüblichen Lohn für eine Vollzeitstelle entspricht. Gemäss dem Verwaltungsgericht Zürich kann die Tätigkeit von Personal auch durch diejenige des Einzelkaufmanns ersetzt werden (vgl. BGer 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 4.1). Dies muss auch für die Tätigkeit eines Personengeschafters gelten. Im Rückweisungsentscheid des Bundesgerichts (BGer 2C\_744/2018 vom 5. August 2019 E. 3.3) wird für die Voraussetzungen eines Mischbetriebs auf E. 3.3 des Bundesgerichtsurteils 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 verwiesen, in welcher Ziff. 3.2.2.3 KS 5 zitiert wird. Folglich ist davon auszugehen, dass die dort statuierten Voraussetzungen auch für die Anerkennung eines aus Liegenschaftenhandel und Immobilienverwaltung gemischten Betriebs massgebend sind. Wenn die Steuerpflichten jedoch nicht nur Liegenschaftenhandel und Immobilienverwaltung, sondern auch Immobiliensanierung betreiben, kann für die Anerkennung eines Mischbetriebs nicht verlangt werden, dass für die Immobilienverwaltung allein eine Vollzeitstelle eingesetzt wird und die Mieterträge allein mindestens dem Zwanzigfachen des marktüblichen Lohns für eine Vollzeitstelle entsprechen, weil ein Teil des Personalaufwands und des Ertrags auch auf die Immobiliensanierung entfällt.

### **E. 2.1.3**

2.1.3.1 Die C\_\_\_\_ & Co. ist eine Kommanditgesellschaft mit Sitz in Basel. Ihr Zweck besteht in der Ausführung sämtlicher Tätigkeiten, die in den Bereich einer Immobilientreuhand fallen. Unbeschränkt haftender Gesellschafter ist der Rekurrent. Kommanditär ist der Sohn der Rekurrierenden (Rekursbegründung vom 10. April 2017, S. 3; Handelsregisterauszug der C\_\_\_\_ & Co.). Die Rekurrierenden machen geltend, die Kommanditgesellschaft sei Trägerin eines Mischbetriebs mit Immobilienverwaltung, Immobilienbau und -umbau sowie Immobilienhandel. Das Immobilienportfolio der Kommanditgesellschaft werde in eigener Regie bewirtschaftet. Ziel sei es, den Immobilienbestand durch Zukäufe, Modernisierungen und Renovationen weiterzuentwickeln (Rekursbegründung vom 30. März 2016, S. 5 [Vorakten Vorinstanz, S. 5]; Rekursbegründung vom 10. April 2017, S. 3 f. und 6). Die Kommanditgesellschaft führe alle Tätigkeiten betriebsintern selber aus und habe keinen Dritten mit der Liegenschaftsverwaltung beauftragt (Rekursbegründung vom 30. März 2016, S. 7 [Vorakten Vorinstanz, S. 7]). Die Kommanditgesellschaft übernehme alle Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Planung, Bewirtschaftung und Vermietung aller ihrer Liegenschaften mit entsprechendem Arbeitseinsatz selbst (Rekursbegründung vom 10. April 2017, S. 10). Zudem arbeite sie nicht für Dritte (Rekursbegründung vom 30. März 2016, S. 5 [Vorakten Vorinstanz, S. 5]; Rekursbegründung vom 10. April 2017, S. 7). Die Kommanditgesellschaft habe einen klaren Marktauftritt gegen aussen und vermiete die Wohnungen in Eigenregie, indem eigenständig Inserate aufgegeben, Wohnungsbesichtigungen durchgeführt, Bewerbungen geprüft, Mietverträge erstellt und versendet, die Wohnungen von ausziehenden Mietern abgenommen und an neu einziehende Mieter übergeben würden. Die Mieterträge betrügen mehr als das Zwanzigfache des marktüblichen Personalaufwands für Immobilienverwaltung. Es werde eine Buchhaltung

