Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.35/2005
2A.48/2005 /vje

Urteil vom 1. September 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
A. und B.X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch BDS Treuhand AG,

gegen

Kantonale Steuerkommission Schaffhausen, Mühlentalstrasse 105, Postfach, 8201 Schaffhausen,
Obergericht des Kantons Schaffhausen,
Postfach 568, 8201 Schaffhausen.

Gegenstand
2P.35/2005
Art. 8 BV, Staats- und Gemeindesteuerveranlagung 1999/2000

2A.48/2005
Direkte Bundessteuer 1999/2000,

Staatsrechtliche Beschwerde (2P.35/2005) und Verwaltungsgerichtsbeschwerde (2A.48/2005) gegen die Urteile des Obergerichts des Kantons Schaffhausen vom 3. Dezember 2004.

Sachverhalt:
A.
A.X._____ ist von Beruf Baumeister. Er ist Teilhaber, seit dem Jahr 2000 Alleininhaber der F._____ AG Bauunternehmung, bei der er zugleich hauptberuflich als Geschäftsleiter tätig ist. B.X._____ arbeitet in einem Pflegeheim und ist teilzeitlich ebenfalls bei der F._____ AG angestellt. Das Ehepaar A. und B.X._____ wohnt in einer eigenen Liegenschaft an der S._____ 10 in B._____. Daneben ist A.X._____ Eigentümer der Liegenschaften T._____ 66 und U._____ 9, beide in B._____, sowie einer Ferienwohnung in C._____. Ferner ist er zu rund 25 % an der Immobiliengesellschaft G._____ AG beteiligt sowie zu 25 % an der Baugesellschaft H._____. Im Jahr 2000 liess A.X._____ die anfangs 1999 erworbene Liegenschaft U._____ 9 sanieren, wobei die F._____ AG die Baumeisterarbeiten ausführte. Aus dieser Renovation entstanden Auslagen von insgesamt Fr. 471'120.–, wovon die eine Hälfte (Fr. 235'560.–) als wertvermehrend, die andere als werterhaltend angesehen wurde.

In der Steuererklärung 1999/2000 (Bemessungsperiode 1997/98) deklarierte das Ehepaar A. und B.X._____ sowohl für die direkte Bundessteuer wie auch für die Staats- und Gemeindesteuern ein Einkommen von Fr. 69'500.–. Demgegenüber setzte die Veranlagungsbehörde am 22. August 2002 das steuerbare Einkommen auf Fr. 80'400.– (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 77'800.– (Staats- und Gemeindesteuern) fest, indem sie u.a. den Zweitverdienerabzug von Fr. 6'400.– (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 2'800.– (Staats- und Gemeindesteuern)

nicht zuliess und die Berücksichtigung des grundsätzlich in die Bemessungslücke fallenden Unterhaltsaufwands des Jahres 2000 in der Veranlagungsperiode 1999/2000 ablehnte.

