

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2022.113 vom 18. November 2022

BS Appellationsgericht, 2022-11-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2022.113

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2022.113 du 18 novembre 2022

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2022.113 del 18 novembre 2022

Erwägungen

E. 1

VRPG). Dies trifft auf den Rekurrenten als Adressaten des angefochtenen Entscheids zu. Der Rekurs wurde rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 i.V.m. § 164 Abs. 2 StG). Darauf ist einzutreten.

1.3Die 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 (siehe § 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.

1.4Im verwaltungsgerichtlichen Rechtsmittelverfahren können in Steuersachen neue Tatsachen und Beweismittel, die bei der Vorinstanz nicht geltend gemacht worden sind («Noven»; vgl. im Allgemeinen Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, Grundlagen und Bundesrechtspflege, 4. Auflage, Basel 2021, Rz. 1134), nur beschränkt berücksichtigt werden. Auf das Motiv der Rekurrierenden, die nach ihrer Auffassung falschen Feststellungen zu entkräften, kann es bei der Beantwortung der Frage, ob es sich bei den vorgebrachten Tatsachen um Noven handelt, nicht ankommen. Die Zulassung der Geltendmachung neuer Tatsachen und Beweismittel im verwaltungsgerichtlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren ist in Steuersachen bundesrechtlich gemäss Art. 110 des Bundesgerichtsgesetzes (BGG, SR 173.110) nicht vorgeschrieben, weil diesem mit dem Rekursverfahren vor der Steuerrekurskommission bereits ein Rechtsmittelverfahren vor einem Gericht im materiellen Sinne vorangegangen ist. Noven sind im steuerrechtlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht deshalb nur nach Massgabe des kantonalen Rechts zulässig (VD.2017.92 vom 28. April 2020 E. 1.2.1 m.w.H.). Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist damit für die Beurteilung des Rekurses bzw. der Beschwerde durch das Verwaltungsgericht die Sachlage massgebend, wie sie im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids bestanden hat und belegt wurde (vgl. dazu VGE VD.2017.92 vom 28. April 2020 E. 1.2.1; Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277, 300 f.). Daraus folgt nach feststehender Praxis des Verwaltungsgerichts, dass Noven trotz der Geltung des Untersuchungsgrundsatzes gemäss § 18 VRPG im verwaltungsrechtlichen Verfahren in Berücksichtigung des funktionellen Instanzenzugs nicht zugelassen werden (VGE VD.2020.171 vom 31. Januar 2021 E. 3.3, VD.2018.170 vom 7. Juni 2019 E. 2.3.3.4; vgl. auch BGer 1A.211/2001 vom 3. Mai 2002 E. 2.1). Anders zu entscheiden hiesse, einer trölerischen Prozessführung Vorschub zu leisten. Denn mit dem Novenverbot soll vermieden werden, dass

Steuerpflichtige im Verfahren vor der zweiten kantonalen Gerichtsstanz die Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten nachholen, wenn sie dies im Einspracheverfahren vor der Steuerverwaltung und im Verfahren vor der Steuerrekurskommission versäumt haben (zum Ganzen BGE 131 II 548 E. 2.3; VGE VD.2015.47 vom 21. April 2016 E. 2.3). Immerhin ist von diesem Grundsatz dann abzuweichen, wenn das Festhalten an der ursprünglichen Sach- und Rechtslage einem überspitzten Formalismus gleichkäme und zu einem prozessualen Leerlauf führte. Noven werden auch dann zugelassen, wenn die neuen Tatsachen und Beweismittel dem Nachweis bereits früher vorgetragener Behauptungen dienen (VGE VD.2018.170 vom 7. Juni 2019 E. 2.3.3.4, VD.2015.47 vom 21. April 2016 E. 2.3; Wullschleger/Schröder, a.a.O., S. 277, 301; Stamm, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 477, 509 f.).

1.5 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; BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5).

E. 2

2.1 Der Rekurs richtet sich zunächst gegen die Aufrechnung der geltend gemachten Liegenschaftsverwaltungskosten. Angefochten ist vorliegend der Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Stadt vom 2. Dezember 2021. Mit diesem wurde das Begehren des Rekurrenten um Korrektur der Veranlagung kantonale Steuern Basel-Stadt 2016 und um Anerkennung sowie Abzugsfähigkeit des geltend gemachten Liegenschaftsverwaltungsaufwands abgelehnt bzw. wurden diese Kosten nur teilweise zum Abzug zugelassen.