geführt und das Rechnungswesen betreut. Zudem gebe es eine Liegenschaftsüberwachung (zum Ganzen Rekursbegründung vom 30. März 2016, S. 5 [Vorakten Vorinstanz, S. 5]; Rekursbegründung vom 10. April 2017, S. 7). Zusätzlich zur Immobilienverwaltung führe die Kommanditgesellschaft diverse Bau- und Umbauprojekte aus und entwickle ihr Immobilienportfolio mit erheblichem Fremdkapital laufend weiter (Rekursbegründung vom 30. März 2016, S. 6 [Vorakten Vorinstanz, S. 6]; Rekursbegründung vom 10. April 2017, S. 8). Bei Um- und Ausbauten werde die komplette Bauleitung selber gemacht (Rekursbegründung vom 30. März 2016, S. 6 [Vorakten Vorinstanz, S. 6]; Rekursbegründung vom 10. April 2017, S. 7). Zum Beleg der behaupteten Tätigkeiten bieten die Rekurrierenden die Einreichung der Bilanzen und Erfolgsrechnungen an (Rekursbegründung vom 30. März 2016, S. 6 [Vorakten Vorinstanz, S. 6]; Rekursbegründung vom 10. April 2017, S. 8). Diese sind dem Gericht von der Steuerverwaltung mit ihrer Stellungnahme vom 29. Oktober 2019 eingereicht worden. In der Rekursbegründung vom 10. April 2017 verweisen die Rekurrierende(besucht am 7. März 2020). Auf dieser wird unter dem Stichwort Portfolio das Immobilienportfolio der Kommanditgesellschaft gezeigt und unter dem Stichwort Vermietung darauf hingewiesen, dass sich die aktuell freien Mietobjekte auf der Homepage-Website der Kommanditgesellschaft fänden. Schliesslich listen die Rekurrierenden in ihrer Rekursbegründung vom 10. April 2017 für einen Teil der Liegenschaften der Kommanditgesellschaft detailliert angebliche Verwaltungsaufgaben auf und bieten die Einreichung von Belegen sowie von Auflistungen für die übrigen Jahre an (Rekursbegründung vom 10. April 2017, S. 10 ■ 22).

2.1.3.2 Zunächst besteht aufgrund der substantiierten und insoweit von der Steuerverwaltung nicht bestrittenen Darstellung der Rekurrierenden kein Zweifel, dass diese die streitigen Immobilien mittels der Kommanditgesellschaft professionell bewirtschaften. Im jetzigen Zeitpunkt ist ein Marktauftritt der Kommanditgesellschaft unter der Website [...] (besucht am 7. März 2020) erstellt. Ob diese Website bereits seit der Steuerperiode 2007 bestanden hat, ist nicht bekannt. Gemäss einer von den Rekurrierenden eingereichten Aufstellung hat die Kommanditgesellschaft mit ihren Liegenschaften in den Jahren 2007 bis 2013 die folgenden Erträge erzielt: CHF 555■582.■ im Jahr 2007, CHF 595■997.■ im Jahr 2008, CHF 849■779.■ im Jahr 2009, CHF 1■896■634.■ im Jahr 2010, CHF 1■744■109.■ im Jahr 2011, CHF 1■910■862.■ im Jahr 2012 und CHF 2■217■667.■ im Jahr 2013 (Rekursbegründung vom 10. April 2017, Beilage 12a). Gemäss der Steuerverwaltung ergibt sich aus den Jahresrechnungen, dass die Kommanditgesellschaft in den Jahren 2007 bis 2013 die folgenden Mieterträge erzielt hat: CHF 566■176.20 im Jahr 2007, CHF 657■407.25 im Jahr 2008, CHF 913■581.55 im Jahr 2009, CHF 1■897■895.51 im Jahr 2010, CHF 1■741■108.97 im Jahr 2011, CHF 1■911■852.13 im Jahr 2012 und CHF 2■236■685.63 im Jahr 2012 (Stellungnahme vom 29. Oktober 2019, Ziff. 1b.bb). Welche Zahlen richtig sind, kann mangels Entscheiderheblichkeit offenbleiben. Hinweise darauf, dass die Immobilien über Dritte vermietet worden wären, bestehen nicht. Damit ist davon auszugehen, dass die Kommanditgesellschaft zur Erzielung der erheblichen Erträge notwendigerweise über einen Marktauftritt verfügt hat. Auch nach Einschätzung der Steuerverwaltung ist das Erfordernis des Marktauftritts erfüllt (Stellungnahme vom 29. Oktober 2019, Ziff. 1.b. aa).

