

**BStP | 2020 | Nr. 15**

Betreff:	Liegenschaftenhandel, Mischbetrieb, Abschreibungen
Instanz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	28. April 2020
Verfahrensnummer:	VD.2017.92

Das Halten und Verwalten eigener Immobilien stellt dann einen Betrieb dar, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind: Es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet, die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten) und die Mieterträge betragen mindestens das Zwanzigfache des marktüblichen Personalaufwands für die Immobilienverwaltung. 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. In casu ist ein Monatslohn von mehr als CHF 6'000.-- als marktüblich zu betrachten. Für die Anerkennung eines Mischbetriebs kann von den Erfordernissen der Vollzeitstelle für die Immobilienverwaltung und davon, dass die Mieterträge mindestens dem Zwanzigfachen des marktüblichen Lohns für eine Vollzeitstelle entsprechen müssen, abgesehen werden, wenn nicht nur Liegenschaftenhandel und Immobilienverwaltung, sondern auch noch Immobiliensanierung betrieben wird, weil ein Teil des Personalaufwands und des Ertrags auch auf die Immobiliensanierung entfällt. Für die Frage der Zulässigkeit ordentlicher Abschreibungen gilt ein weiterer Begriff des betriebsnotwendigen Vermögens bzw. der Betriebsliegenschaften und darf die Rechtsprechung zur Ersatzbeschaffung zur Beantwortung dieser Frage nicht herangezogen werden.

Sachverhalt:

Die Ehegatten A. (nachfolgend Rekurrent) und B. (nachfolgend zusammen Rekurrierende) wurden mit Veranlagungsverfügungen vom 1. Oktober 2015 (nachfolgend Veranlagungsverfügungen) für die kantonalen Steuern pro 2007 bis 2013 veranlagt. Abweichend von der Deklaration der Rekurrierenden wurden darin Abschreibungen auf den im Geschäftsvermögen gehaltenen Liegenschaften im Umfang von insgesamt CHF [...] nicht zum Abzug zugelassen. Die Aufrechnungen der Steuerverwaltung Basel-Stadt (nachfolgend Steuerverwaltung) beliefen sich für die Steuerperiode pro 2007 auf CHF [...], pro 2008 auf CHF [...], pro 2009 auf CHF [...], pro 2010 auf CHF [...], pro 2011 auf CHF [...], pro 2012 auf CHF [...] und pro 2013 auf CHF [...]. Der dementsprechende Belastungszins wurde von der Steuerverwaltung auf insgesamt CHF [...] festgesetzt; dieser betrug pro 2007 CHF [...], pro 2008 CHF [...], pro 2009 CHF [...], pro 2010 CHF [...], pro 2011 CHF [...], pro 2012 CHF [...] und pro 2013 CHF [...].

Gegen die Veranlagungsverfügungen erhoben die Rekurrierenden Einsprache, welche mit Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. März 2016 (nachfolgend Einspracheentscheid) abgewiesen wurde. Den dagegen erhobenen Rekurs der Rekurrierenden wies die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt (nachfolgend Steuerrekurskommission) mit Entscheid vom 17. November 2016 kostenfällig ab. Gegen diesen Entscheid erhoben die Rekurrierenden Rekurs an das Verwaltungsgericht, der mit Urteil vom 11. Juni 2018 kostenfällig abgewiesen wurde.

Mit Urteil vom 5. August 2019 hiess das Bundesgericht die dagegen von den Rekurrierenden erhobene Beschwerde teilweise gut, hob das Urteil des Verwaltungsgerichts auf und wies die Sache zum Neuentscheid im Sinne der Erwägungen an das Verwaltungsgericht zurück. Die Re-

kurrierenden haben dazu am 16. Oktober 2019 eine Stellungnahme eingereicht. Die Steuerverwaltung hat dazu mit Eingabe vom 29. Oktober 2019 Stellung genommen. Darauf haben die Rekurrierenden mit Eingabe vom 10. Dezember 2019 repliziert. Die Steuerrekurskommission hat darauf verzichtet, sich vernehmen zu lassen.