2.2 Die Steuerrekurskommission erwog im angefochtenen Entscheid, der Rekurrent beantrage unter anderem, Löhne im Umfang von CHF 35'524.30 als Liegenschaftsfremdverwaltungskosten zum Abzug zuzulassen. Der Rekurrent reiche im Rekursverfahren einen Lohnausweis sowie den Arbeitsvertrag von B_____ ein, woraus hervorgehe, dass er für die Hauswartungsarbeiten der genannten Liegenschaft zuständig sei. Die Lohnkosten in der Höhe von CHF 4'800.■ seien daher zum Abzug zuzulassen und der Rekurs sei in diesem Punkt gutzuheissen. Bei den übrigen geltend gemachten Lohnzahlungen würden keine Stundenrapporte oder Ähnliches vorliegen, aus welchen der effektive Aufwand für die Liegenschaften ersichtlich wäre. Insgesamt seien die von der Steuerverwaltung gewährten 5 % der Mieteinnahmen als angemessene Berücksichtigung für den Aufwand zu qualifizieren. Mit 5 % liege die Pauschale bereits an der oberen Grenze (von 3■5 %) und beachte damit die vom Rekurrenten als aufwendig beschriebene Verwaltung. Bei den geltend gemachten unverhältnismässig hohen Telefonkosten (CHF 9'307.45), bei den Portokosten (Buchung im Umfang von CHF 1'700.■) und beim geltend gemachten Werbeaufwand (CHF 14.40) sei nicht nachvollziehbar, in welchem Umfang diese auf die Liegenschaftsverwaltung zurückzuführen seien. Daher seien sie nicht zum Abzug zugelassen. Der geltend gemachte Betrag von CHF 1'000.■ für Gerichtskosten könne anhand der vorliegenden Unterlagen nicht geprüft werden und könne damit nicht zum Abzug zugelassen werden. Mit Ausnahme des erwähnten Lohnes für die Hauswartsarbeiten von B_____ könne der Rekurrent seine Verwaltungskosten nicht belegen. Aus diesem Grund habe die Steuerverwaltung diese zu Recht nicht zum Abzug zugelassen

und eine Verwaltungspauschale in zulässigem Rahmen gewährt.

2.3 Der Rekurrent bringt dagegen vor, dass im Zusammenhang mit den erzielten Mieterträgen höhere Kosten von Dritten im Zusammenhang mit der Liegenschaftsverwaltung angefallen seien, als im Entscheid der Steuerrekurskommission zum Abzug zugelassen worden seien. Der Rekurrent macht geltend, dass die Kosten der Liegenschaftsverwaltung eher hoch seien. Bei den vermieteten Wohnungen handle es sich um günstige Wohnungen, welche oft von Mietern mit geringen finanziellen Mitteln bewohnt würden. Es komme daher oft zu verspäteten Zahlungen und Zahlungsrückständen dieser Mieter. Dies führe zu relativ hohen Verwaltungskosten, sei es durch schriftliche und telefonische Mahnung von Zahlungsausständen oder Betreibungs- oder Gerichtsverfahren für die Ausweisung von Mietern oder andere zeit- und kostenintensive Verfahren wie Schlichtungsverfahren bei Mietstreitigkeiten. Zudem handle es sich bei den Liegenschaften um ältere Liegenschaften. Die Verwaltung dieser Liegenschaften, vor allem die Planung der Instandhaltungs- und Unterhaltmassnahmen, erfordere einen höheren zeitlichen Aufwand als dies für neuere Liegenschaften der Fall sei. Dazu ist zu bemerken, dass der Rekurrent für seine Behauptungen keinerlei Beweise vorlegt. Er vermag insbesondere nicht zu belegen, dass es bei den in seinem Eigentum stehenden Liegenschaften «oft zu verspäteten Zahlungen und Zahlungsrückständen» der Mieter komme, was schriftliche oder telefonische Mahnungen sowie Betreibungs- oder Gerichtsverfahren erfordert habe.