2.1.3.3 Gemäss den Feststellungen der Steuerverwaltung ist in den Jahren 2007 bis 2012 nur der Rekurrent für die Kollektivgesellschaft tätig gewesen. Im Jahr 2013 hat die

Kollektivgesellschaft zusätzlich über eine angestellte Person verfügt (Stellungnahme vom 29. Oktober 2019, Ziff. 1b.bb). Damit ist davon auszugehen, dass die Immobilienverwaltung in den Jahren 2007 bis 2012 vom Rekurrenten als Gesellschafter und im Jahr 2013 von diesem und einer angestellten Person erledigt worden ist. Gemäss der Steuerverwaltung ist damit auch das Erfordernis der Beschäftigung von mindestens einer Person für die Verwaltung der Immobilien erfüllt (Stellungnahme vom 29. Oktober 2019, Ziff. 1.b.bb). Im Übrigen muss der Umfang der Immobilienverwaltung im vorliegenden Fall nicht zwingend einer Vollzeitstelle entsprochen haben, weil die Kollektivgesellschaft gemäss der insoweit von der Steuerverwaltung nicht bestrittenen Darstellung der Rekurrierenden neben Liegenschaftenhandel und Immobilienverwaltung auch Immobiliensanierung betrieben hat.

2.1.3.4 Die Rekurrierenden behaupten, das Erfordernis, dass die Mieterträge mindestens das Zwanzigfache des marktüblichen Personalaufwands für die Immobilienverwaltung betragen, sei erfüllt (Rekursbegründung vom 30. März 2016, S. 5 [Vorakten Vorinstanz, S. 5]; Rekursbegründung vom 10. April 2017, S. 7). Die Steuerverwaltung erklärte in der Vernehmlassung an das Bundesgericht vom 29. April 2019 unter Verweis auf die Jahresrechnungen der Kommanditgesellschaft, sie bestreite nicht, dass das Unternehmen eine Vollzeitstelle für die Verwaltung der Immobilie aufgewendet habe und die Mieterträge mindestens das Zwanzigfache des marktüblichen Personalaufwands für die Immobilienverwaltung betragen haben, wenn davon ausgegangen werde, dass der Rekurrent diese Aufgabe selber übernommen und dafür den Gewinn als Lohn erhalten habe (Vernehmlassung vom 29. April 2019, Ziff. II.5). In der Stellungnahme an das Verwaltungsgericht vom 29. Oktober 2019 erklärt sie demgegenüber, es sei nicht abschliessend geklärt, ob das Erfordernis, dass die Mieterträge das Zwanzigfache des marktüblichen Personalaufwands für die Immobilienverwaltung betragen, für alle vorliegend zu beurteilenden Steuerperioden erfüllt sei (Stellungnahme vom 29. Oktober 2019, Ziff. 1.b.cc). Gemäss den Erfolgsrechnungen hat die Kommanditgesellschaft in den Jahren 2007 bis 2013 gerundet die folgenden Gewinne erzielt: CHF 121'996.■ im Jahr 2007, CHF 119'671.■ im Jahr 2008, CHF 298'088.■ im Jahr 2009, CHF 644'255.■ im Jahr 2010, CHF 500'03.■ im Jahr 2011, CHF 463'173.■ im Jahr 2012 und CHF 101'590.■ im Jahr 2013. Diese sind in den Steuererklärungen als Einkünfte des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklariert worden. Es ist davon auszugehen, dass ein Teil davon das Entgelt für die Verwaltung der Immobilien durch den Rekurrenten darstellt. Im Jahr 2013 hat die Kommanditgesellschaft zudem Löhne von CHF 100'020.■ bezahlt (C\_\_\_\_ & Co., Erfolgsrechnung 01.01.2013 - 31.12.2013). Es ist anzunehmen, dass ein Teil davon das Entgelt für die Verwaltung der Immobilien durch die angestellte Person der Kommanditgesellschaft darstellt. Welcher Anteil des Gewinns und der Löhne als Aufwand für die Immobilienverwaltung zu qualifizieren ist, kann weder den Angaben der Rekurrierenden noch den Akten entnommen werden. Gemäss der Tabelle ■ Monatlicher Bruttolohn nach Wirtschaftsabteilungen (NOGA08) ■ Privater und öffentlicher Sektor zusammen ■ Schweiz [T1\_b] ■ des Bundesamts für Statistik vom 14. Mai 2018 beträgt der Zentralwert (Median) des monatlichen Bruttolohns von Personen ohne Kaderfunktion im Grundstücks- und Wohnungswesen CHF 5'674.■ im Jahr 2008, CHF 5'767.■ im Jahr 2010, CHF 6'109.■ im Jahr 2012 und CHF 5'707.■ im Jahr 2014 und im Bereich der Gebäudebetreuung sowie des Garten- und Landschaftsbaus CHF 4'436.■ im Jahr 2008, CHF 4'385.■ im Jahr 2010, CHF 4'272.■ im Jahr 2012 und CHF 4'643.■