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

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 Liegenschaftenshandel 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 Personengesellschafters 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 Liegenschaftenshandel und Immobilienverwaltung gemischten Betriebs massgebend sind. Wenn die Steuerpflichten jedoch nicht nur Liegenschaftenshandel und Immobilienverwaltung, sondern auch Immobilien-sanierung 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.

2.1.3.1 Die X. & Co. ist eine Kommanditgesellschaft mit Sitz in Y. Ihr Zweck besteht in [...]. Unbeschränkt haftender Gesellschafter ist A., Kommanditär ist C. (Rekursbegründung vom 10. April 2017, S. 3; Handelsregisterauszug der X. & 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 Rekurrierenden zudem auf die Website der Kommanditgesellschaft [http://www.\[...\]](http://www.[...]) (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 [...] 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 [http://www.\[...\]](http://www.[...]) (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 [...] im Jahr 2007, CHF [...] im Jahr 2008, CHF [...] im Jahr 2009, CHF [...] im Jahr 2010, CHF [...] im Jahr 2011, CHF [...] im Jahr 2012 und CHF [...] 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 [...] im Jahr 2007, CHF [...] im Jahr 2008, CHF [...] im Jahr 2009, CHF [...] im Jahr 2010, CHF [...] im Jahr 2011, CHF [...] im Jahr 2012 und CHF [...] im Jahr 2012 [recte: 2013] (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 [...] im Jahr 2007, CHF [...] im Jahr 2008, CHF [...] im Jahr 2009, CHF [...] im Jahr 2010, CHF [...] im Jahr 2011, CHF [...] im Jahr 2012 und CHF [...] 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 [...] bezahlt ([X. & 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.-- pro Monat betragen hat und dass jedenfalls ein Monatslohn von mehr als CHF 6'000.-- als marktüblich betrachtet werden kann. In den Jahren 2007 bis 2009 haben die Mieterträge gemäss der Steuerverwaltung zwischen CHF [...] und CHF [...] und gemäss den Rekurrierenden zwischen CHF [...] und CHF [...] betragen. Damit entsprechen die Mieterträge nicht mindestens dem Zwanzigfachen des marktüblichen Lohns für eine Vollzeitstelle ($20 \times 12 \times \text{CHF } 4'000.00 = \text{CHF } 960'000.--$). 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 [...] und CHF [...] und gemäss den Rekurrierenden zwischen CHF [...] und CHF [...] betragen. Damit übersteigen die Mieterträge das Zwanzigfache des marktüblichen Lohns für eine Vollzeitstelle ($20 \times 12 \times \text{CHF } 6'000.-- = \text{CHF } 1'440'000.--$).

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

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 [...] 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 [...] 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 [...] 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. Aus diesen Gründen ist die Liegenschaft bereits für das Jahr 2009 als zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen des Mischbetriebs gehörige Betriebsliegenschaft zu qualifizieren.

2.3.1.1 Mit ordentlichen Abschreibungen wird die Wertverminderung des Anlagevermögens infolge Abnutzung oder Substanzverlust planmässig berücksichtigt (BGer 2C_330/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.3). Ordentliche Abschreibungen sollten der tatsächlichen laufenden Wertverminderung des Vermögensgegenstands entsprechen, welche von Jahr zu Jahr variieren kann. Der Einfachheit halber kann jedoch diejenige Methode angewendet werden, welche die Abschreibung entsprechend der Anzahl Jahre des voraussichtlichen Gebrauchs des Aktivums verteilt (BGE 132 I 175 E. 2.2 S. 178, in: Pra 96 [2007] Nr. 41; BGer 2C_814 und 815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.3.2). Für Immobilien wie für alle anderen Aktiven gilt, dass eine Abschreibung nur dann gerechtfertigt ist, wenn sie aufgrund des Gebrauchs oder wegen des Zeitablaufs auch tatsächlich entwertet werden. Ein Vermögenswert, der keinerlei Wertminderung unterliegt, muss nicht abgeschrieben werden, unabhängig davon, welche Abschreibungsmethode zur Anwendung käme. In Ermangelung eines Minderwerts wäre die geschäftsmässige Begründetheit der Abschreibung zu verneinen. Dies kann der Fall sein, wenn ein Gebäude ordnungsgemäss unterhalten wird (BGE 132 I 175 E. 2.3 S. 179, in: Pra 96 [2007] Nr. 41; BGer 2C_330/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.9, 2C_814 und 815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.3.3; vgl. BGer 2C_744/2018 vom 5. August 2019 E. 2.1). Allein der Umstand, dass ein Gebäude ordnungsgemäss unterhalten wird, führt aber nicht notwendig dazu, dass es keinem Wertverlust unterliegt (BGer 2C_330/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.9, 2C_814 und 815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.3.3). Zudem kommt es bei Liegenschaften nicht selten vor, dass die Erhöhung des Werts des Lands die Minderung des Werts des Gebäudes infolge Alterung kompensiert (BGE 132 I 175 E. 2.3 S. 179, in: Pra 96 [2007] Nr. 41). Land unterliegt grundsätzlich keiner Altersentwertung (BGer 2C_330/2017 vom 16. Juli 2018 E. 3.4.1). Die Beweislast für die Entwertung im Umfang der Abschreibungen als steuermindernde Tatsache tragen die Steuerpflichtigen, wie das Bundesgericht im Rückweisungsentscheid festgestellt hat (BGer 2C_744/2018 vom 5. August 2019 E. 3.3).

2.3.1.2 Die zulässigen Abschreibungssätze werden in der Regel von den Steuerbehörden festgelegt, wie dies für die direkte Bundessteuer durch das Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe der ESTV (Merkblatt) erfolgt ist. Dieses setzt die Normalsätze für die Abschreibungen in Prozent des Buchwerts für die verschiedenen Arten von Immobilien und übrigen Anlagegüter geschäftlicher Betriebe fest. Dabei sind die Normalsätze verschieden, je nachdem, ob sie sich auf das Gebäude allein oder auf die Gesamtheit von Gebäude und Land beziehen (BGer 2C_330/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.7; vgl. BGer 2C_814 und 815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.3.2). Die Normalsätze gemäss dem Merkblatt sind auch für die kantonalen Steuern massgeblich (vgl. § 30 Abs. 2 der Steuerverordnung [SG 640.110]). Bei Einhaltung der Normalsätze wird die geschäftsmässige Begründetheit vermutet (BGer 2C_330/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.8; Reich et al., in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 28 N 25). Ordentliche Abschreibungen gelten deshalb ohne besonderen Nachweis als geschäftsmässig begründet, wenn sie die im Merkblatt festgelegten Höchstsätze für Abschreibungen nicht übersteigen (BGer 2C_814 und 815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.4.2). Es entspricht gerade dem Zweck der pauschalen Abschreibungssätze, die von den Steuerbehörden aufgrund von Erfahrungswerten festgelegt werden, ein einfach zu handhabendes System zu gewährleisten und insofern die Steuerpflichtigen von einer aufwändigen Beweislast zu befreien (Casanova, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2006, Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), in: ASA 77 [2008/2009], S. 71, 79). Die Steuerbehörden können ordentliche Abschreibungen bei Einhaltung der Normalsätze in der Regel nicht mit dem Hinweis auf den fehlenden Abschreibungsbedarf verweigern (BGer 2C_330/2017 vom 13. Juli 2018 E. 2.8). Eine Verweigerung der steuerlichen Anerkennung einer Abschreibung rechtfertigt sich nur dann, wenn erstellt ist, dass der Abschreibungssatz konstant zu hoch ausfällt oder die Liegenschaft längerfristig keine Wertminderung erfährt (BGer 2C_814 und 815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.3.4; vgl. BGE 132 I 175 E. 3 S. 180, in: Pra 96 [2007] Nr. 41).

2.3.2 Die Rekurrierenden machen geltend, bei den Liegenschaften im Anlagevermögen der Kommanditgesellschaft handle es sich um Altbauliegenschaften, weshalb Abschreibungen aufgrund der alternden Bausubstanz berechtigt seien (Rekursbegründung vom 30. März 2016, S. 6

[Vorakten Vorinstanz, S. 6]; Rekursbegründung vom 10. April 2017, S. 7). Gemäss der Aufstellung der Rekurrierenden waren die Gebäude Ende 2013 zwischen [...] und [...] Jahre alt (Rekursbegründung vom 30. März 2016, Beilage 10 [Vorakten Vorinstanz, S. 18]; Rekursbegründung vom 10. April 2017, Beilage 13). Die blossen Altersangaben genügen auch bei Wahrunterstellung nicht zum Nachweis, dass die Liegenschaften tatsächlich einen Wertverlust erlitten haben. Die Rekurrierenden machen aber nur noch ordentliche Abschreibungen von 1,5% des Buchwerts von Gebäude und Land zusammen pro Jahr geltend. Dies entspricht dem Normalansatz gemäss dem Merkblatt. Auf weitergehende ordentliche Abschreibungen verzichteten sie ausdrücklich (Stellungnahme vom 16. Oktober 2019, S. 4 – 6). Damit ist eine Entwertung im Umfang der geltend gemachten ordentlichen Abschreibungen zu vermuten. Es ist zwar gut möglich, dass die Gebäude wegen ordnungsgemäsem Unterhalt keinen Wertverlust erlitten haben oder dass allfällige Minderwerte durch eine Erhöhung der Landwerte kompensiert worden sind. Dass die Liegenschaften längerfristig tatsächlich keine Wertminderung erfahren oder die Abschreibungssätze konstant zu hoch ausgefallen sind, hat die Steuerverwaltung aber nicht bewiesen und ist aufgrund der Akten nicht feststellbar. Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die Liegenschaften der Rekurrierenden im Umfang von 1,5% des Buchwerts von Gebäude und Land zusammen jährlich tatsächlich eine Entwertung erfahren haben. Damit sind ordentliche Abschreibungen in diesem Umfang geschäftsmässig begründet und zum Abzug zuzulassen. Zur Berechnung der bei Zulassung dieser Abschreibungen resultierenden Steuerbeträge wird die Sache an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.4.1 Die Angaben der Rekurrierenden (Stellungnahme vom 16. Oktober 2019, S. 4 – 6 sowie Beilagen VG-01 – VG-04) und der Steuerverwaltung (Stellungnahme vom 29. Oktober 2019, Ziff. 4) zum Umfang der ordentlichen Abschreibungen weichen teilweise voneinander ab. Im Folgenden ist deshalb zu prüfen, welche Angaben richtig sind.

2.4.2 Die Normalsätze gemäss Merkblatt gelten für die Abschreibung vom Buchwert; es handelt sich um die geometrisch-degressive Abschreibungsmethode (vgl. dazu Reich et al., a.a.O., Art. 28 N 22). Für Abschreibungen auf dem Anschaffungswert, d.h. für die lineare Abschreibung sind die genannten Sätze um die Hälfte zu reduzieren (Merkblatt, Fn. 3; Reich et al., a.a.O., Art. 28 N 28). Bei der linearen Abschreibungsmethode werden die Quoten vom Anschaffungswert berechnet und bleiben über die gesamte Nutzungsdauer konstant (Reich et al., a.a.O., Art. 28 N 22). Da die Rekurrierenden Abschreibungen im Umfang des vollen Normalansatzes von 1,5% gemäss dem Merkblatt geltend machen, ist die geometrisch-degressive Abschreibungsmethode anzuwenden.

2.4.3 Als Buchwert vor der ersten Abschreibung in der vorliegend zu beurteilenden Zeit von 2007 bis 2013 setzt die Steuerverwaltung in einem Grossteil der Fälle den Buchwert gemäss der Bilanz des betreffenden Jahres ein. Dies ist nicht zu beanstanden. In gewissen Fällen setzt die Steuerverwaltung den Buchwert gemäss der Bilanz des betreffenden Jahres als Buchwert nach der ersten Abschreibung ein. Dies ist ebenfalls korrekt, weil der Buchwert in diesen Fällen gemäss den Angaben der Rekurrierenden dem Wert nach einer Abschreibung von 1.5% entspricht (vgl. Stellungnahme vom 16. Oktober 2019). Bei der Liegenschaft [...] ist weder der von der Steuerverwaltung noch der von den Rekurrierenden angegebene Buchwert vor Abschreibung 2012 nachvollziehbar. Bei der Neuberechnung der Steuerbeträge hat die Steuerverwaltung diesen Wert zu überprüfen und zu begründen.

2.4.4.1 Die geschäftsmässige Begründetheit ist nur solange gegeben, als die Abschreibung planmässig erfolgt. Unvereinbar mit den gesetzlichen Vorschriften ist insbesondere die beliebige Festsetzung der Höhe der Abschreibungen in Abhängigkeit vom jeweiligen Geschäftsergebnis (Reich et al., a.a.O., Art. 28 N 14). Die Planmässigkeit verlangt, dass die einmal gewählte Abschreibungsmethode grundsätzlich für die ganze Nutzungsdauer beibehalten wird (Reich et al., a.a.O., Art. 28 N 24). Abschreibungen stellen steuerrechtlich definitive Bewertungshandlungen dar. Eine Wiedereinbringung der Abschreibung vor dem Ausscheiden des betreffenden Aktivums aus dem Unternehmen ist nur möglich, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Aufwertung vor-

nimmt (Reich et al., a.a.O., Art. 28 N 2). Dabei muss die Aufwertung handelsrechtlich zulässig sein (vgl. Reich et al., a.a.O., Art. 28 N 62).

2.4.4.2 Die Steuerverwaltung nimmt auf allen strittigen Liegenschaften in allen vorliegend zur Diskussion stehenden Jahren Abschreibungen vor. Die Rekurrierenden nehmen auf gewissen Liegenschaften in gewissen Jahren keine Abschreibungen vor. Da diesbezüglich kein Anlass für Aufwertungen geltend gemacht wird oder ersichtlich ist, ist aufgrund des Erfordernisses der Planmässigkeit das Vorgehen der Steuerverwaltung richtig und dasjenige der Rekurrierenden falsch. Gemäss den Feststellungen der Steuerverwaltung entspricht die Abschreibung jeweils 1.5% des Buchwerts vor Abschreibung. Der Buchwert vor Abschreibung im Folgejahr entspricht gemäss den Feststellungen der Steuerverwaltung bei einem Grossteil der [...] Liegenschaften in einem Grossteil der Jahre jeweils dem Buchwert nach Abschreibung im Vorjahr. Dies ist richtig, weil konsequent die geometrisch-degressive Abschreibungsmethode anzuwenden ist und diesbezüglich kein Anlass für Aufwertungen geltend gemacht wird oder ersichtlich ist. Die von den Rekurrierenden angegebenen Abschreibungen hingegen sind teilweise falsch, weil sie der Berechnung der Abschreibung im Folgejahr teilweise den Buchwert vor Abschreibung des Vorjahres oder jedenfalls nicht den Buchwert nach Abschreibung des Vorjahres zugrunde legen. Wenn in einem Jahr ein Stockwerkeigentumsanteil oder mehrere Stockwerkeigentumsanteile an einer Liegenschaft verkauft worden ist oder sind, setzt die Steuerverwaltung in gewissen Fällen als Buchwert vor Abschreibung den Buchwert gemäss der Bilanz des betreffenden Jahres ein. Dies erscheint korrekt. Bei den folgenden von der Steuerverwaltung angegebenen Werten ist allerdings mangels Begründung nicht ersichtlich, woraus sie sich ergeben. Die Richtigkeit dieser Werte kann deshalb derzeit nicht überprüft werden. Bei der Neuberechnung der Steuerbeträge hat die Steuerverwaltung diese Werte zu überprüfen und zu begründen. Es handelt sich um die folgenden Werte: Buchwert vor Abschreibung in den Geschäftsjahren 2010, 2011, 2012 und 2013 der Liegenschaft [...], Buchwert vor Abschreibung im Geschäftsjahr 2010 der Liegenschaft [...], Buchwert vor Abschreibung im Geschäftsjahr 2010 der Liegenschaft [...] und Buchwert vor Abschreibung im Geschäftsjahr 2010 der Liegenschaft [...].

2.4.5 Gemäss den Angaben der Steuerverwaltung hat die X. & Co. die Liegenschaft [...] im Jahr 2011 verkauft. In den Bilanzen der Geschäftsjahre 2011 bis 2013 wird die Liegenschaft [...] jedoch weiterhin mit deutlich geringeren Werten als in der Bilanz 2010 erwähnt. In den Erfolgsrechnungen der Geschäftsjahre 2011 bis 2013 sind für die Liegenschaft [...] weiterhin Mieterträge verzeichnet. Dafür, dass die Bilanzen und Erfolgsrechnungen diesbezüglich unrichtig sein könnten, besteht kein Hinweis. Folglich ist davon auszugehen, dass die X. & Co. im Geschäftsjahr 2011 einen Teil, aber nicht alle Stockwerkeigentumsanteile an der Liegenschaft [...] verkauft hat und dass der im Geschäftsvermögen verbliebene Stockwerkeigentumsanteil oder die im Geschäftsvermögen verbliebenen Stockwerkeigentumsanteile weiterhin fremdvermietet gewesen sind. Damit ist die Liegenschaft [...] in den Jahren 2011 bis 2013 zusätzlich zu den von der Steuerverwaltung berücksichtigten Liegenschaften in die Neuberechnungen der Steuerbeträge miteinzubeziehen; die Werte der Liegenschaft und der Umfang der Abschreibungen sind von der Steuerverwaltung zu bestimmen.

2.4.6 Für das Geschäftsjahr 2013 machen die Rekurrierenden unter anderem Abschreibungen auf den Liegenschaften [...], [...] und [...] geltend (Stellungnahme vom 16. Oktober 2019, Beilage VG-04). In den Berechnungen der Steuerverwaltung (Stellungnahme vom 29. Oktober 2019, Ziff. 4) werden diese drei Liegenschaften nicht erwähnt. In den Bilanzen der Geschäftsjahre 2007 bis 2013 werden die drei Liegenschaften unter dem Anlagevermögen erwähnt, wobei die Werte in den Geschäftsjahren 2007 bis 2010 negativ und in den Geschäftsjahren 2011 bis 2013 positiv sind. In den Erfolgsrechnungen der Geschäftsjahre 2007 bis 2013 sind für die drei Liegenschaften Mieterträge verzeichnet. Auch in der von den Rekurrierenden eingereichten Aufstellung der Erträge aus Liegenschaften im Anlagevermögen werden in den Jahren 2007 bis 2013 alle drei Liegenschaften erwähnt (Rekursbegründung vom 10. April 2017, Beilage 12a). Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass auch die Liegenschaften [...], [...] und [...] in den Jahren 2007 bis 2013 fremdvermietet gewesen sind, Betriebsliegenschaften dargestellt haben und zum

betriebsnotwendigen Anlagevermögen des Mischbetriebs gehört haben. Grundsätzlich erscheinen damit ordentliche Abschreibungen auch auf diesen Liegenschaften möglich. Im Rahmen der Neuberechnung der Steuerbeträge hat die Steuerverwaltung deshalb die Möglichkeit von Abschreibungen auf diesen Liegenschaften zu prüfen, eine allfällige Verweigerung der Anerkennung von Abschreibungen zu begründen und im Fall der Anerkennung von Abschreibungen die daraus resultierenden Werte der Liegenschaften und den Umfang der Abschreibungen zu bestimmen.

[3.1 - 4 Belastungszinsen und Kosten]

Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht (Dreiergericht):

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Entscheid aufgehoben und die Sache zum Neuentcheid im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.

[Kosten]