Der Rekurrent macht weiter geltend, dass die Liegenschaftsverwaltung Personalaufwendungen Dritter in der Höhe von CHF 40'898.■ verursacht habe. Diese Position enthalte die Löhne der Ehefrau des Rekurrenten C___ (CHF 18'000.■), von D___ (CHF 3'824.■) und E___ (CHF 10'184.■) sowie von B___. B___ sei für die Hauswartung und die anderen Mitarbeiterinnen seien für die Liegenschaftsverwaltung (Schreiben der Rechnungen, Informieren der Mieterinnen und Mieter über durchzuführende Arbeiten und Führen der Kreditor- und Debitorbuchhaltung) zuständig. Das Arbeitspensum von D___ und E___ umfasse pro Woche zweimal vier Stunden (20 %) und das Pensum von C___ betrage ca. 10 Stunden pro Woche bzw. 25 %. Nach Ansicht des Rekurrenten sei auch der geltend gemachte Mietaufwand von CHF 15'000.■ zum Abzug zuzulassen. Hierbei handle es sich um die Miete zur Benützung der Büroräumlichkeiten in der Liegenschaft [...], Basel für die zur Liegenschaftsverwaltung angestellten Personen. Im Zusammenhang mit dem Mietaufwand sei auch der Unterhalt sowie die Reparatur der Einrichtungen im Umfang von CHF 647.80 (Reparaturen sowie Anschaffungen von IT-Hardware wie Kopierer, Telefone, Internet oder Bürosysteme) zu berücksichtigen. Weiter sei der Fahrzeugaufwand von insgesamt CHF 19'637.79 (Leasinggebühr, Autoversicherungen, Parkkarte, Motorfahrzeugkontrollen, Benzin, Parkgebühren und Reparaturen) unter Abzug eines Privatanteils von 25 % zu Unrecht nicht zum Abzug zugelassen worden. Des Weiteren seien der Aufwand für Büromaterial und Drucksachen von CHF 2'261.36, der Telefon- und Telefaxaufwand von insgesamt CHF 4'990.10 unter Abzug eines Privatanteils von 25 % sowie Portokosten von CHF 819.60 anzurechnen. Ebenfalls als Aufwand anzurechnen seien Buchhaltungskosten von CHF 3'000.■, der Aufwand von CHF 1'640.■ aus einem Gerichtsverfahren sowie die Providerkosten von [...] von CHF 14.40 für die Onlinepräsenz der vom Rekurrenten gehaltenen Liegenschaften sowie Zinsaufwand resp. Spesen von CHF 432.29 aus Gebühren von Benzinkarten, Kreditkarten und Bankgebühren.

2.4 Es ist vorliegend unbestritten, dass sich die Liegenschaften [...], [...] und [...] im Privatvermögen des Rekurrenten befinden. Angefochten im vorinstanzlichen Verfahren und damit Inhalt des vorliegenden Rekursverfahrens ist alleine die Veranlagung der kantonalen Steuern Basel-Stadt des Rekurrenten pro 2016. Es ist unbestritten, dass für die Steuerperiode 2016 keine selbständige Erwerbstätigkeit im Zusammenhang mit den Liegenschaften bestand. Gemäß § 31 Abs. 2 lit. a^c StG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten und die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien sowie die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Gemäss Abs. 3 derselben Bestimmung erlässt der Regierungsrat Ausführungsbestimmungen und er kann Pauschalansätze festlegen. Die Verordnung vom 14. November 2000 zum Gesetz über die direkten Steuern (StV, SG 640.110) sieht demensprechend in § 33 als Grundsatz vor, dass bei vermieteten, verpachteten oder selbstgenutzten Grundstücken die nachgewiesenen Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden können. Zu den abzugsfähigen Kosten der Verwaltung gehören gemäss § 34 Abs. 3 StV insbesondere die Auslagen für Porti, Telefon, Inserate, Formulare und Betreibungen; ferner die tatsächlichen Entschädigungen an Liegenschaftsverwalter oder -verwalterin, nicht hingegen die kalkulatorischen Kosten für die eigene Arbeit des Hauseigentümers oder der Hauseigentümerin. Nicht abziehbar sind namentlich die Lebenshaltungskosten (§ 35 Abs. 1 StV). Bei dem vom Rekurrenten geltend gemachten finanziellen Aufwand in der Höhe von CHF 83'191.54 im Zusammenhang mit der Verwaltung seiner Liegenschaften handelt es sich um steuermindernde Tatsachen, die von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen sind. Die steuerpflichtige Person trägt dafür somit die objektive Beweislast, d.h. die Folgen der Beweislosigkeit (VGE VD.2020.214 und 215 vom 25. Januar 2022 E. 2.4, VD.2017.81 vom 6. Februar 2018 E. 2.1.2, VD.2015.149 und 150 vom 10. April 2017 E. 4.2.2.2; 663/2007 vom 16. Juni 2008 E. 2.2; 649/2003 vom 20. April 2004 E. 3a; vgl. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102²²² DBG, Basel 2015, Einführung zu Art. 122 ff. N 36; Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht (dargestellt am Beispiel der direkten Bundessteuer), in: ASA 56 [1987/1988], S. 577, 624 ff.; BGE 140 II 248 E. 3.5; 121 II 257 E. 4c/aa). Wird kein Beweis für die steuermindernde Tatsache erbracht, so hat die steuerpflichtige Person die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. BGer 2C_154/2009 vom 28. September 2009 E. 5.2, mit Hinweisen; VGE 631/2006 vom 3. Juli 2006 E. 2.3, in: BStPra 2007, S. 516 f.). Da der Rekurrent geltend macht, dass die von ihm behaupteten Ausgaben Verwaltungskosten für die Liegenschaften darstellten und somit für die Verwaltung der Liegenschaft erforderlich gewesen seien, trifft ihn die entsprechende Beweislast. Er hat somit nicht nur nachzuweisen, dass diese Ausgaben tatsächlich angefallen sind, sondern auch den direkten Bezug zur Liegenschaftsverwaltung nachzuweisen und somit zu belegen, dass es sich tatsächlich um (Fremd-)Kosten im Zusammenhang mit der Verwaltung der Liegenschaft handelt.

