2013-005

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 24. Oktober 2014

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), Dr. Stefan Grieder, lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, lic. iur. Thomas Jaussi, Dr. Ursula Schneider-Fuchs und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	**X** […] v.d. lic. iur. A, Rechtsanwalt, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2008 (Zulässigkeit von Abschreibungen auf Umbaukosten in einer gemieteten Liegenschaft, Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Geschäftsvermögen; § 19 Abs. und Abs. 2, § 28 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a StG)

Sachverhalt

A. Der Rekurrent, X, betrieb in der Steuerperiode 2008 an der B-Strasse in Basel zusammen mit seiner Ehefrau das Hotel C. Die Liegenschaft B-Strasse stand im Eigentum der Gemeinderschaft D und wurde von dieser an den Rekurrenten verpachtet. Zudem gewährte die Gemeinderschaft dem Rekurrenten ein Darlehen in der Höhe von CHF 1‘500‘000.00, um den Umbau der Liegenschaft in ein Hotel zu finanzieren. Aufgrund dieser selbständigen Erwerbstätigkeit begründete er im Kanton Basel-Stadt ein Nebensteuerdomizil. Sein Hauptsteuerdomizil befand sich an seinem Wohnsitz im Kanton Luzern.

Der Rekurrent reichte der Steuerverwaltung Basel-Stadt eine Kopie der Steuererklärung pro 2008 des Kantons Luzern ein. Darin deklarierte er ein steuerbares Einkommen von CHF 67‘572.00 und ein steuerbares Vermögen in der Höhe von CHF 2‘679‘650.00. Im Jahresabschluss der Einzelfirma aktivierte er die Umbaukosten und schrieb diese ab.

Die Steuerverwaltung Basel-Stadt nahm mit Veranlagungsverfügung vom 19. April 2012 gegenüber der Selbstdeklaration verschiedene Korrekturen vor. Unter anderem wurde die Abschreibungsposition betreffend den Umbau der Liegenschaft von CHF 162‘279.90 aufgerechnet und das in Basel-Stadt steuerbare Einkommen auf CHF 184‘755.00 sowie das in Basel-Stadt steuerbare Vermögen auf CHF 179‘546.00 zum Satz von CHF 1‘371‘773.00 festgesetzt. Die Steuerverwaltung begründete dies damit, dass der Rekurrent nicht Eigentümer der Liegenschaft B-Strasse, Basel, sei und deshalb die Umbaukosten nicht aktivieren und entsprechend die Abschreibungen auf dem Umbau nicht geltend machen könne.

B. Gegen diese Verfügung erhob der Rekurrent am 15. Mai 2012 Einsprache. Er beantragte, dass ihm die Abschreibung gemäss Jahresabschluss 2008 zu gewähren sei. Er begründete dies damit, dass er für den Umbau ein Darlehen von der Gemeinderschaft erhielt und dieses in seinem Geschäftsabschluss auch auswies. Zudem könne jeder Mieter einer Liegenschaft seine geschäftlich begründeten Investitionen abschreiben.

Mit Entscheid vom 7. Dezember 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Als Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass bei selbständig Erwerbenden nur die Aktivierung von Geschäftsvermögen zulässig sei. Um Geschäftsvermögen könne es sich nur handeln, wenn dieses im zivilrechtlichen Eigentum des Geschäftsinhabers stehe. Nur wenn diese Voraussetzungen erfüllt seien, seien Ab-

schreibungen auf diesen Vermögenswerten zulässig. Da vorliegend die Liegenschaft B-Strasse im Eigentum der Gemeinderschaft D stehe und an den Rekurrenten vermietet werde, sei er nicht der zivilrechtliche Eigentümer. Abschreibungen auf der Liegenschaft seien deshalb nicht zulässig.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 8. Januar 2013. Der Rekurrent, vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. A, beantragt, dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. Dezember 2012 aufzuheben sei. Die kantonale Verwaltung sei überdies anzuweisen, dass die verbuchten Aktiven per 31. Dezember 2008 unter der Bezeichnung „Feste Einrichtungen, Umbau Hotel C“ über CHF 1‘260’000.00 sowie die für das Jahr 2008 mit dem Buchungstext „Abschreibung Umbau, 10 Jahre linear“ verbuchten Abschreibungen von CHF 162‘279.90 steuerlich zu akzeptieren bzw. zum Abzug zuzulassen seien.