Die Kantonale Steuerkommission Schaffhausen wies eine Einsprache betreffend die direkte Bundessteuer ab; diejenige betreffend die Staats- und Gemeindesteuern hiess sie teilweise gut, wobei sie das steuerbare Einkommen neu auf Fr. 77'700.– festsetzte.
B.
Eine Beschwerde und ein Rekurs gegen den Einspracheentscheid wurden vom Obergericht des Kantons Schaffhausen abgewiesen (Urteile vom 3. Dezember 2004). Das Gericht erwog, die nachträgliche Berücksichtigung von ausserordentlichem Unterhaltsaufwand komme nur bei Privatliegenschaften in Betracht; vorliegend sei die fragliche Liegenschaft aber dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Der Zweitverdienerabzug könne nicht gewährt werden, weil das Erwerbseinkommen nach Berücksichtigung der Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge massgebend sei und diese Grösse ("negatives Einkommen") keinen Zweitverdienerabzug mehr zulasse.
C.
A. und B.X._____ haben gegen die Urteile des Obergerichts des Kantons Schaffhausen vom 3. Dezember 2004 mit Eingaben vom 24. Januar 2005 einerseits Verwaltungsgerichtsbeschwerde (betreffend die direkte Bundessteuer pro 1999/2000; Verfahren 2A.48/2005) und anderseits staatsrechtliche Beschwerde bzw. Verwaltungsgerichtsbeschwerde (betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 1999/2000; Verfahren 2P.35/2005) an das Bundesgericht erhoben. Sie beantragen mit beiden Rechtsmitteln, die angefochtenen Urteile seien aufzuheben, und sie, die Beschwerdeführer, seien für die Steuerperiode 1999/2000 auf ein steuerbares Einkommen von Null zu veranlagen. Sie verlangen erneut, dass der ausserordentliche Unterhaltsaufwand des Jahres 2000 bei der Veranlagung 1999/2000 berücksichtigt werde. Für den Fall, dass diesem Antrag nicht stattgegeben werde, sei jedenfalls für die direkte Bundessteuer der Zweitverdienerabzug für das Bemessungsjahr 1997 zu gewähren.
D.
Die Kantonale Steuerkommission Schaffhausen beantragt, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sei abzuweisen und auf die staatsrechtliche Beschwerde sei nicht einzutreten. Das Obergericht des Kantons Schaffhausen hat auf eine Vernehmlassung verzichtet. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Die im Wesentlichen gleich lautenden Beschwerden betreffen die gleichen Parteien, richten sich gegen die am gleichen Tag ergangenen Entscheide betreffend die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern der Jahre 1999/2000 und werfen grösstenteils übereinstimmende Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich deshalb, die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu behandeln (vgl. Art. 40 OG in Verbindung mit Art. 24 BZP).
2.
Das Bundesgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, welches Rechtsmittel zulässig und in welchem Umfang darauf einzutreten ist (BGE 130 II 509 E. 8.1, mit Hinweisen).
2.1 Soweit der angefochtene Entscheid die direkte Bundessteuer betrifft, kann er mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG; SR 642.11). Hinsichtlich der kantonalen Steuern ist vorliegend die Anwendung von Art. 224 Abs. 2 lit. a des Gesetzes vom 20. März 2000 über die direkten Steuern des Kantons Schaffhausen (StG/SH) streitig (ausserordentliche Aufwendungen der Jahre 1999 und 2000 beim Wechsel der zeitlichen Bemessung). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist in diesem Fall ausnahmsweise auch für die kantonalen Steuern die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) zu ergreifen. Nach Art. 69 StHG muss nämlich das kantonale Recht insoweit bereits ab dem 1. Januar 1999 und somit vor Ablauf der allgemeinen achtjährigen Übergangsfrist (per 1. Januar 2001; vgl. Art. 72 Abs. 1 und 2 StHG) harmonisiert sein (vgl. das den Kanton Luzern betreffende Urteil 2P.123/2004 vom 21. Oktober 2004, E. 2, mit Hinweisen; vgl. auch Urteil 2P.188/2004 vom 8. Dezember 2004, E. 1.1 [Kanton Aargau]). Damit ist die staatsrechtliche Beschwerde, die gegenüber andern Rechtsmitteln absolut subsidiär ist, hier nicht

zulässig (vgl. Art. 84 Abs. 2 OG, BGE 128 II 56 E. 1c S. 59 f.); die Eingabe ist indes als Verwaltungsgerichtsbeschwerde entgegenzunehmen.
2.2 Als steuerpflichtige Personen sind die Beschwerdeführer aufgrund von Art. 103 lit. a OG zur Anfechtung der vorinstanzlichen Entscheide legitimiert. Auf ihre form- und fristgerecht eingereichten Verwaltungsgerichtsbeschwerden ist grundsätzlich einzutreten. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG hat indessen lediglich kassatorische Wirkung (vgl. Abs. 3). Der Antrag, der Vorinstanz seien für die Veranlagung der kantonalen Steuern 1999/2000 bestimmte Anweisungen zu erteilen, ist deshalb unzulässig (vgl. BGE 130 II 509 E. 8.3 S. 511 f.).
2.3 Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an. An die Begründung der Begehren ist es nicht gebunden (Art. 114 Abs. 1 letzter Satz OG). Die Feststellung des Sachverhalts durch eine richterliche Behörde als Vorinstanz bindet das Bundesgericht, wenn diese den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).

