



# Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

**Entscheid vom 22. November 2012**

Mitwirkende	Prof. Felix Uhlmann (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, Dr. Judith Natterer Gartmann und MLaw Rebecca Niggli (Gerichtsschreiberin)
Parteien	<b>X AG</b> [...]  gegen  <b>Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt,</b> Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern 2009  (Massgeblichkeitsprinzip, Art. 662a alt OR; Bewertung des Anlagevermögens, Art. 665 alt OR; Aufwertung über die An- schaffungs-/Herstellungskosten, Art. 670 OR; geschäfts- mässig begründete Abschreibung, § 69 Abs. 1 lit. b StG)

## **Sachverhalt**

- A. In der Steuererklärung pro 2009 deklarierte die Rekurrentin, X AG, einen steuerbaren Gesamtgewinn von CHF 6'229.00 und ein ausgewiesenes Eigenkapital in Höhe von CHF 117'852.00 gestützt auf den beigelegten Abschluss 2009 (Bilanz und Erfolgsrechnung per 31.12.2009).

Auf Verlangen der Steuerverwaltung reichte die Rekurrentin mit Schreiben vom 13. Dezember 2010 und 21. Januar 2011 diverse Unterlagen, unter anderem den Kaufvertrag und den Grundbuchauszug des Appartements B in C (SO) sowie eine Aufstellung der Umbaukosten und entsprechende Belege, ein.

Mit Veranlagungsverfügung vom 15. April 2011 setzte die Steuerverwaltung den steuerbaren Gewinn in Abweichung zur Deklaration auf CHF 41'973.00 und das steuerbare Kapital auf CHF 24'081.00 fest. Die Abweichung von der Deklaration begründete die Steuerverwaltung damit, dass die Wohnung für nur CHF 100'000.00 gekauft worden sei und somit nicht zum Marktwert von CHF 153'000.00 aktiviert werden könne. Die Umbaukosten von CHF 82'744.00 seien nicht mittels Belegen nachgewiesen worden und seien ebenfalls als übermässige Aktivierung einzustufen. Die auf den übermässig aktivierten Positionen gebildeten Abschreibungen in Höhe von CHF 35'744.00 erachtete die Steuerverwaltung als geschäftsmässig unbegründet und rechnete sie auf.

- B. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 10. Mai 2011 Einsprache. Sie stellte den Antrag, die Korrekturen seien aufzuheben. Der Kaufpreis für die Wohnung stelle einen Vorzugspreis dar. Die Differenz habe D persönlich eingebracht. Zudem stellte die Rekurrentin klar, dass sie bereits am 21. Januar 2011 die Unterlagen über die Umbaukosten eingereicht habe und aus der Auflistung der E AG klar ersichtlich sei, welche Beträge fakturiert und bezahlt worden seien. Die Rekurrentin sei nicht im Besitz von Detailunterlagen, diese müssten direkt bei der EG bezogen werden. Auch der betriebswirtschaftliche Wert von CHF 200'000.00 (recte: CHF 153'000.00) der Wohnung entspreche der heutigen Marktsituation des Objekts nach Umbau und Sanierung.

Mit Einspracheentscheid vom 27. Juni 2011 wies die Steuerverwaltung die Einsprache der Rekurrentin ab. Zur Begründung wurde angeführt, dass die Voraussetzung für die Aktivierung zum Marktwert nicht gegeben sei und die Umbaukosten nicht genügend bewiesen seien. Aufgrund der nicht bewiesenen Umbaukosten wurden auch die Abschreibungen auf der Liegenschaft nicht akzeptiert.

- C. Gegen diesen Entscheid erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 27. Juli 2011 Rekurs. Ihre Rekursbegründung datiert vom 15. August 2011. Die Rekurrentin beantragt, die Aktivierung der Umbaukosten von insgesamt CHF 82'744.00 zu akzeptieren, die darauf entfallende Abschreibung von CHF 35'744.00 als geschäftsmässig begründet zuzulassen sowie den buchhalterischen Wert von CHF 153'000.00 zu akzeptieren. Eventualiter wird der Antrag gestellt, die Umbaukosten allenfalls als abzugsfähigen Immobilienaufwand zu berücksichtigen.

In ihrer Vernehmlassung vom 27. September 2011 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Auch der Eventualantrag sei abzuweisen, da sich die Liegenschaft zum Umbauzeitpunkt nicht im Eigentum der Rekurrentin befunden habe.

