



Fall-Nr.: B 2018/157, B 2018/158
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 21.01.2020
Entscheiddatum: 16.10.2019

Entscheid Verwaltungsgericht, 16.10.2019

Steuerrecht, Art. 40 Abs. 2 lit. a StG, Art. 10 Abs. 1 lit. a StHG, Art. 27 Abs. 2 lit. a und Art. 28 DBG. Bei den streitbetroffenen Liegenschaften handelt es sich um Kapitalanlageliegenschaften. Der Beschwerdeführer ist gewerbsmässiger Liegenschaftshändler, nicht jedoch gewerbsmässiger Immobilienverwalter. Deshalb sind die bilanzierten Kapitalanlageliegenschaften steuerrechtlich der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung können diese Kapitalanlageliegenschaften des gewerblichen Liegenschaftshändlers nicht abgeschrieben werden und sind auch der Wertberichtigung nicht zugänglich. Die Beschwerde wird abgewiesen (Verwaltungsgericht, B 2018/157 und B 2018/158).

Entscheid vom 16. Oktober 2019

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Scherrer

Verfahrensbeteiligte

X.__,

Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Benjamin Dori, Tappolet & Partner,
Drahtzugstrasse 18, Postfach, 8032 Zürich,

gegen



St.Galler Gerichte

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

sowie

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2013) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2013)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A. X.__, Architekt, ist selbständig erwerbend mit der X.__ Liegenschaften, A.__ (act. 9 vi 6-3/11). Zudem ist er Alleinaktionär und einziges Mitglied des Verwaltungsrats der Q.__ AG. In der Steuererklärung 2013 vom 7. April 2014 (act. 9 vi 6-3/1) deklarierte er ein steuerbares Einkommen von CHF 181'326 und ein steuerbares Vermögen von CHF 426'561. Am 16. Mai 2017 wurde er für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 287'900 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'922'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 285'300 veranlagt (act. 9 vi 6-3/7 und 8). Die Veranlagungsbehörde rechnete dem Steuerpflichtigen unter anderem beim Einkommen



aus selbständigem Erwerb die vorgenommenen Abschreibungen in der Höhe von insgesamt CHF 98'400 in der X.__ Liegenschaften, A.__, für drei im Anlagevermögen bilanzierte Liegenschaften (act. 9 vi 6-3/11) in A.__, B.__ und C.__ auf. Das kantonale Steueramt wies die von dem Steuerpflichtigen gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuer 2013 als auch der direkten Bundessteuer 2013 mit dem Antrag, die vorgenommenen Abschreibungen zuzulassen, mit Entscheiden vom 3. Juli 2017 (act. 9 vi 6-3/2 und 3/3) ab.

B. Der Steuerpflichtige liess durch seinen Treuhänder am 19. Juli 2017 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission St. Gallen gegen die Einspracheentscheide vom 3. Juli 2017 erheben. Der Antrag, die Abschreibungen auf den Liegenschaften im Geschäftsvermögen über CHF 98'400 seien zuzulassen, wurde mit Entscheid vom 29. Mai 2018 (Versand am 30. Mai 2018) bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie der direkten Bundessteuern 2013 abgewiesen.

C. Gegen diesen Entscheid liess X.__ (Beschwerdeführer) durch seinen neuen Vertreter mit Eingabe vom 28. Juni 2018 Beschwerde erheben mit dem Antrag, der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission sei aufzuheben und das steuerbare und sowie das satzbestimmende Einkommen seien um die aufgerechneten Abschreibungen zu reduzieren, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallens (Vorinstanz) beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 17. August 2018 Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf den angefochtenen Entscheid. Die kantonale Steuerverwaltung (Beschwerdegegner) beantragte mit Eingaben vom 11. und 12. September 2018 die Abweisung der Beschwerde und verzichtete auf eine Vernehmlassung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung.

Auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und die Ausführungen des Beschwerdeführers zur Begründung seiner Anträge sowie die Akten wird, soweit für den Entscheid relevant, in den Erwägungen eingegangen.



Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung des Einkommens aus unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit hinsichtlich der Einkünfte und der Abzüge – soweit vorliegend umstritten – vereinheitlicht sind, hat die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Urteil, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt; unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Akt entscheidet (vgl. BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2; VerwGE B 2014/222 und 223 vom 25. Februar 2016 E. 1; www.gerichte.sg.ch).

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1). Der Beschwerdeführer ist zur Erhebung der Beschwerden legitimiert, und seine Eingabe vom 28. Juni 2018 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerden ist somit einzutreten.

Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzung beschränkt; die beschwerdeführende Person kann sich sodann auch darauf berufen, die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 VRP). Das Verwaltungsgericht entscheidet, ohne an die Begehren der Beteiligten gebunden zu sein (Art. 196 Abs. 2 StG).