Die Steuerverwaltung beantragt in der Vernehmlassung vom 27. März 2013 die Abweisung des Rekurses.

Auf die einzelnen Standpunkte der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels sowie auf die Anordnung einer mündlichen Verhandlung konnte verzichtet werden.

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. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. Dezember 2012 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Es liegt eine gültige Vertretung vor. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 8. Januar 2013 (Datum der Postaufgabe) ist somit einzutreten.

2. a) Der Rekurrent beantragt, dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. Dezember 2012 aufzuheben sei. Die kantonale Verwaltung sei überdies anzuweisen, dass die verbuchten Aktiven per 31. Dezember 2008 unter der Bezeichnung „Feste Einrichtungen, Umbau Hotel C“ über CHF 1‘260’000.00 sowie die für das Jahr 2008 mit dem Buchungstext „Abschreibung Umbau, 10 Jahre linear“ verbuchten Abschreibungen von CHF 162‘279.90 steuerlich zu akzeptieren bzw. zum Abzug zuzulassen seien.

   b) aa) Der Sachverhalt ist unbestritten. Umstritten ist demgegenüber, ob der Rekurrent die Umbaukosten zu Recht im Abschluss der Einzelfirma Hotel C aktiviert und danach abgeschrieben hat.

   bb) Das vorliegende Verfahren bezieht sich, entgegen der Ansicht des Rekurrenten, einzig auf die kantonalen Steuern, da die direkte Bundessteuer am Hauptsteuerdomizil, im Kanton Luzern, veranlagt wird.

3. a) Gemäss § 19 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Nach § 19 Abs. 2 StG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung vom Geschäftsvermögen.

   b) aa) Gemäss § 28 StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Abs. 1). Dazu gehören insbesondere die geschäftsmässig begründeten buchmässig oder in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesenen Abschreibungen (Abs. 2 lit. a StG).

bb) Abschreibungen können nur auf Geschäftsvermögen vorgenommen werden. Ob ein Vermögenwert dem Privat- oder Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommender tatsächlicher Verhältnisse. Primär ist auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen. Von Geschäftsvermögen ist grundsätzlich auszugehen, wenn dieses tatsächlich dem Geschäft dient. Daneben können als weitere Abgrenzungskriterien im Einzelfall die äussere Beschaffenheit des Vermögenswertes, dessen tatsächliche Nutzung, die Herkunft der Mittel zu dessen Finanzierung, das Erwerbs- oder Veräusserungsmotiv, die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse und auch dessen buchmässige Behandlung dienen. Bei Liegenschaften kann zusätzlich auf den Grundbucheintrag abgestellt werden (vgl. zum Ganzen: BGE 2A.44/2006, Erw. 2.1. f. mit weiteren Hinweisen).

4. Die Liegenschaft an der B-Strasse war ursprünglich als Hotel gebaut worden, wurde aber über Jahre als Appartementhaus genutzt. Per 31. Dezember 2006 wurde die Liegenschaft zum Wert von CHF 1‘337‘828.00 in die eigens dafür gegründete Gemeinderschaft D eingebracht. Die Gemeinderschaft entschloss sich, die Liegenschaft wieder zu einem Hotel umzubauen. Der Rekurrent beabsichtigte, zusammen mit seiner Ehefrau, den Hotelbetrieb zu führen. Die Gemeinderschaft gewährte der Einzelfirma des Rekurrenten, der „Hotel C“, ein Darlehen von CHF 1‘500‘000.00 für den Umbau der Liegenschaft. Neben dem Darlehenszins bezahlte der Rekurrent der Gemeinderschaft ab Mietbeginn vom 1. Februar 2007 einen jährlichen Mietzins von CHF 84‘000.00. Sowohl das Darlehen als auch die bezahlten Miet- und Darlehenszinsen sind im Abschluss der Einzelfirma des Rekurrenten enthalten. Die Umbaukosten beliefen sich auf CHF 1‘595‘008.00. Der Rekurrent hat die Umbaukosten buchhalterisch folgendermassen erfasst: Die Umbaukosten wurden während der Umbauzeit fortlaufend als Aufwand (Aufwandkonto 6050, Unterhalt Gebäude/Raumaufwand) verbucht. Per 31. Dezember 2007 wurden die angefallenen Umbaukosten von CHF 1‘337‘802.00 umgebucht und in der Buchhaltung der Einzelfirma aktiviert (Aktivkonto 1570, „Feste Einrichtungen Umbau“). Per 31. Dezember 2008 wurden auf dem Aktivkonto 1570 Abschreibungen von CHF 162‘279.00 unter dem Titel „Abschreibungen Umbau, 10 Jahre linear je CHF 140‘000.00“ vorgenommen.