im Jahr 2014. Angesichts dieser statistischen Werte ist davon auszugehen, dass der marktübliche Lohn für eine mit Immobilienverwaltung beschäftigte Vollzeitstelle in den Jahren 2007 bis 2013 mindestens CHF 4'000.00 pro Monat betragen hat und dass jedenfalls ein Monatslohn von mehr als CHF 6'000.00 als marktüblich betrachtet werden kann. In den Jahren 2007 bis 2009 haben die Mieterträge gemäss der Steuerverwaltung zwischen CHF 566'176.20 und CHF 913'581.55 und gemäss den Rekurrierenden zwischen CHF 555'582.00 und CHF 849'779.00 betragen. Damit entsprechen die Mieterträge nicht mindestens dem Zwanzigfachen des marktüblichen Lohns für eine Vollzeitstelle (20 x 12 x CHF 4'000.00 = CHF 960'000.00). Dies ist für die Anerkennung eines Mischbetriebes aber auch nicht zwingend erforderlich, weil die Kollektivgesellschaft gemäss der insoweit von der Steuerverwaltung nicht bestrittenen Darstellung der Rekurrierenden neben Liegenschaftenhandel und Immobilienverwaltung auch Immobiliensanierung betrieben hat. In den Jahren 2010 bis 2013 haben die Mieterträge gemäss der Steuerverwaltung zwischen CHF 1'741'108.97 und CHF 2'236'685.63 und gemäss den Rekurrierenden zwischen CHF 1'744'109.00 und 2'217'667.00 betragen. Damit übersteigen die Mieterträge das Zwanzigfache des marktüblichen Lohns für eine Vollzeitstelle (20 x 12 x CHF 6'000.00 = CHF 1'440'000.00).

2.1.4 Aus den vorstehenden Gründen ist davon auszugehen, dass die Rekurrierenden mittels der Kommanditgesellschaft einen Mischbetrieb geführt und neben dem Liegenschaftenhandel auch Immobilienverwaltung und -sanierung betrieben haben.

## **E. 2.2**

2.2.1 Die Rekurrierenden behaupteten, bei den Liegenschaften, auf denen sie ordentliche Abschreibungen geltend machen, handle es sich um Betriebsliegenschaften und damit betriebsnotwendiges Anlagevermögen (Rekursbegründung vom 30. März 2016, S. 5 ff. [Vorakten Vorinstanz, S. 5 ff.]; Rekursbegründung vom 10. April 2017, S. 3, 8 und 10). Die Kommanditgesellschaft benötige die Liegenschaften zur Arbeitsbeschaffung, d.h. als Objekte, die verwaltet werden könnten, und als Projekte, die umgebaut und renoviert werden könnten. Allein schon die Tatsache, dass die Kommanditgesellschaft Mietzinseinnahmen in der Grössenordnung von über CHF 2 Mio. generiere, zeige, dass die Liegenschaften betriebsnotwendig seien und eine Verwaltungstätigkeit erforderlich sei (Rekursbegründung vom 30. März 2016, S. 7 [Vorakten Vorinstanz, S. 7]; Rekursbegründung vom 10. April 2017, S. 8).

