



Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Zirkular-Urteil vom 2. November 2020

Mitwirkende	Obergerichtsvizepräsident W. Kobler Oberrichterin J. Lanker Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger Obergerichtsschreiber M. Giger
Verfahren Nr.	O2V 19 12
Beschwerdeführerin	A. vertreten durch: RA AA.
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Vorvorinstanz	Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Gegenstand	direkte Bundessteuer 2016 / Rückstellung für Ersatzbe- schaffung Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 27. März 2019

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführerin:

1. Es sei der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung von Appenzell Ausserrhoden vom 27. März 2019 aufzuheben und die in der Jahresrechnung 2016 der A. vorgenommene Rückstellung für die Ersatzbeschaffung über Fr. 474'900.-- im vollen Umfang zum Abzug zuzulassen.
2. Eventualiter sei der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung von Appenzell Ausserrhoden vom 27. März 2019 aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung an die Beschwerdegegnerin/Vorinstanz zurückzuweisen.
3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin/Vorinstanz.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdeführerin.

Sachverhalt

- A. Die im Jahr 1998 gegründete A. betreibt ein Laser-Center und ist im Bereich der Ausführung allgemeiner Blech- und Metallbearbeitungen sowie im Handel mit Immobilien tätig (Handelsregistrauszug, act. 7.2). Das Unternehmen führte seinen Produktionsbetrieb zunächst an der B., in C., auf einer Gewerbefläche von rund 500 m². Im November 2004 erwarb es an der B. in C. die Parzelle Nr. 0002 mit Gewerbebauland in der Grösse von 3'553 m², mit dem Ziel, darauf einen Neubau für seinen Betrieb zu realisieren. Der Kaufpreis belief sich auf Fr. 532'950.-- (act. 2.5). Nach einer weiteren Vergrösserung des für den Neubau geplanten Baulands um 673 m² im Dezember 2007 (act. 2.6) reichte das Unternehmen im August 2008 ein Baugesuch für die betreffende Liegenschaft ein (act. 2.7), welches am 22. April 2010 bewilligt wurde (act. 2.11). Auf Antrag der A. wurde die Bewilligung im November 2011 noch bis zum 22. April 2013 verlängert (act. 2.13). Das Unternehmen verzichtete schliesslich auf eine Realisierung des bewilligten Projekts und verkaufte die betreffende Liegenschaft im September 2016, wobei ein Gewinn von Fr. 474'900.-- resultierte (Kaufvertrag nicht bei den Akten). Dafür erwarb die A. ebenfalls im September 2016 das Grundstück Nr. 0001, D., in C., mit einer Fläche von 15'295 m², zu einem Kaufpreis von 4,2 Millionen Franken (act. 2.15).

- B. In der Jahresrechnung 2016 als Basis der Steuererklärung 2016 verbuchte die A. in der Höhe des für den Verkauf der Liegenschaft Nr. 0002 erzielten Gewinns von Fr. 474'900.-- eine Rückstellung für Ersatzbeschaffung, mit darauf folgender Übertragung im Jahr 2017 auf die neue Liegenschaft D.. In der Veranlagungsverfügung vom 5. Februar 2019 betreffend die Steuerperiode 1. Januar bis 31. Dezember 2016 lehnte die Steuerverwaltung die betreffende Rückstellung jedoch ab und verfügte die volle Besteuerung des erzielten Gewinns aus dem Verkauf der Liegenschaft Nr. 0002. In Abweichung von der Selbstdeklaration ging sie nicht von einer Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen aus (act. 2.16). Die dagegen erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 27. März 2019 abgewiesen (act. 2.1).
- C. Gegen den nämlichen Entscheid richtet sich die vorliegende Beschwerde der durch Rechtsanwalt RA AA. vertretenen A. (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) vom 25. April 2019 mit dem eingangs zitierten Rechtsbegehren (act. 1). Die Vernehmlassung der kantonalen Steuerverwaltung (nachfolgend: Vorinstanz) mit dem Antrag auf Beschwerdeabweisung folgte am 22. Mai 2019 (act. 6). In ihrer Replik vom 9. Juli 2019 hielt die Beschwerdeführerin an ihrem Rechtsbegehren fest (act. 9), des Gleichen die Vorinstanz in ihrer Duplik vom 26. Juli 2019 (act. 11).
- D. Die Parteien verzichteten auf eine mündliche und öffentliche Verhandlung.