5. Die Steuerverwaltung stellt sich auf den Standpunkt, dass die zum Gemeindergut gehörende Liegenschaft Privatvermögen der einzelnen Gemeinder darstellt. Die Gemeinderschaft sei eine personenbezogene Rechtsgemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Die einzelnen Gemeinder seien Gesamteigentümer der Liegenschaft B-Strasse. Der Rekurrent habe seinen ideellen Anteil an der Liegen-

schaft auch korrekterweise in der Buchhaltung der Einzelfirma nicht aktiviert. Dies habe allerdings zur Folge, dass die Umbaukosten nicht aktiviert werden könnten, da die aus dem Umbau hervorgehenden festen Einrichtungen Bestandteil der Liegenschaft B-Strasse geworden und damit ebenfalls in das Privateigentum der einzelnen Gemeinder gefallen seien. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung könne nur zum Geschäftsvermögen einer selbständig erwerbenden Person gehören, was sich auch zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befinde. Bilanzierbar seien nur Wirtschaftsgüter, die in der vollen rechtlichen Verfügungsgewalt des Geschäftsinhabers sehen würden. Eine Bilanzierung eines Wirtschaftsgut eines Dritten, würde einen Verstoss gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit und –klarheit darstellen (vgl. BGE vom 23. Januar 2004, publ. in: ASA 74, S. 737ff.).

6. a) aa) Allerdings betraf der zitierte Bundesgerichtsentscheid vom 23. Januar 2004 eine andere Konstellation als die vorliegende. Im damals zu beurteilenden Sachverhalt vermietete eine Erbengemeinschaft (Gesamthand) eine Liegenschaft. Ein Teil der Räumlichkeiten wurde auch an einen der (Gesamt-)Eigentümer vermietet, welcher darin eine Einzelfirma betrieb. Es ging im Entscheid um die Frage, ob der vermietete Teil der Liegenschaft in der Buchhaltung der Einzelfirma als Geschäftsvermögen aktiviert werden darf oder ob dieser Teil Privatvermögen des Geschäftsinhabers darstellt. Aufgrund dieser Zuordnung beurteilte sich auch die Zulässigkeit von Abschreibungen auf dem vermieteten Teil der Liegenschaft. Das Bundesgericht vertrat in diesem Entscheid eine rein sachenrechtliche Betrachtungsweise und untersagte die Aktivierung von Wirtschaftsgütern im Geschäftsvermögen, wenn diese nicht im ausschliesslichen Eigentum des Geschäftsinhabers stehen. Diese Konstellation ist mit der vorliegenden nicht vollständig zu vergleichen. Der Rekurrent hat vorliegend als Mieter nämlich nicht die Liegenschaft an sich (bzw. seinen ihm im Rahmen der Gemeinderschaft zustehenden Anteil an der Liegenschaft) aktiviert, sondern die im Zusammenhang mit dem Umbau zu einem Hotel angefallenen Umbaukosten. Diese aktivierten Kosten befinden sich deshalb in der Bilanz auch nicht unter den immobilen Anlagen, sondern unter den mobilen Sachanlagen.