Mit Replik vom 29. November 2011 stellt die Rekurrentin den Antrag, dass der buchhalterische Wert der Immobilie von CHF 153'000.00 zu akzeptieren sei. Der Verwaltungsrat und nicht die Steuerverwaltung sei für die Rechnungslegung einer AG verantwortlich. Zum Eventualantrag führt die Rekurrentin aus, dass die Wohnung für den Aufenthalt von russischen Geschäftspartnern verwendet werde.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2011 verzichtet die Steuerverwaltung auf eine Duplik und verweist auf die Ausführungen in der Vernehmlassung.

Auf Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

## Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 27. Juni 2011 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 27. Juli 2011 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.
  
2.
  - a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 27. Juni 2011 sei aufzuheben, die Aktivierung der Umbaukosten zu akzeptieren, die darauf entfallende Abschreibung als geschäftsmässig begründet zuzulassen sowie den buchhalterischen Wert der Wohnung zu akzeptieren. Eventualiter wird der Antrag gestellt, die Umbaukosten als abzugsfähigen Immobilienaufwand zu berücksichtigen.
  
  - b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung die Aktivierung des Grundstücks zum Marktwert, die Umbaukosten und die Abschreibungen zu Recht nicht akzeptiert hat.
  
3.
  - a) Gemäss § 68 StG ist Gegenstand der Gewinnsteuer der Reingewinn. Der steuerbare Reingewinn wird gemäss § 69 Abs. 1 StG ermittelt auf Grund des Saldos der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a). Er wird erhöht um alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen (lit. b), sowie um die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c).
  
  - b) Nach § 70 Abs. 1 lit. e StG gehören zum geschäftsmässig begründeten Aufwand auch die geschäftsmässig begründeten buchmässig oder in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesenen Abschreibungen.
  
  - c) Das Gesetz knüpft an die handelsrechtliche Bilanz an, welche grundsätzlich auch steuerrechtlich verbindlich ist, sofern die handelsrechtlichen Vorschriften beachtet wurden. Die Verbindlichkeit der Jahresrechnung nach dem inzwischen aufgehobe-

nen Art. 662a des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR) entfällt nur insoweit, als sie gegen zwingende Vorschriften verstösst oder steuerliche Korrekturvorschriften zu beachten sind (vgl. BGer 2C\_650/2011 E. 2.5.1; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Rz. 1 zu Art. 58 DBG).

d) Gemäss Art. 665 aOR (seit 1. Januar 2013 aufgehoben, neuer Regelungsinhalt in Art. 960a Abs. 1-3 OR) darf das Anlagevermögen höchstens zu den Anschaffungs- oder den Herstellungskosten aktiviert werden, unter Abzug der notwendigen Abschreibungen. Es gilt das sogenannte Kostenwertprinzip. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen einen Höchstwert dar. Aufwertungen über diesen Höchstwert hinaus sind im Aktienrecht nicht zulässig. Eine Ausnahme umschreibt Art. 670 OR, der die Aufwertung von Grundstücken über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus zur Beseitigung einer Unterbilanz zulässt (vgl. Neuhaus/Schönbächler, Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 2. Auflage, Art. 665 N 1 ff.; vgl. auch BGer 2A.157/2001 E. 2c).

e) Mit der Abschreibung wird der definitiven Wertabnahme eines Vermögenswerts Rechnung getragen. Die ordentliche (wiederkehrende) Abschreibung berücksichtigt die sich aus der Beschaffenheit oder Zweckbestimmung ergebende, fortschreitende Abnutzung oder Wertverminderung von Gegenständen des Geschäftsvermögens. Eine ausserordentliche (einmalige) Abschreibung kann zulässig sein, wenn auf Geschäftsvermögen eine ausserordentliche Wertverminderung eintritt. Das kann namentlich bei Grund und Boden zutreffen, die normalerweise keiner Wertverminderung infolge Abnutzung unterliegen. Sinkt der Verkehrswert eines Grundstücks unter den Buchwert, muss diesem Umstand durch eine ausserordentliche Abschreibung Rechnung getragen werden (vgl. BGer 2A.201/2006, E. 3; vgl. auch ASA 69, E. 2a S. 879).