Erwägungen

1. 1.1

Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) kann der Einspracheentscheid innert 30 Tagen nach Eröffnung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich mit Beschwerde angefochten werden. Nach Art. 4 der Verordnung vom 26. September 2000 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer DBG (bGS 625.11) i.V.m. Art. 28 des Justizgesetzes vom 13. September 2010 (bGS 145.31) amtiert das Obergericht als Steuerrekurskommission im Sinne von Art. 104 Abs. 3 DBG. Die Zuständigkeit des Obergerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist demgemäss zu bejahen. Die übrigen formellen Voraussetzungen zur Beschwerdeerhebung sind ebenso erfüllt. Auf die Beschwerde ist damit einzutreten.

1.2

Weil die Beschwerde die Veranlagung sowohl der direkten Bundessteuer als auch der Staats- und Gemeindesteuern betrifft, wurde sie mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen in zwei formell getrennte, aber gleichzeitig behandelte Verfahren aufgeteilt (O2V 19 10 und O2V 19 12). Das vorliegende Verfahren O2V 19 12 betrifft die direkte Bundessteuer 2016.

1.3

Gestützt auf Art. 2 der Verordnung über COVID-19-Massnahmen: Gerichte (bGS 113.2) kann das Obergericht zur Bewältigung der aktuell ausserordentlichen Lage in allen Fällen auf dem Zirkularweg entscheiden, wenn das Gesetz keine Verhandlung vorschreibt. Entscheide, die auf dem Zirkularweg gefällt werden, bedürfen der Einstimmigkeit (Art. 52 Abs. 2 JG). Da vorliegend keine Durchführung einer Verhandlung vorgeschrieben ist und die Parteien auf die Durchführung einer solchen verzichteten, hat das Obergericht den vorliegenden Entscheid im Zirkularverfahren gefällt.

2. 2.1

Streitig ist, ob die Vorinstanz die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Rückstellung für Ersatzbeschaffung zu Recht nicht zum Abzug zugelassen hat. Diesbezüglich ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die Beweislast dafür trägt, dass die gesetzlichen Voraussetzungen der zur Diskussion stehenden Rückstellung (steuerneutrale Ersatzbeschaffung) erfüllt sind. Es handelt sich dabei ja um eine steuermindernde Tatsache (vgl. Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts Freiburg 604 2014 47 vom 15. Juni 2015 E. 4a).

2.2

Gemäss Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; 642.11) können beim Ersatz von betriebsnotwendigem Anlagevermögen die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt des betriebsnotwendigen Anlagevermögens übertragen werden; ausgeschlossen ist die Übertragung stiller Reserven von Grundstücken auf Gegenstände des beweglichen Vermögens und auf Vermögen ausserhalb der Schweiz. Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen (Abs. 2). Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensteile, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen (Abs. 3).

2.3

Das Anlagevermögen besteht aus immateriellen Anlagen, Finanz- und Sachanlagen, insoweit auch aus Grundstücken. Es dient dem Unternehmen zu dauernder oder mehrmaliger Nutzung. Anlagegüter werden somit nicht zum Zweck der Veräusserung, sondern zur wiederholten Nutzung und zum Verbrauch beschafft. Wirtschaftsgüter, die demgegenüber laufend angeschafft und wieder veräussert werden, bilden Umlaufvermögen (Urteil des Bundesgerichts 2A.122/2015 vom 16. September 2005 E. 2.2.2 mit Hinweisen auf die Literatur).