bb) Sodann geht aus zwei neueren Bundesgerichtsentscheiden hervor, dass eine gewisse Lockerung in Bezug auf die Zuordnung von nicht im alleinigen Eigentum stehenden Wirtschaftsgütern zum Geschäftsvermögen stattgefunden hat (BGE vom 4. Dezember 2008 in: StE 2009, B. 23.43.1, Nr. 6, Erw. 2.4. f.; BGE 2A.44/2006, Erw. 3.2.). Dabei wird steuerrechtlich anerkannt, dass Aufwendungen für den Aus- bzw. Umbau gemieteter bzw. gepachteter Räume aktivierbar und bis zum Ende der Nutzungsdauer abzuschreiben seien. Dies habe zu gelten, sofern die vorgenommenen Investitionen im Tätigkeitsgebiet der Gesellschaft liegen (BGE vom 4. De-

zember 2008 in: StE 2009, B. 23.43.1, Nr. 6, Erw. 2.5. mit weiteren Hinweisen). Vorliegend hat der Rekurrent genau dies getan. Er hat als Mieter der Liegenschaft B-Strasse die Räume für die beschränkte Dauer der Miete seinen Bedürfnissen entsprechend angepasst und die Kosten dafür aktiviert. Die vorgenommenen Investitionen in den Umbau des bisherigen Appartementhauses in ein Hotel liegen zweifellos im Tätigkeitsbereich der Einzelfirma „Hotel C“ des Rekurrenten. Der Zweck der Einzelfirma bestand gemäss Handelsregistereintrag im „Betrieb des Hotels C“. Insofern dient der Umbau dem Geschäftszweck. Die Aufwendungen für den Umbau wurden auch, soweit ersichtlich, aus geschäftlichen Mitteln finanziert. Die Mittel wurden mit dem Darlehen der Gemeinderschaft der Einzelfirma zur Verfügung gestellt. Sowohl die Darlehenszinsen als auch das Darlehen selbst werden im Geschäftsabschluss verbucht. Es wäre sonderbar, wenn auf der einen Seite das Darlehen, welches eigens für den Umbau aufgenommen wurde, in der Buchhaltung der Einzelfirma berücksichtigt werden könnte, die Aufwendungen für den Umbau auf der anderen Seite allerdings nicht.

b) Die Konstellation des vorliegenden Verfahrens ist zudem mit einem vom Bundesgericht in BGE 2A.44/2006 vom 17. November 2006 entschiedenen Verfahren zu vergleichen. Zu beurteilen war folgender Sachverhalt: Eine Kollektivgesellschaft baute auf einem nicht in ihrem Eigentum stehenden Grundstück eine Hotelanlage und aktivierte die Investitionen für die Planung, den Aushub und den Bau. Es war unbestritten, dass der Neubau der Hotelanlage im Eigentum des Grundeigentümers steht. Das Bundesgericht gestattete den Gesellschaftern die erwähnten Aktivierungen , da dieser Neubau grundsätzlich im Tätigkeitsbereich der Kollektivgesellschaft stand. Zudem stammen die Aufwendungen aus geschäftlichen Mitteln. Die Investitionskosten seien deshalb zu Recht aktiviert worden und könnten auch abgeschrieben werden (BGE 2A.44/2006, Erw. 3.1. ff.). Auch der vom Rekurrenten im Rekurs vorgebrachte Vergleich mit einer Arzt oder Zahnarztpraxis, welcher als Mieter einer Liegenschaft Umbauten an den Räumlichkeiten vornimmt und diese aktiviert ist korrekt.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Umbaukosten in der Höhe von CHF 1‘260‘000.00 (Stand 31. Dezember 2008) dem Geschäftsvermögen der Einzelfirma zuzuordnen und in der Buchhaltung zu aktivieren sind. Entsprechend sind auch die auf dieser Position getätigten Abschreibungen in der Höhe von CHF 162‘279.90 zuzulassen. Der Rekurs ist somit gutzuheissen und entsprechend dem handelsrechtlichen Abschluss der Einzelfirma „Hotel C“ zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

8. a) Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 in Verbindung mit dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 wird hiervon aber abgesehen.

b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird dem Rekurrenten eine Parteientschädigung von CHF 3‘000.00 zugesprochen.

Beschluss

://:

1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. Dezember 2012 aufgehoben und das Verfahren zu Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2. Auf die Erhebung einer Spruchgebühr wird verzichtet.

3. Dem Rekurrenten wird eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 3'000.00 zugesprochen.

4. Der Entscheid wird dem Vertreter des Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.