Die Steuerverwaltung kam im Einspracheentscheid zum Schluss, dass dem Rekurrenten der Nachweis von Liegenschaftsverwaltungskosten in der geltend gemachten Höhe nicht gelinge. Mangels besserer Unterlagen und da die Kosten für die Verwaltung und Wartung einer Liegenschaft durch Dritte in der Regel 3⁵ % der Mieteinnahmen betragen würden, könnten im vorliegenden Fall Kosten der Fremdverwaltung in der Höhe von 5 % berücksichtigt werden. Ein Nachweis, weshalb höhere Kosten abzugsfähig sein sollten, sei nicht erbracht worden. Dementsprechend wurden unter dem Titel Verwaltungskosten für

die Liegenschaft [...] CHF 3'580.■, für die Liegenschaft [...] CHF 3'563.15, für die Liegenschaft [...] CHF 11'323.■ und für die im Kanton Basel-Landschaft gelegene Liegenschaft CHF 6'234.85 zugelassen. Somit seien insgesamt CHF 24■701.■ resp. für die Liegenschaften im Kanton Basel-Stadt CHF 18■466.15 zugelassen worden. Diese Pauschale umfasse auch den Lohn der Ehefrau des Rekurrenten in Höhe von CHF 18■000.■. Zur von der Steuerverwaltung zum Abzug zugelassenen Summe von CHF 18'466.15 kommt gemäss dem angefochtenen Entscheid der Steuerrekurskommission der Lohnaufwand für B_____ in der Höhe von CHF 4'800.■ hinzu. Damit belaufen sich vorliegend die zugelassenen Liegenschaftsverwaltungskosten auf insgesamt CHF 23'266.15. Der Rekurrent müsste somit beweisen, dass die tatsächlichen Liegenschaftsverwaltungskosten über diesem Betrag von CHF 23'266.15 liegen. Entgegen den Ausführungen des Rekurrenten gelingt ihm dieser Beweis nicht.

Die vom Rekurrenten eingereichten Abrechnungen und Belege basieren nach wie vor auf dem Konzept der (unbestrittenermassen nicht mehr ausgeübten) selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten. Für seine frühere selbständige Erwerbstätigkeit hat es keine Rolle gespielt, ob der von ihm geltend gemachte Aufwand tatsächlich für die Verwaltung der drei Liegenschaften in Basel-Stadt angefallen ist oder für andere Tätigkeitsfelder des Rekurrenten resp. von dessen Büro. Der Rekurrent hat in seinem Rekurs vom 5. Dezember 2020 denn auch selbst ausgeführt, dass die Erträge seiner Liegenschaften mit allen Aufwänden und Ausgaben «immer zusammen bilanziert» worden seien. Auch in seiner Steuererklärung pro 2016 deklarierte der Rekurrent nach wie vor einen Verlust aus selbständiger Tätigkeit in der Höhe von CHF 109'165.■. Dies sei aber «falsch interpretiert» worden. Seit der Aufgabe seiner selbständigen Tätigkeit würde sich nun alles «um Liegenschaftsverwaltung zusammen» bewegen und es handle sich um Verwaltungsaufwandkosten (Begründung des Rekurses an die Steuerrekurskommission, S. 2 f.). Der Rekurrent übersieht dabei aber, dass sich die Anforderungen an den Nachweis von abzugsfähigen Kosten der Verwaltung gemäss § 31 Abs. 2 StG resp. § 34 Abs. 3 StV wesentlich von denjenigen des Nachweises von abziehbaren Kosten im Zusammenhang mit einer selbständigen Tätigkeit unterscheidet. Die Steuerverwaltung wies den Rekurrenten im Schreiben vom 20. August 2020 ausdrücklich auf die Anforderungen an den Nachweis von Verwaltungskosten hin. Sie stellte fest, dass die einzelnen Kosten begründet und nachgewiesen werden müssen, insbesondere, dass es sich um Fremdverwaltungskosten für die Liegenschaften handelt und nicht um Aufwendungen für eigene Bemühungen. Dennoch ist den vom Rekurrenten eingereichten Belegen keine unterschiedliche Zuordnung von Auslagen zu allgemeinen Tätigkeiten des Rekurrenten resp. dessen persönlicher Lebenshaltung einerseits und der Verwaltungstätigkeit für die drei Liegenschaften andererseits zu entnehmen.