2. Im Streit liegt die Frage, ob die vom Beschwerdeführer auf drei seiner Liegenschaften vorgenommenen Abschreibungen in der Höhe von CHF 98'400 in der Steuerperiode 2013 von den Steuerbehörden bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie der direkten Bundessteuer 2013 zu Recht aufgerechnet worden sind und



deshalb der dagegen erhobene Rekurs und die Beschwerde von der Vorinstanz zu Recht abgewiesen wurden.

2.1. Nach Art. 40 Abs. 2 lit. a StG und Art. 10 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) sowie Art. 27 Abs. 2 lit. a und Art. 28 DBG sind geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven zulässig, soweit sie buchmässig ausgewiesen sind. Notwendig ist jedoch, dass es sich bei diesen Aktiven um Geschäftsvermögen handelt (BGer 2A.102/2007 vom 24. Mai 2007 E. 3). Ordentliche Abschreibungen erfolgen bei Wirtschaftsgütern, die in Folge Gebrauchs laufend an Wert verlieren, ausserordentliche Abschreibungen sind dann gegeben, wenn der Wertverzehr ein einmaliges, ausserordentliches Ereignis darstellt. So sind auch bei Immobilien ordentliche Abschreibungen nur dann gerechtfertigt, wenn diese in Folge Gebrauchs oder Zeitablaufs auch tatsächlich entwertet werden (BGE 132 I 175 E. 2.3).

2.2. Beim (interkantonalen) Liegenschaftenhändler werden drei Arten von Immobilien unterschieden: solche, die für den Verkauf bestimmt sind und damit Handelsware (Umlaufvermögen) bilden, Betriebsliegenschaften, das heisst unmittelbar dem Handelsbetrieb dienende Liegenschaften (Anlagevermögen) sowie Kapitalanlageliegenschaften, die nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage einem Unternehmen bzw. einem Privaten dienen. Normalerweise stellen Immobilien bei Liegenschaftenhändlern Umlaufvermögen dar, das heisst, sie sind weder Betriebs- noch Kapitalanlageliegenschaften. Ordentliche Abschreibungen sind nur auf Betriebsliegenschaften denkbar, das heisst nicht auf Kapitalanlageliegenschaften oder auch auf Immobilien des Umlaufvermögens (BGer 2C_744/2018 vom 5. August 2019 E. 2.2 mit Hinweisen). In der Praxis kann ohne weiteres ein sogenannter gemischter Betrieb vorliegen, welcher Liegenschaftenhandel und zugleich Immobilienverwaltung betreibt. Werden beispielsweise hierbei Liegenschaften des Anlagevermögens veräussert, dann wechseln sie «im gemischten Immobilienhandels- und Verwaltungsbetrieb» automatisch ihre Funktion und werden zu Umlaufvermögen (BGer 2C_107/2011 vom 2. April 2012 E. 4.3).

2.3. In BGE 132 I 175 hat das Bundesgericht zwar erwogen, ordentliche Abschreibungen seien auch auf Kapitalanlageliegenschaften im Geschäftsvermögen



einer natürlichen Person möglich (BGE 132 I 175 E. 3). In seiner ständigen späteren Rechtsprechung hat das höchste Gericht jedoch teilweise unter ausdrücklicher Bezugnahme auf diesen Entscheid festgestellt, dass bei einem gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler ordentliche Abschreibungen nur auf Betriebsliegenschaften denkbar und damit auf Kapitalanlageliegenschaften und Immobilien im Umlaufvermögen ausgeschlossen sind (BGer 2C_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.1, 2C_458/2011 vom 2. April 2012 E. 3.3, 2C_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.2). Diese Praxis begründet das Bundesgericht damit, dass eine Kapitalanlageliegenschaft zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehört, wenn sie dem Liegenschaftenshandelsbetrieb nicht als Vorratsimmobilie dient (vgl. BGer 2C_866/2016 vom 6. Juni 2017 E. 3.3 mit Hinweis auf 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 3.2). Dies gilt auch dann, wenn die Liegenschaft zum Verkehrswert in die Bilanz des Einzelunternehmens aufgenommen worden ist (BGer 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 3.2). Ob es sich um eine Liegenschaft des Umlaufvermögens oder eine Kapitalanlageliegenschaft handelt, kann bei der Beantwortung der Frage der Zulässigkeit ordentlicher Abschreibungen offenbleiben, weil solche so oder so nicht zulässig sind (BGer 2C_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.3). Auch können auf Kapitalanlageliegenschaften im Privatvermögen keine Abschreibungen in Abzug gebracht werden (vgl. zu den Voraussetzungen Art. 10 Abs. 1 lit. a StHG).