Im vorliegenden Fall kann das Bundesgericht die streitige Frage der Abzugsfähigkeit von ausserordentlichen Aufwendungen in der Steuerperiode vor dem Wechsel der zeitlichen Bemessung auch hinsichtlich der kantonalen Steuern, d.h. hinsichtlich des kantonalen Rechts und dessen Anwendung, frei prüfen, weil der einschlägige Art. 224 Abs. 2 lit. a StG/SH gleich lautet wie der massgebende Art. 69 Abs. 5 lit. a StHG (vgl. ebenso Art. 218 Abs. 5 lit. a DBG).
3.
3.1 Die in den beiden Jahren vor dem Wechsel der zeitlichen Bemessung angefallenen ausserordentlichen Aufwendungen sind vom Einkommen abzuziehen (Art. 218 Abs. 4 DBG). Als ausserordentliche Aufwendungen gelten unter anderem Unterhaltskosten für Liegenschaften, soweit diese jährlich den Pauschalabzug übersteigen (Art. 218 Abs. 5 lit. a DBG). Der Pauschalabzug kann gemäss Art. 32 Abs. 4 DBG nur "für Grundstücke des Privatvermögens" geltend gemacht werden. Schon aus diesen Bestimmungen selber folgt, dass ausserordentliche Unterhaltskosten im Sinn von Art. 218 Abs. 5 lit. a DBG nur auf Liegenschaften des Privatvermögens revisionsweise berücksichtigt werden können. Das Bundesgericht hat diese Auffassung zudem unlängst bestätigt (Urteil 2A.690/2004 vom 27. Mai 2005, E. 4.2, mit umfangreichen Hinweisen). Dasselbe gilt für den gleich lautenden Art. 69 Abs. 5 lit. a StHG sowie den damit übereinstimmenden Art. 224 Abs. 2 lit. a StG/SH. Demnach können ausserordentliche Unterhaltskosten bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen im Rahmen der erwähnten Bestimmungen nicht geltend gemacht werden.
3.2 Die Vorinstanz hat somit zu Recht geprüft, ob die Liegenschaft U._____ 9 dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zuzuordnen sei. Sie kam zum Schluss, dass der Beschwerdeführer Liegenschaftshändler sei und die erwähnte Liegenschaft zum Geschäftsvermögen gehöre. Die angefochtenen Urteile sind in diesem Punkt nicht zu beanstanden:

Nach der bundesgerichtlichen Praxis, von der auch die Vorinstanz ausgegangen ist, liegt steuerbarer Liegenschaftenhandel vor, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn er dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut, d.h. wenn er eine Tätigkeit entfaltet, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Dabei ist unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Ob Gewinne aus der Veräusserung von Vermögenswerten der Besteuerung nach Art. 18 DBG unterliegen, ist im Einzelfall stets nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Als Indizien für eine selbstständige Erwerbstätigkeit können bei Liegenschaftsgewinnen etwa die (systematische bzw. planmässige) Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft in Betracht kommen (BGE 125 II 113 E. 6a S. 124). Übt eine
steuerpflichtige Person eine solche auf Erwerb (Verdienst) gerichtete Tätigkeit aus, so bilden die betreffenden Handelsobjekte zwangsläufig Geschäftsvermögen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Rz. 44 zu Art. 18).