Der Rekurrent ist im Büro an der [...] neben der Verwaltung der Liegenschaften in den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft offensichtlich auch im Jahr 2016 anderen Aktivitäten nachgegangen. Dies wird etwa ersichtlich aus den im erstinstanzlich noch geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Filmprojekt in Indien. Eine Abgrenzung der nicht mit der Verwaltung der Liegenschaften zusammenhängenden Aktivitäten und der damit zusammenhängenden Kosten resp. der eigenen Lebenshaltungskosten ist aufgrund der Angaben des Rekurrenten resp. der von ihm eingereichten Belege nicht möglich. Weiter sind D_____ und E_____ für die «Liegenschaftsbetreuung in BS und BL sowie für Allg. Büroarbeiten» zuständig (gemäss

Arbeitsvertrag vom 5. August 2016 resp. 21. Januar 2016, Rekursbeilage 17 resp. 18). Es fehlt jegliche Substantiierung einer Angabe, welcher Teil ihrer Tätigkeit tatsächlich für die Verwaltung der drei Liegenschaften in Basel-Stadt angefallen sein soll. Von einem entsprechenden Nachweis kann keine Rede sein. Für C____, die Ehefrau des Rekurrenten, liegt ebenfalls ein Arbeitsvertrag vor. Dieser sieht 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 8 Stunden pro Woche vor (Rekursbeilage 16). Erstens fehlt auch hier ein Nachweis der tatsächlich erbrachten Arbeiten im Zusammenhang mit den hier relevanten Liegenschaften in Basel-Stadt. Zweitens erschliesst sich nicht und wird auch nicht belegt, dass C____ tatsächlich für die drei Liegenschaften in Basel-Stadt Arbeiten in diesem Umfang erbracht hat; gegen einen solchen tatsächlichen Aufwand spricht, dass zusätzlich noch D____ und E____ ebenfalls mehrere Stunden für die Liegenschaftsverwaltung tätig gewesen sein sollen. Der Rekurrent gibt an, dass C____ zusätzlich zu den im Arbeitsvertrag festgelegten 8 Stunden jeweils noch «Randtermine mit Mietern und Notfälle ausserhalb der Geschäftszeiten» wahrgenommen habe. Auch dies wird jedoch in keiner Weise nachgewiesen.