4. a) aa) Im vorliegenden Fall wurde die Wohnung am 10. März 2009 zu einem Preis von CHF 100'000.00 durch die Rekurrentin erworben. Bei diesem Preis handelt es sich um den Anschaffungswert der Immobilie, welcher zugleich gemäss Art. 665 alt OR den Höchstwert der Aktivierung darstellt. In ihrer Bilanz hat die Rekurrentin diese Wohnung jedoch zu einem Wert von CHF 153'000.00 aktiviert. Die Differenz begründet die Rekurrentin mit einem Marktwertgutachten.

bb) Eine Bilanzierung über den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ist gemäss Art. 670 OR nur zulässig, wenn die Hälfte des Aktienkapitals und der gesetzlichen

Reserven infolge eines Verlustes nicht mehr gedeckt ist. Ein solcher Kapitalverlust wird von der Rekurrentin jedoch nicht geltend gemacht und ist aus den Akten auch nicht ersichtlich. Da in casu somit die Voraussetzungen von Art. 670 OR nicht erfüllt sind, kann die Wohnung nicht zu ihrem Marktwert, sondern höchstens zu ihrem Anschaffungswert in Höhe von CHF 100'000.00 bilanziert werden. Die Steuerverwaltung hat die Überaktivierung von CHF 53'000.00 daher zu Recht korrigiert.

b) Die Rekurrentin macht weiter geltend, dass die Umbaukosten eine Wertsteigerung der Liegenschaft bewirkten und deren Aktivierung zu akzeptieren sei. Sie hat Umbaukosten in Höhe von insgesamt CHF 82'744.00 auf das Immobilienkonto gebucht. Gemäss dem Periodizitätsprinzip sind Erträge und Aufwendungen in jener Steuerperiode zu erfassen, in welcher ein fester, durchsetzbarer Anspruch auf Gegenleistung entsteht. Demgemäss können jene Aufwendungen, für die gemäss Belegen sowohl Auftrags- als auch Rechnungsdatum ins Jahr 2008 fallen, von vornherein nicht zugelassen werden. Bei den übrigen Belegen kann offen gelassen werden, ob sie der Steuerperiode 2009 zuzuordnen sind. Denn den von der Rekurrentin eingereichten Unterlagen kann nicht entnommen werden, ob und in welchem Ausmass die vorgenommenen Arbeiten werterhaltend bzw. wertvermehrend waren. Somit ist auch eine Teilaktivierung der 2009 entstandenen Umbaukosten nicht möglich. Da für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich die steuerpflichtige Person beweispflichtig ist, geht der mangelnde Nachweis zu Lasten der Rekurrentin. Die Steuerverwaltung hat die Umbaukosten zu Recht nicht akzeptiert.

c) Mangels Aktivierung der Umbaukosten können darauf auch keine Abschreibungen getätigt werden. Die CHF 35'744.00 stellen somit nach § 69 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 StG nicht geschäftsmässig begründete Abschreibungen dar. Die Abschreibungen der Rekurrentin wurden daher zu Recht aufgerechnet.

d) Die Rekurrentin stellt in ihrer ergänzenden Rekursbegründung vom 15. August 2011 den Eventualantrag, sollten die Umbaukosten nicht zur Aktivierung zugelassen werden, seien sie als abzugsfähiger Immobilienaufwand zu berücksichtigen. Es ist somit zu prüfen, ob es sich um geschäftsmässig begründeten Aufwand handelt. Geschäftsmässig begründet ist der Aufwand, wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb besteht. Zudem ist das Periodizitätsprinzip zu beachten. Die Rekurrentin wurde am 1. Januar 2009 wirtschaftliche Eigentümerin der Wohnung. So könnten allenfalls jene Kosten als Aufwand berücksichtigt werden, die der Steuerperiode 2009 zuzuordnen sind. Darüber hinaus bleibt unklar, ob die Kosten überhaupt geschäftsmässig begründet sind. Die diesbezüglichen Angaben der Rekurrentin sind widersprüchlich. So behauptete sie noch im

Schreiben vom 27. Juli 2011, dass die Wohnung an F vermietet werde. Entsprechende Mieteinnahmen finden sich in der Erfolgsrechnung allerdings nicht. Mit Schreiben vom 29. November 2011 macht die Rekurrentin neu geltend, die Immobilie werde für russische Geschäftspartner verwendet. Die als Nachweis beigelegten Kopien diverser Einladungsschreiben beweisen aber auch diese zweite Behauptung nicht. Die Rekurrentin konnte somit nicht nachweisen, dass es sich beim geltend gemachten Aufwand um geschäftsmässig begründeten Aufwand handelt. Die Steuerverwaltung hat die Kosten daher zu Recht nicht als Aufwand berücksichtigt.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung die Aktivierung des Grundstücks zum Marktwert, die Umbaukosten und die Abschreibungen zu Recht nicht akzeptiert hat. Auch mit dem Eventualantrag, die Umbaukosten als Immobilienaufwand zu berücksichtigen, dringt die Rekurrentin mangels Nachweis nicht durch. Der Rekurs ist somit abzuweisen.
6. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 1'500.00 festgelegt.

## **Beschluss**

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.
  2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 1'500.00.
  3. Der Entscheid wird der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.