Die Vorinstanz hat diese Kriterien zutreffend auf den vorliegenden Fall angewandt: Sie hat - für das Bundesge-

richt verbindlich (Art. 105 Abs. 2 OG) - festgestellt, dass der Beschwerdeführer Geschäftsleiter zweier Firmen sei, die schon verschiedentlich Liegenschaften veräussert hätten, und dass sämtliche Immobiliengeschäfte mit Rendite- oder Arbeitsbeschaffungscharakter (Kauf und Verkauf) ausschliesslich über jene beiden Firmen abgewickelt worden seien. Der Kauf der fraglichen Liegenschaft U._____ 9 sei zu 80 % fremdfinanziert worden. Bei der umfangreichen Renovation seien sämtliche Baumeisterarbeiten an die Bauunternehmung des Beschwerdeführers vergeben worden. Auch aus dem engen Zusammenhang der Liegenschaft mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Bauunternehmer und Mitinhaber einer Immobiliengesellschaft sei zu schliessen, dass die Liegenschaft in seinem Geschäftsvermögen stehe. Diese Argumentation überzeugt.

Im Übrigen kann der Beschwerdeführer den (Geschäfts-)Verlust aus der Baugesellschaft H._____ nur deshalb mit übrigen Einkünften verrechnen, weil er insoweit eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt (vgl. Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG). Ist aber der Beschwerdeführer ohnehin (nebenberuflich) selbstständig erwerbstätig, so gehört jedenfalls die hier in Frage stehende Liegenschaft U._____ 9 zum Geschäftsvermögen und kann der geltend gemachte ausserordentliche Unterhaltsaufwand nach dem Gesagten nicht revisionsweise nach Art. 218 Abs. 5 lit. a DBG bzw. Art. 224 Abs. 2 lit. a StG/SH berücksichtigt werden.
4.
Nur für die direkte Bundessteuer ist noch zu prüfen, ob der Zweitverdienerabzug für das Jahr 1997 zu Recht verweigert wurde.
4.1 Leben Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe, so werden vom Erwerbseinkommen, das ein Ehegatte unabhängig vom Beruf, Geschäft oder Gewerbe des andern Ehegatten erzielt, Fr. 6'400.– abgezogen; ein gleicher Abzug ist zulässig bei erheblicher Mitarbeit eines Ehegatten im Beruf, Geschäft oder Gewerbe des andern Ehegatten (Art. 33 Abs. 2 DBG). Gemäss Kreisschreiben (Nr. 13) der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 28. Juli 1994 (ASA 63, 280) sind für die Gewährung dieses Abzugs - soweit hier von Interesse - die folgenden Grundsätze zu beachten:
- Beide Ehegatten müssen erwerbstätig sein; bei voneinander unabhängiger Erwerbstätigkeit der Ehegatten wird der Abzug vom niedrigeren der beiden Erwerbseinkommen vorgenommen, bei Mitarbeit vom gemeinsamen Erwerbseinkommen des Ehepaares.
- Unterschreitet das niedrigere Erwerbseinkommen die Höhe des gesetzlichen Abzugs, so kann nur dieser niedrigere Betrag abgezogen werden. Kein Abzug kommt in Betracht, wenn sich aus der Erwerbstätigkeit ein Verlust ergibt.
- Der Abzug ist für jedes Bemessungsjahr getrennt zu berechnen.
- Unter Erwerbseinkommen ist die Gesamtheit des Einkommens eines Steuerpflichtigen aus selbstständiger und unselbstständiger, haupt- und nebenberuflicher Erwerbstätigkeit gemäss Steuererklärung zu verstehen. Bei Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit ist dies der Bruttolohn abzüglich der Gewinnungskosten sowie der Beiträge an AHV/IV/EO/ALV, der Beiträge an die berufliche Vorsorge (2. Säule) und der Prämien für die NBUV.
4.2 Vorliegend steht fest, dass im massgebenden Jahr 1997 beide Ehegatten erwerbstätig waren. Zudem lagen voneinander unabhängige Erwerbstätigkeiten vor, indem der Ehemann hauptberuflich und die Ehefrau teilzeitlich bei der rechtlich verselbstständigten Bauunternehmung F._____ AG angestellt waren. Der Zweitverdienerabzug ist mithin nicht vom gemeinsamen Erwerbseinkommen des Ehepaares, sondern vom niedrigeren der beiden Erwerbseinkommen vorzunehmen. Dabei sind mehrere Erwerbseinkünfte derselben Person zusammenzurechnen. Dasselbe muss auch gelten, wenn eine Einkunft aus selbstständiger Erwerbstätigkeit im negativen Bereich liegt. So besehen sind von den Einkünften gemäss Veranlagungsmitteilung vom 22. August 2002 diejenigen des Ehemannes niedriger (Fr. 16'007.–) als jene der Ehefrau (Fr. 29'783.–); während die Ehefrau zudem Anspruch auf Gewinnungskosten von total Fr. 4'650.– hatte, betrugen diese Abzüge beim Ehemann insgesamt Fr. 11'567.–.