2.4. Unbestritten gilt der Beschwerdeführer als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler. Die drei Liegenschaften sind in der Jahresrechnung 2013 als Anlagevermögen bilanziert (act. 9 vi 6-3/11). Im Konto 1100 (act. 9 vi 6-3/12) wurden folgende Abschreibungen vorgenommen: Liegenschaft B. 4% (CHF 60'100), Liegenschaft C. 1,5% (CHF 11'100) und Liegenschaft A. 1,5% (CHF 27'200). Die im vorinstanzlichen Entscheid erfolgte Qualifizierung dieser drei Liegenschaften als Kapitalanlageliegenschaften (Geschäftsliegenschaften) in Erwägung 3c wird vom Beschwerdeführer in seiner Beschwerde bestätigt (act. 1 Ziff. 11). Somit ist unstrittig, dass die drei Liegenschaften nicht dem betriebsnotwendigen Anlagevermögen zuzuordnen sind. Auch wird in der Beschwerde ausgeführt, es handle sich bei den drei Liegenschaften nicht um «Vorratsimmobilien» (act. 1 Ziff. 11).

Die drei streitigen Immobilien, die im Anlagevermögen gehalten und durch den Beschwerdeführer verwaltet werden, dienen durch ihren Ertrag nur mittelbar der X.____



Liegenschaften, A.__, und damit nicht unmittelbar dem Betrieb des Liegenschaftenhändlers. Ausnahmsweise kann auch eine Immobilienverwaltung das Betriebserfordernis erfüllen. Das setzt aber eine professionelle Immobilienbewirtschaftung voraus. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat in ihrem Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen (www.estv.admin.ch, direkte Bundessteuer/Fachinformationen/Kreisschreiben) die Erfordernisse festgehalten, die erfüllt sein müssen, damit das Halten und Verwalten eigener Immobilien als Betrieb akzeptiert werden kann: Erforderlich ist, dass ein Marktauftritt erfolgt oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet werden, dass die Unternehmung mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien beschäftigt oder beauftragt (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten) und dass die Mieterträge mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwands für Immobilienverwaltung betragen (Kreisschreiben, a.a.O., Ziff. 3.2.2.3, S.22). Im vorliegenden Fall erfüllt die Verwaltung der drei Liegenschaften das Betriebserfordernis offensichtlich nicht, weshalb diese steuerrechtlich der privaten Vermögensverwaltung zuzuweisen sind, auch wenn diese als Geschäftsvermögen in der Bilanz von X.__ Liegenschaften, A.__, geführt werden (vgl. oben E. 2.3; zur Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen vgl. BGer 2C_361/2011 vom 8. November 2011 E. 2.2).

2.5. Gemäss oben ausgeführter Praxis des Bundesgerichts (E. 2.3) und der Feststellung, dass die Verwaltung der drei Liegenschaften kein «Betrieb» im steuerrechtlichen Sinn ist, darf der Beschwerdeführer auf Kapitalanlageliegenschaften keine ordentlichen Abschreibungen vornehmen. Deshalb sind die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Ausführungen unter Bezugnahme auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung (act. 1 Ziff. 5-9), wonach Kapitalanlageliegenschaften einer ordentlichen Abschreibung zugänglich seien (act. 1 Ziff. 11), sofern sie aufgrund des Gebrauchs oder wegen des Zeitablaufs einer entsprechenden Wertminderung unterliegen, nicht zutreffend. Bei Liegenschaften des Privatvermögens können weder Abschreibungen noch Wertverminderungen vom Einkommen in Abzug gebracht werden (vgl. zu den Voraussetzungen Art. 10 Abs. 1 lit. a und c StHG).



2.6. Aufgrund obiger Erwägungen ergibt sich zusammengefasst, dass es sich bei den streitbetroffenen Liegenschaften um Kapitalanlageliegenschaften handelt, die im Geschäftsvermögen der X. Liegenschaften, A., geführt werden. Der Beschwerdeführer ist ein gewerbsmässiger Liegenschaftshändler, jedoch kein gewerbsmässiger Immobilienverwalter. Deshalb sind die bilanzierten Kapitalanlageliegenschaften steuerrechtlich der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung können diese Kapitalanlageliegenschaften des gewerblichen Liegenschaftshändlers nicht abgeschrieben werden und sind auch der Wertberichtigung nicht zugänglich. Deshalb ist die Beschwerde bezüglich der Kantonssteuer 2013 und der direkten Bundessteuer 2013 abzuweisen und der Entscheid der Vorinstanz zu bestätigen.

3. Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens vom Beschwerdeführer zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Entscheidgebühren von zusammen CHF 3'000 (CHF 1'800 im Beschwerdeverfahren B 2018/157 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern; CHF 1'200 im Beschwerdeverfahren B 2018/158 betreffend direkte Bundessteuer) erscheinen angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die vom Beschwerdeführer in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschüsse sind zu verrechnen. Ausseramtliche Kosten sind bei diesem Verfahrensausgang nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und Art. 98^{bis} VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

- 1.** Die Beschwerden betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie der direkten Bundessteuer 2013 werden vereinigt.
- 2.** Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wird abgewiesen.
- 3.** Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2013 wird abgewiesen.



4. Die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von zusammen CHF 3'000 bezahlt der Beschwerdeführer unter Verrechnung mit den von ihm in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschüssen.

5. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.