2.4

Betriebsnotwendige Vermögenswerte dienen nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebs (Fabrikation, Handel, Dienstleistungsgewerbe oder Urproduktion; vgl. ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 101, Rz. 385) und können ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden. Die betriebsnotwendigen Vermögenswerte bilden unerlässliche Bestandteile der betrieblichen Einheit; ihre Veräusserung würde zu einer substantiellen Veränderung des Betriebs führen. Ausgeschlossen ist somit die Ersatzbeschaffung von Vermögenswerten, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen (Urteil des Bundesgerichts 2C_176/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 3.1, mit Hinweisen; REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N. 6 zu Art. 30 DBG). Beurteilungsgrundlage der Betriebsnotwendigkeit bilden immer die betrieblichen Verhältnisse des steuerpflichtigen Unternehmens (REICH/VON AH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N. 71 zu Art. 8 StHG; vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2C_176/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 3.1). An die Betriebsnotwendigkeit eines Grundstücks für die Anerkennung einer steuerneutralen Ersatzbeschaffung ist ein strenger Massstab anzulegen (Urteil des Bundesgerichts 2C_107/2011 vom 2. April 2012 E. 5.1).

2.5

Um Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens handelt es sich, wenn jene dem Unternehmen nicht nur mit ihrem Geldwert dienen, sondern direkt für den Betrieb verwendet werden (BGE 108 Ib E. 5a S. 329). Es wird unterschieden zwischen Wirtschaftsgütern, die unmittelbar im betrieblichen Leistungserstellungsprozess integriert, mithin betriebsnotwendig sind, und solchen, die nur mittelbar zu unternehmerischer Leistungserstellung beitragen, indem sie lediglich die finanzielle Situation des Unternehmens verbessern und stärken. Letztere können dem Unternehmen entzogen werden, ohne den betrieblichen Leistungserstellungsprozess direkt zu beeinträchtigen (MARKUS REICH, Die Abgrenzung von Geschäfts-

und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, in: SJZ 80/1984 S. 223). Entscheidend ist nicht das Erwerbsmotiv, sondern die technisch-wirtschaftliche Funktion des Wirtschaftsguts im Geschäft (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20. Oktober 1995, auszugsweise wiedergegeben in: BVR 1996, S. 350 ff.). Wenn ein Vermögenswert im Beurteilungszeitpunkt objektiv erkennbar für Geschäftszwecke verwendet wird, so bildet es – unabhängig von der Herkunft der Mittel oder vom Erwerbsmotiv – Geschäftsvermögen. Der Entscheid darüber, ob ein Vermögensobjekt dem Geschäft tatsächlich dient, ist unter Würdigung der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse zu fällen (MARKUS REICH, Abgrenzung, a.a.O., S. 224). Aus diesen Ausführungen geht hervor, dass die Betriebsnotwendigkeit aus objektiven Merkmalen erkennbar sein muss.

2.6

Vorliegend steht unzweifelhaft fest, dass die Liegenschaft Nr. 0002 in C. bis zum Verkauf durch die Beschwerdeführerin unbebaut geblieben und von der Beschwerdeführerin zu keinem Zeitpunkt für die gewerbliche Leistungserbringung eingesetzt worden ist. Beim Verkauf wurde der in jenem Zeitpunkt von der Beschwerdeführerin gepflegte betriebliche Leistungsherstellungsprozess weder direkt noch indirekt beeinträchtigt. Technisch-wirtschaftlich hatte die Liegenschaft Nr. 0002 keine Funktion im Betrieb der Beschwerdeführerin (auch nicht als Lagerstätte oder Parkplatz). Es wurde mit oder auf ihr weder direkt noch indirekt etwas erzeugt. Bis zum Bezug der neuen Räumlichkeiten am neuen Standort in der D. in C. wurde der Betrieb im gleichen Umfang und in der gleichen Art weitergeführt wie vor dem Verkauf der Parzelle Nr. 0002. Dabei ist es aus steuerrechtlicher Sicht irrelevant, ob die Betriebsabläufe damals optimal waren oder nicht. Entscheidend ist, dass das Bauland dieser Parzelle zu keinem Zeitpunkt *unmittelbar* dem Betrieb gedient hat. Folglich war es nicht betriebsnotwendig im Sinne von Art. 64 Abs. 3 DBG.