Ebenso wenig ist nachvollziehbar, dass für die Verwaltung von drei Liegenschaften im Kanton Basel-Stadt ein Fahrzeugaufwand von CHF 14'728.34 angefallen sein soll. Der Rekurrent reicht zwar Belege für die Kosten von Betrieb und Unterhalt der beiden Fahrzeuge Audi [...] und Mercedes-Benz [...] ein. Dabei handelt es sich aber offensichtlich um privat vom Rekurrenten genutzte Fahrzeuge. Der Rekurrent zeigt in keiner Weise nachvollziehbar auf, geschweige denn belegt er, dass diese zu 75 % für die Verwaltung der drei Liegenschaften in Basel-Stadt eingesetzt worden sein sollen. Dies geht insbesondere nicht aus den «Sammelbelegen Fahrzeugaufwand» (Rekursbeilage 26) hervor. In diesen sind offensichtlich alle mit diesen Fahrzeugen zusammenhängenden Ausgaben, aber beispielsweise auch der Kauf von Nahrungsmitteln bei Tankstellenshops in [...] und [...] oder etwa die Rechnung von [...] für Schlüssel- und Wagenübergabe bei Rückkehr oder die Mietkosten für einen Mietwagen in Spanien abgelegt. Es zeigt sich daraus, dass der Rekurrent bei dem geltend gemachten Aufwand keine Unterscheidung machte zwischen Ausgaben, welche tatsächlich bei der Verwaltung der drei Liegenschaften in Basel anfielen, und übrigen Aufwand, der andere Aktivitäten des Rekurrenten resp. seine Lebenshaltungskosten betrifft. Dies wird auch aus den «Sammelbelegen Büromaterial und Büroeinrichtung» (Rekursbeilage 27) ersichtlich. Darin sind unter anderem Belege für Einkäufe bei der [...], bei [...], aber auch bei der [...] in [...] abgelegt, ohne dass sich daraus ein Bezug zur Verwaltung der drei Liegenschaften in Basel-Stadt ableiten lässt. Dies gilt beispielsweise auch für den Kauf eines Couchtisches [...] im Wohnpark [...]. Die mangelnde Abgrenzung der eigenen Lebenshaltungskosten von den Kosten der Liegenschaftsverwaltung geht auch aus den «Sammelbelegen Telefon- und Telefaxaufwand» (Rekursbeilage 28) hervor. Neben den Kosten des Abonnements lautend auf das Büro des Rekurrenten «[...]» sind darin auch die an den Rekurrenten in [...] gerichteten Rechnungen für Mobiltelefonie abgelegt. Dass für die Verwaltung der drei Liegenschaften in Basel-Stadt tatsächlich Telefonkosten in der Höhe von CHF 3'742.68 angefallen sein sollen, wird vom Rekurrenten in keiner Weise substantiiert, geschweige denn belegt.

Aus den vorgenannten Gründen ist die Steuerverwaltung und ihr folgend die Steuerrekurskommission zu Recht zum Schluss gekommen, dass dem Rekurrenten der Nachweis, dass die von ihm geltend gemachten Kosten tatsächlich für die Verwaltung der Liegenschaft durch Dritte angefallen sind, nicht gelingt. Dabei ist auch zu beachten, dass die eigene Tätigkeit des Rekurrenten für die Verwaltung und der damit zusammenhängende Aufwand nicht zum Abzug gebracht werden können. Der Rekurrent weist in seiner Rekursbegründung zu Recht darauf hin, dass aus seinen Aufstellungen hervorgehe, dass Kosten für die Verwaltung der drei Liegenschaften anfielen und dass diese im Zweifelsfall zu schätzen seien (Rekursbegründung, Rz. 66). Da der Rekurrent in keiner Weise aufzeigen kann, welcher Anteil der geltend gemachten Kosten tatsächlich die Verwaltung der drei Liegenschaften in Basel betrifft, hat die Steuerverwaltung zu Recht eine Schätzung vorgenommen und dabei Verwaltungskosten im Umfang von 5 % der Mieteinnahmen angerechnet (CHF 24'701.■ insgesamt resp. CHF 18'466.15 für die Liegenschaften in Basel-Stadt). Gemäss dem Entscheid der Steuerrekurskommission wird zusätzlich der Lohnaufwand für B_____ in der Höhe von CHF 4'800.■ zum Abzug zugelassen. Der Rekurrent vermag nicht aufzuzeigen, dass mit diesem Betrag der Anteil der geltend gemachten Kosten, der tatsächlich als Drittkosten für die Verwaltung der Liegenschaft (Anteil Mietkosten für Büro, Lohnkosten, Auslagen etc.) zu qualifizieren ist, nicht gedeckt wird. Entgegen den Ausführungen des Rekurrenten liegt daher keine Grundlage dafür vor, vorliegend höhere Kosten zum Abzug zuzulassen.

E. 3

3.1 Zudem macht der Rekurrent geltend, dass die von ihm für die Liegenschaften gebildeten Rückstellungen von insgesamt CHF 30'000.■ zu Unrecht im Jahr 2016 steuererhöhend berücksichtigt worden seien.

3.2 Weder die Steuerrekurskommission noch die Steuerverwaltung äussern sich in den jeweiligen Entscheiden inhaltlich zur Frage der Aufrechnung der Rückstellungen.