Das für den Zweitverdienerabzug von Fr. 6'400.– massgebende "Nettoerwerbseinkommen" betrug beim Ehemann im Jahr 1997 mithin Fr. 4'440.– (Fr. 16'007.– abzüglich Fr. 11'567.–) und reichte selbst dann nicht für den vollen Abzug aus, wenn die Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge von Fr. 5'731.– ausser Betracht gelassen würden. Wird auch dieser Betrag noch subtrahiert, resultiert beim Ehemann ein Erwerbseinkommen 1997 von Null, womit der Zweitverdienerabzug ganz entfällt.
4.3 Gemäss dem zitierten Kreisschreiben Nr. 13 sind für die Bestimmung des Erwerbseinkommens, das für den

Zweitverdienerabzug massgebend ist, nur die Beiträge an die berufliche Vorsorge (2. Säule) zu berücksichtigen, nicht auch diejenigen an die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a). Das Obergericht des Kantons Schaffhausen vertritt im angefochtenen Urteil die gegenteilige Auffassung, die übrigens der Praxis verschiedener anderer Kantone entspricht. Dies mit guten Gründen, sind doch die Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge nur im Zusammenhang mit einem Erwerbseinkommen abzugsberechtigt (Art. 7 der Verordnung vom 13. November 1985 über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen, BVV 3; SR 831.461.3). Demgegenüber steht der Zweitverdienerabzug gemäss Art. 33 Abs. 2 DBG einem Sozialabzug näher und ist damit systematisch erst nach Vornahme des Abzugs gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. e DBG (gebundene Selbstvorsorge) zu gewähren (vgl. zur Unterscheidung der Abzugsarten Peter Locher, a.a.O., Rz. 32 ff. zu Art. 25 DBG). Die von den Steuerbehörden und vom Obergericht des Kantons Schaffhausen befürwortete Auslegung erscheint damit als sachgerecht, und sie steht mit dem Bundesrecht in Einklang. Die abweichende Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Kreisschreiben Nr. 13 überzeugt dagegen nicht; sie vermag das Bundesgericht ohnehin nicht zu binden (vgl. statt vieler: BGE 131 II 1 E. 4.1 S. 11, mit Hinweisen). Das angefochtene Urteil (betreffend die direkte Bundessteuer) erweist sich somit auch in diesem Punkt als bundesrechtskonform.

5.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerden sind nach dem Gesagten unbegründet und deshalb abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen, die dafür solidarisch haften (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2A.48/2005 und 2P.35/2005 werden vereinigt.

2.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerden werden abgewiesen.

3.

Auf die staatsrechtliche Beschwerde wird nicht eingetreten.

4.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'500.– wird den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerkommission und dem Obergericht des Kantons Schaffhausen sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 1. September 2005

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: