

## Selbständiger Erwerb

### Abschreibungen

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2010-009 vom 2. Dezember 2010

*Auf Grundstücken, die zum Umlaufvermögen eines Liegenschaftshändlers gehören, sind keine Abschreibungen möglich. Zum Umlaufvermögen zählen Wirtschaftsgüter, welche laufend angeschafft und wieder veräussert werden. Bei Liegenschaften von Immobilienhändlern besteht die Vermutung, dass sie zum Umlaufvermögen gehören. In casu Verneinung des Anlagecharakters des Liegenschaftsbestands eines Immobilienhändlers und dementsprechend Nichtanerkennung der darauf geltend gemachten Abschreibungen.*

#### Sachverhalt:

A. Mit Veranlagungsverfügung vom 23. April 2009 wurde X. für die kantonalen Steuern pro 2004 veranlagt. Hierbei wurden von der Steuerverwaltung (ordentliche) Abschreibungen in Höhe von CHF 1'214'952 nicht anerkannt.

B. Hiergegen erhob X., vertreten durch V. AG, mit Schreiben vom 20. Mai 2009 Einsprache. Begründet wurde die Einsprache damit, dass die Liegenschaften als Kapitalanlageliegenschaften betrachtet werden und deshalb Abschreibungen vorgenommen werden könnten. Weiter müsse das Vorsichtsprinzip eingehalten werden.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 28. Oktober 2009 ab. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei einem gewerbsmässigen Liegenschaftshändler davon ausgegangen werde, dass die Liegenschaften dem Umlaufvermögen zuzuordnen seien, weshalb keine Abschreibungen vorgenommen werden könnten.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid hat der Rekurrent mit Schreiben vom 25. November 2009 Rekurs erhoben. Er macht dabei geltend, dass auf die buchhalterische Definition des Umlaufvermögens, auf das Realisations-, Niederstwert- und Imparitätsprinzip und auf die Definition der Kapitalanlage abzustellen sei. Ausserdem sei die Besitzesdauer der Liegenschaften unterschiedlich und ein vorbestimmtes Verkaufsdatum sei jeweils nicht vorgesehen. Zwar müssten Risikoliegenschaften teilweise sofort wieder abgestossen werden, was jedoch nichts an der Tatsache ändere, dass der Rekurrent als Zielsetzung seiner Geschäftstätigkeit eine langfristige Kapitalanlage anstreben würde. Dies werde durch den stetigen Vermögenszuwachs bekräftigt wie auch durch die hohen Unterhalts- und Investitionskosten.

In ihrer Vernehmlassung vom 9. April 2010 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

### *Erwägungen:*

2.a) Der Rekurrent beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 28. Oktober 2009 betreffend kantonale Steuern pro 2004 aufzuheben.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Umstritten ist demgegenüber, ob die Liegenschaften als Umlaufvermögen oder als Anlagevermögen (und damit Abschreibungen vorgenommen werden können) anzusehen sind.

3.a) Gemäss § 28 Abs. 2 lit. a StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäftsmässig begründeten buchmässig oder in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesenen Abschreibungen abgezogen.

b) Nach § 30 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) sind für Wertverminderungen von Aktiven des Geschäftsvermögens Abschreibungen zulässig, soweit sie buchmässig oder bei Fehlen einer nach kaufmännischer Art geführten Buchhaltung in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind. Die Abschreibungen werden in der Regel nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt. Massgeblich sind die Abschreibungssätze gemäss den Richtlinien der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die Abschreibung des Anlagevermögens geschäftlicher und landwirtschaftlicher Betriebe; der Nachweis höheren Abschreibungsbedarfs bleibt vorbehalten (Abs. 2). Für bewegliche Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens, die innert kürzeren Zeiträumen erneuerungsbedürftig sind, wie Mobiliar, Apparate, Maschinen und Fahrzeuge, sind weitergehende Abschreibungen nach den Richtlinien der Kantonalen Steuerverwaltung zulässig (Abs. 3). Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet werden, können nur so weit vorgenommen werden, als Höherbewertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung gemäss § 30 Abs. 1 StG verrechenbar gewesen wären (Abs. 4).

c) Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat zu den (ordentlichen) Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe ein Merkblatt herausgegeben (Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe). Dieses enthält eine Tabelle über die maximal zulässigen Abschreibungssätze auf dem Anlagevermögen.

d) Die gesetzlichen Grundlagen wie auch die Empfehlungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend die Vornahme von Abschreibungen und die empfohlenen pauschalen Abschreibungssätze gelten ausschliesslich für das Anlagevermögen. Auf dem Umlaufvermögen sind keine Abschreibungen möglich.

4.a) Die Geschäftstätigkeit des Rekurrenten wird in rechtlich korrektem Verständnis der von ihm eingereichten Bilanz als interkantonaler Liegenschaftshändler qualifiziert, was seitens des Rekurrenten auch nicht bestritten wird.

b) aa) Bei interkantonalen Liegenschaftshändlern unterscheiden Lehre und Praxis drei Arten, d.h. Qualitäten von Immobilien, nämlich solche, die für den Verkauf bestimmt sind und deswegen Handelsware, mithin Umlaufvermögen bilden, sodann Betriebsliegenschaften (unmittelbar dem Betrieb dienendes Anlagevermögen) und schliesslich Kapitalanlageliegenschaften. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung stellen Immobilien von Liegenschaftshändlern normalerweise Umlaufvermögen dar (BGer. 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007, E. 2 m.w.H.).

bb) Anerkanntermassen handelt es sich bei den von den Abschreibungen betroffenen Liegenschaften des Rekurrenten nicht um Betriebsliegenschaften, da sie nicht unmittelbar dem Betrieb des Rekurrenten dienen. Somit ist lediglich zu prüfen, ob es sich um dem Anlagevermögen zugehörnde Kapitalanlageliegenschaften handelt, oder solche, die als Handelswaren dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind. Im ersten Fall dürfen ordentliche Abschreibungen vorgenommen werden, im zweiten Fall nicht.

c) Gemäss Bundesgericht erfolgt im Unternehmenssteuerrecht die Zuteilung eines Wirtschaftsgutes zum Anlage- oder Umlaufvermögen nicht nach der äusseren Beschaffenheit, sondern nach der Zweckbestimmung im Unternehmen sowie nach der Dauerhaftigkeit der getätigten Investition. Anlagegüter werden nicht zum Zwecke der Veräusserung, sondern zur wiederholten Nutzung und zum Verbrauch beschafft. Wirtschaftsgüter, die demgegenüber laufend angeschafft und wieder veräussert werden, stellen Umlaufvermögen dar (BGer. 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007, E. 2).

d) Der Rekurrent verfügt über ein namhaftes Immobilienportfolio. Darin ist ersichtlich, dass in den vergangenen Jahren eine Vielzahl von Liegenschaften angekauft und in Folge (mit wenigen Ausnahmen) wieder gewinnbringend verkauft wurden. Die durchschnittliche Haltedauer dieser verkauften Objekte betrug 948 Tage. In diesem Immobilienportfolio ist ausserdem ersichtlich, dass lediglich drei Objekte mit älterem Kaufdatum als 2003 vorhanden sind.

e) In Anbetracht der durch die Lehre formulierten und durch die höchstrichterliche Rechtsprechung bestätigten Vermutung, wonach die Immobilien bei Liegenschaftshändlern normalerweise Umlaufvermögen darstellen, wäre es an dem Rekurrent gewesen, darzutun, wieso es sich bei den betroffenen Liegenschaften ausnahmsweise um Anlagevermögen handle. Einen solchen Nachweis ist der Rekurrent schuldig geblieben. Das nicht weiter substantiierte Argument, wonach aufgrund der langen Be-

sitzdauer sowie den hohen Unterhalts- bzw. Investitionskosten alle Liegenschaften als Kapitalanlageliegenschaften zu betrachten seien und der Liegenschaftsbestand stetig zugenommen habe, ist klarerweise ungenügend.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.