2.2.2 Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen gemäss Art. 8 Abs. 4 des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG, SR 642.14) sind mit Mehrfamilienhäusern überbaute und fremdvermietete Liegenschaften zwar insoweit in einem landläufigen Sinn **betriebsnotwendig**, als ein Immobilienverwaltungsbetrieb ohne solche Liegenschaften nicht existieren kann. Das bedeute aber nicht, dass die Immobilien auch im Sinne des Ersatzbeschaffungsrechts betriebsnotwendig sind, weil hier ein Zwang zur Wiederbeschaffung wie bei echt betriebsnotwendigen Liegenschaften im Anlagevermögen nicht bestehe (BGer 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 5.1). Gemäss dem Rückweisungsentscheid des Bundesgerichts gilt für die Frage der Zulässigkeit ordentlicher Abschreibungen ein weiterer Begriff des betriebsnotwendigen Vermögens bzw. der Betriebsliegenschaften und darf die Rechtsprechung zur Ersatzbeschaffung zur Beantwortung dieser Frage nicht herangezogen werden (vgl. BGer 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.2). Die betriebsnotwendigen Vermögenswerte bilden unerlässliche

Bestandteile der betrieblichen Einheit. Ihre Veräusserung würde zu einer substanziellen Veränderung des Betriebs führen (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 71). Folglich ist für die Frage der Zulässigkeit ordentlicher Abschreibungen davon auszugehen, dass alle Liegenschaften, die sich im Geschäftsvermögen der Steuerpflichtigen befinden, fremdvermietet sind und vom Mischbetrieb der Steuerpflichtigen verwaltet werden, Betriebsliegenschaften dieses Mischbetriebs darstellen und zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehören.

2.2.3 Abgesehen von der Liegenschaft D\_\_\_\_\_ im Jahr 2009 hat die Kommanditgesellschaft mit allen Liegenschaften, auf denen die Rekurrierenden in der Stellungnahme vom 16. Oktober 2019 oder die Steuerverwaltung in der Stellungnahme vom 29. Oktober 2019 ordentliche Abschreibungen erwähnen, in den Jahren, für die ordentliche Abschreibungen geltend gemacht werden, einen Ertrag erzielt (Stellungnahme vom 16. Oktober 2019, S. 4 ■ 6 sowie Beilagen VG-01 ■ VG-04; Rekursbegründung vom 10. April 2017, Beilage 12a; Stellungnahme vom 29. Oktober 2019, Ziff. 4). Folglich ist davon auszugehen, dass die betreffenden Liegenschaften in den entsprechenden Jahren fremdvermietet gewesen sind, Betriebsliegenschaften dargestellt haben und zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen des Mischbetriebs gehört haben. Auf der Liegenschaft D\_\_\_\_\_ machen die Rekurrierenden ab dem Jahr 2009 ordentliche Abschreibungen geltend (Stellungnahme vom 16. Oktober 2019, S. 5 f. sowie Beilagen VG-02-VG-04). Einen Ertrag hat die Gesellschaft mit dieser Liegenschaft zwar erst ab dem Jahr 2010 erzielt (Rekursbegründung vom 10. April 2017, Beilage 12). Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass die Liegenschaft zum Zweck der Verwaltung und Vermietung erworben worden ist und die Kommanditgesellschaft im Jahr 2009 mit Vorbereitungsarbeiten für die Vermietung, möglicherweise in der Form von Umbau- oder Renovationsarbeiten, beschäftigt gewesen ist.

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