Keine Rolle spielt, dass die Beschwerdeführerin die Parzelle Nr. 0002 eigenen Angaben zufolge für eine Betriebserweiterung oder -verlegung gekauft hat (PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2019, N. 10 S. 918 Mitte zu Art. 30 DBG; LEUCH/STRAHM, in: Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, N. 26 zu Art. 23 StG BE). Auf das Erwerbsmotiv ist, wie bereits oben dargelegt, nicht abzustellen. Ohne Bedeutung ist deshalb auch, dass die Beschwerdeführerin einen Neubau projektiert und dafür 2010 eine Baubewilligung erhalten hat. Massgebend ist vielmehr, dass dieser Neubau nicht realisiert und der Betrieb in den neuen Räumlichkeiten demzufolge nicht aufgenommen werden konnte. Die Parzelle Nr. 0002 hatte faktisch während der ganzen Zeit allein die Funktion einer Landreserve. Für die tatsächlichen betrieblichen Abläufe spielte sie keine Rolle. Es mag sein, dass die Beschwerdeführerin die Parzelle Nr. 0003 nicht als Kapitalanlage gekauft hat. Aus der Vernei-

nung der Funktion einer Kapitalanlage kann aber nicht zwingend auf Betriebsnotwendigkeit geschlossen werden (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20. Oktober 1995, auszugsweise wiedergegeben in: BVR 1996, S. 350 ff.). Das Verb „dienen“ in Art. 64 Abs. 3 DBG steht im Präsens und es heisst dort nicht „dienen soll“ oder „dienen wird“.

Die Mittel aus dem Verkauf eines nicht betriebsnotwendigen Wirtschaftsgutes können nicht steuerneutral in betriebsnotwendiges Anlagevermögen reinvestiert werden (REICH/ZÜGER/BETSCHART, a.a.O N. 5 zu Art. 30 DBG). Mithin ist die Beschwerde abzuweisen.

3. 3.1

Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache in der Funktion als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) grundsätzlich bis zu Fr. 5'000.--. Innerhalb des Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG). Gemäss ständiger Praxis der 2. Abteilung des Obergerichts wird in vergleichbaren Fällen üblicherweise eine Gebühr von Fr. 1'500.-- festgelegt, was auch im vorliegenden Fall angemessen erscheint.

Im Rechtsmittelverfahren ist gebühren- und kostenpflichtig, wer ganz oder teilweise unterliegt oder auf dessen Rechtsmittel nicht eingetreten wird (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 VRPG). Die Beschwerdeführerin ist unterlegen, weshalb sie ausgangsgemäss für die volle Entscheidgebühr im Betrag von Fr. 1'500.-- aufzukommen hat. Der von ihr bereits geleistete Kostenvorschuss ist daran anzurechnen.

3.2

Der obsiegenden Vorinstanz steht als Behörde kein Entschädigungsanspruch zu (Art. 24 Abs. 3 lit. a i.V.m. Art. 53 Abs. 3 VRPG).

Das Obergericht erkennt:

1. Die Beschwerde der A. wird abgewiesen.
2. Der Beschwerdeführerin wird eine Entscheidgebühr von Fr. 1'500.-- auferlegt, unter Anrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.
3. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Zustellung an die Beschwerdeführerin über deren Rechtsvertreter, die Vorinstanz und die Eidgenössische Steuerverwaltung.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtsvizepräsident:

Der Obergerichtsschreiber:

lic. iur. Walter Kobler

lic. iur. Marc Giger

versandt am: 6. November 2020