3.3 Der Rekurrent führt aus, die Übertragung der Liegenschaften in das Privatvermögen sei der Steuerverwaltung Basel-Stadt seit dem 20. August 2019 mit Mitteilung über die Einsprache-Entscheide der Jahre 2014 bis 2016 des Kantons Basel-Landschaft bekannt. Die Steuerperiode 2015 sei erst nach dieser Mitteilung, nämlich am 28. November 2019, definitiv veranlagt worden. Dabei seien die Liegenschaften als dem Privatvermögen zugehörig veranlagt und keine Aufrechnung der Rückstellungen vorgenommen worden. Wenn schon die Verwaltungstätigkeit der Liegenschaften seit 2016 keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr darstellen würde, hätte die Besteuerung der Rückstellungen im Jahr 2015 bzw. mit der Überführung der Liegenschaften erfolgen sollen. Im Privatvermögen könnten weder Rückstellungen gebildet noch weitergeführt werden. Eine nachträgliche Besteuerung der Privatentnahme im Jahr 2016 sei daher unzulässig und widerspreche dem Periodizitätsprinzip, das die Steuerverwaltung in der Regel (zu Recht) zur Anwendung bringe (Art. 40 Abs. 2 DBG; § 40 Abs. 1 StG). In seiner Begründung der Einsprache vom 5. Oktober 2020 macht der Rekurrent ausserdem geltend, dass die Rückstellungen per 1. Januar 2017 aufgelöst worden seien.

3.4 Im handelsrechtlichen Sinne wird mit einer Rückstellung der laufenden Geschäftsperiode ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust, der sich erst in einem späteren Geschäftsjahr geldmässig verwirklicht, gewinnmindernd angerechnet (BGE 141 II

83 E. 5.1 S. 87; 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. 10 N 18; vgl. Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz (StG ZH), 3. Auflage, Zürich 2013, § 64 N 116). Mit der Rückstellung wird ein Aufwand erfolgswirksam berücksichtigt, der noch nicht zur Ausgabe geworden ist. Rückstellungen werden steuerrechtlich nur im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit berücksichtigt (vgl. Reich, Steuerrecht, 3. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2020, § 15 Rz. 5). Sie sind nur zulässig, wenn die Verpflichtung auf Gesetz oder Vertrag beruht (BGer 2C_490/2016 vom 25. August 2017 E. 5.2, 2C_581/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; vgl. Reich/Züger/Betschart, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 29 N 15; a.M. Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 29 N 8 und Richner et al., a.a.O., § 64 StG ZH N 123 sowie Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 ■ 48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung natürliche Personen, Therwil 2001, Art. 29 N 14, mit Hinweis auf Gurtner, Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer, in: ASA 61 [1992/1993], S. 355, 367, und Stoll, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, Diss. Zürich 1992, S. 77) und im betreffenden Geschäftsjahr begründet worden ist (Botschaft Steuerharmonisierung, in: BBl 1983 III S. 1, 169; vgl. BGer 2C_490/2016 vom 25. August 2017 E. 5.2, 2C_581/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; Reich/Züger/Betschart, a.a.O., Art. 29 N 15). Fällt die geschäftsmässige Begründetheit weg, werden die Rückstellungen steuerrechtlich von Gesetzes wegen aufgelöst und aufgerechnet (§ 19 Abs. 3 i.V.m. § 69 Abs. 1 Bst. b Ziff. 2 StG; BGer 2C_392/2009 E. 2.4; Simonek, Unternehmenssteuerrecht, Zürich 2019, § 8 N 167). Auch wenn eine strenge Berücksichtigung des Grundsatzes der Periodizität der Besteuerung eine rückwirkende Aufrechnung auf den Zeitpunkt erfolgen müsste, in welchem die Ursache für die Passivierung weggefallen ist, so wird in der Praxis die steuerrechtliche Auflösung jeweils in jener Periode vorgenommen, in der die Unbegründetheit von der Steuerbehörde festgestellt wird (BGer 2C_392/2009 E. 5.1; Richner et al., a.a.O., § 64 StG ZH N 133, mit Hinweis auf Reicher et al., a.a.O., Art. 29 N 49, mit weiteren Hinweisen). Insbesondere können steuerliche Rückstellungen auch aufgelöst werden, bevor die Unternehmerin oder der Unternehmer dies tut, unabhängig davon, wann der Wegfall der Ursache entdeckt wird (Reich/-Züger/Betschart, a.a.O., Art. 29 N 48, mit Hinweisen). Unterlässt die Steuerbehörde die Auflösung der Rückstellungen in den Vorjahren, so führt dies nicht zu einem Anspruch auf Fortführung einer Rückstellung (BGer 2C_392/2009 E. 2.4, 3.2; Reich/Züger/Betschart, a.a.O., Art. 29 N 49). Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) gebietet, dass Rückstellungen nachträglich steuerlich berücksichtigt werden, sobald der Wegfall der Ursachen für die Rückstellungen feststeht, da die Rückstellungen das steuerbare Einkommen zuvor verminderten (vgl. VGE VD.2019.224 und 225 vom 24. Juli 2020 E. 3.6.3).

Die Veranlagungsverfügung kantonale Steuern 2015/Rektifikat 1 vom 28. November 2019 zählt die drei im Kanton Basel-Stadt gelegenen Liegenschaften zum Privatvermögen. Davon abgesehen sind jedoch beim steuerbaren Vermögen auch weiterhin «Aktiven Geschäft» sowie «Geschäftsschulden» sowie Einkünfte resp. Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit vorhanden. Beim Rekurrenten bestand also im Jahr 2015 unabhängig von den drei Liegenschaften weiterhin eine selbständige Erwerbstätigkeit. Es ist nicht ersichtlich, wie die im Zusammenhang mit seiner selbständigen Erwerbstätigkeit gewährten

steuerlichen Rückstellungen mit der Privatentnahme der drei Liegenschaften ausgebucht werden sollen, ohne dass sie aufgelöst und aufgerechnet wurden. Von einer Weiterführung der Rückstellungen scheint auch der Rekurrent auszugehen, wenn er geltend macht, die Rückstellungen seien per 1. Januar 2017 aufgelöst worden. Wie ausgeführt kann der Rekurrent aus der Tatsache, dass die Rückstellungen in der Steuerperiode 2015 nicht aufgelöst wurden, keinen Anspruch auf Fortführung der Rückstellung ableiten (BGer 2C_392/2009 E. 2.4, 3.2; Reich/Züger/Betschart, a.a.O., Art. 29 N 49). Weiter kann die Steuerverwaltung bestehende Rückstellungen auflösen, bevor dies die Unternehmerin oder der Unternehmer tut, sofern die geschäftsmässige Begründetheit wegfällt (Reich/Züger/Betschart, a.a.O., Art. 29 N 48). Durch die Privatentnahme der drei Liegenschaften pro 2015 fällt die geschäftsmässige Begründetheit der Rückstellungen offensichtlich weg. Die Steuerverwaltung hat die Rückstellungen in der Höhe von CHF 30'000.■ daher zu Recht pro 2016 aufgelöst und aufgerechnet.

E. 4

4.1 Der Rekurs richtet sich weiter gegen die Hinzurechnung des Einkommens der Ehefrau des Rekurrenten zum satzbestimmenden Einkommen. Der Lohn von C_____ werde bereits im Kanton Basel-Landschaft besteuert und eine allfällige Doppelbesteuerung sei unzulässig.

4.2 Eine nach Art. 127 Abs. 3 BV unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung liegt gemäss Bundesgericht vor, wenn «eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung).» (BGer 2C_864/2021 vom 7. Juli 2022 E. 5.4.1.; BGE 137 I 145 E. 2.2; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 115, mit weiteren Hinweisen). Entgegen den Ausführungen des Rekurrenten handelt es sich vorliegend nicht um eine Doppelbesteuerung des Einkommens seiner Ehefrau. Das Einkommen von C_____ wird in Basel-Stadt weder rechtlich noch faktisch besteuert. Für die Kosten der Drittverwaltung wurde ein Abzug im vorgenannten Umfang zugelassen. Dieser Abzug erfasst auch die tatsächlichen, im Zusammenhang mit der Verwaltung der drei Liegenschaften anfallenden Lohnkosten (vgl. E. 2.3) und damit anteilmässig den Lohn von C_____. Besteht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit eine bloss teilweise Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt, so ist die Steuer für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der dem gesamten Einkommen und Vermögen des resp. der Steuerpflichtigen entspricht, zu entrichten (§ 7 StG). Entgegen den Ausführungen des Rekurrenten ist somit der an C_____ ausgerichtete Lohn zu Recht satzbestimmend berücksichtigt worden.

E. 5

% der Mieteinnahmen enthalten. Darunter fällt auch die Miete für das Büro in der Liegenschaft [...], die im Zusammenhang mit der Verwaltung der drei Liegenschaften angefallen ist (vgl. E. 2.3). Entgegen den Ausführungen des Rekurrenten wurden die Kosten für die Verwaltungstätigkeit der drei Liegenschaften also berücksichtigt. Aufgrund der privaten Nutzung wird der Eigenmietwert zu Recht vom steuerbaren Einkommen der Kantonssteuer Basel-Stadt erfasst.

E. 6

Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass der Rekurs abzuweisen ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt der Rekurrent dessen Kosten mit einer Gebühr von CHF 2'500.■ (§ 30 Abs. 1 VRPG, § 23 des Reglements über die Gerichtsgebühren [SG 154.810]).

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