Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.556/2004 /zga

Urteil vom 2. März 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Wurzburger, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Matter.

Parteien
A.X._____,
B.X._____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Zogg/Iten AG,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, Steinstrasse 21, 8090 Zürich.

Gegenstand
direkte Bundessteuer 1999,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den
Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission
des Kantons Zürich vom 29. Juni 2004.

Sachverhalt:
A.
A.X._____ war bis zum Jahr 1991 als selbständig erwerbender Architekt, Bautechniker und Kreisschätzer tätig. Nach Aufgabe dieser Tätigkeit nahm er (zuletzt im Jahr 1998) verschiedene Immobilienverkäufe vor und behielt - neben seinem Eigenheim in Y._____ ZH - u.a. fünf Mehrfamilienhäuser an der C._____strasse in Z._____ ZH. Er deklarierte den mit diesen Häusern verbundenen Liegenschaftserfolg, welchen er mittels einer Buchhaltung ermittelte, weiter als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und gab darauf auch Geschäftsverluste an.

In ihrer Steuererklärung 1999 B machten die Eheleute A. und B.X._____ bei der direkten Bundessteuer die in den Jahren 1997 und 1998 für die Liegenschaften an der C._____strasse in Z._____ durchschnittlich aufgelaufenen Unterhaltskosten im Betrag von insgesamt Fr. 169'700.– als ausserordentliche Aufwendungen geltend.
B.
Mit Veranlagungsverfügung vom 25. Januar 2002 rechnete der zuständige Steuerkommissär die Aufwendungen für die Liegenschaften "C._____strasse" beim steuerbaren Einkommen der Eheleute X._____ auf. Zur Begründung führte er aus, ein solcher Abzug sei nur bei Liegenschaften im Privatvermögen möglich; bei den massgeblichen Mehrfamilienhäusern handle es sich jedoch um Geschäftsvermögen. Die gegen diese Veranlagung ergriffenen kantonalen Rechtsmittel (Einsprache und sodann Beschwerde an die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich) blieben erfolglos.
C.

Mit Eingabe vom 22. September 2004 haben die Eheleute X._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Sie beantragen, den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission vom 29. Juni 2004 aufzuheben und von der Aufrechnung der Unterhaltskosten "C._____strasse" abzusehen. Eventualiter sei darauf zu schliessen, dass die in der Bemessungslücke angefallenen ausserordentlichen Aufwendungen in der Geschäftsbuchhaltung aktiviert und in der Folge abgeschrieben werden können.

Das Kantonale Steueramt beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.
D.
Parallel zu ihrer Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht haben die Eheleute X._____ gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission eine Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich erhoben.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Die Verpflichtung der Kantone zur Harmonisierung des Rechtsmittelwegs, welche die Rechtsprechung aus Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 50 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG; SR 642.14) ableitet (vgl. BGE 130 II 65), erfasst nur Streitigkeiten betreffend die Steuerperioden ab 2001. Zuvor gilt für die Kantone noch die achtjährige Anpassungsfrist von Art. 72 Abs. 1 StHG. Aus dem Umstand, dass gewisse Bereiche schon vor Ablauf dieser Frist harmonisiert worden sind - so der Wechsel der zeitlichen Bemessung gemäss Art. 218 DBG und Art. 69 StHG (vgl. Urteil 2P.202/2002, 2A.455/2002 vom 16. September 2003, E. 2), ergibt sich keine Verpflichtung der Kantone, den Rechtsmittelweg bereits vor der Steuerperiode 2001 zu harmonisieren.

Vorliegend geht es um die direkte Bundessteuer 1999. Das kantonale Verwaltungsgericht kann somit nicht angerufen werden, weshalb es sich beim angefochtenen Urteil der Bundessteuer-Rekurskommission um den Entscheid einer letzten kantonalen Instanz handelt, gegen welchen die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht offen steht (vgl. Art. 97 ff. OG, insb. Art. 98 lit. g; siehe zum Ganzen auch das Bundesgerichtsurteil 2A.99/2004 vom 27.10.2004 i.S. EStV u. StV TG E. 1).
2.
2.1 Für den Wechsel der zeitlichen Bemessung bei den natürlichen Personen ist im Bereich der direkten Bundessteuer Art. 218 DBG anwendbar. Gemäss Abs. 5 dieser Bestimmung (in der Fassung vom 9. Oktober 1998, in Kraft seit dem 1. Januar 1999) gelten als ausserordentliche Aufwendungen:

a) Unterhaltskosten für Liegenschaften, soweit diese jährlich den Pauschal-Abzug übersteigen;
b) Beiträge des Versicherten an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge für den Einkauf von Beitragsjahren;
c) Krankheits-, Unfall-, Invaliditäts-, Weiterbildungs- und Umschulungskosten, soweit diese die bereits berücksichtigten Aufwendungen übersteigen.
Diese Aufzählung ist abschliessend (vgl. Dieter Weber, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel/Genf/München 2000, Rz 40 zu Art. 218). Die in Art. 218 Abs. 5 DBG genannten Aufwendungen weisen ausserordentlichen Charakter auf. Dennoch können sie nicht von den ebenfalls vor dem Wechsel zugeflossenen ausserordentlichen Einkünften abgezogen werden. Art. 218 Abs. 2 DBG lässt eine solche Verrechnung nicht zu. Von diesen Einkünften, welche der separaten Jahressteuer unterliegen, sind lediglich die mit ihrer Erzielung unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) abzugsfähig, wozu die ausserordentlichen Aufwendungen von Art. 218 Abs. 5 DBG nicht zählen (vgl. Kreisschreiben Nr. 6 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. August 1999, ASA 68, 384 ff., Ziff. 253; René Eichenberger/Pierre-Olivier Gehriger, Der Übergang zur Gegenwartsbemessung im neuen Zürcher Steuergesetz, Zürich 2000, Rz 200, S. 59-60; dies., Grundsätze und kontroverse Fragen beim Übergang zur Gegenwartsbemessung im Kanton Zürich, StR 2000, 399; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Rz 56 zu Art. 218; Weber, a.a.O., Rz 34 zu Art. 218

DBG). Diese sind stattdessen mit ordentlichen Einkünften zu verrechnen, wobei die Kantone zwischen zwei möglichen Systemen zu wählen haben. Es ist ihnen freigestellt, ob sie die Aufwendungen rück- (Art. 218 Abs. 4 lit. a DBG) oder vortragen (Art. 218 Abs. 4 lit. b DBG) wollen. Gemäss der zweiten Variante kann im Kanton Zürich der in den Jahren 1997 und 1998 angefallene ausserordentliche Aufwand je in den Veranlagungen für 1999 und 2000 abgezogen werden (vgl. § 1 Abs. 3 der Verordnung vom 4. November 1998 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer; Kreisschreiben Nr. 6, a.a.O., Ziff. 263; Eichenberger/Gehriger, a.a.O., Rz 202, S. 60; Weber, a.a.O., Rz 36-39 zu Art. 218; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Rz 57-60 zu Art. 218; Rolf Fässler/Markus Meier, Chancen und Risiken der Steuerplanung im Übergang von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung, StR 1999, 174; siehe auch ASA 72 473 E. 2).

2.2 Hier hat die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich erwogen, die geltend gemachten ausserordentlichen Unterhaltsaufwendungen 1997 und 1998 beträfen Geschäftsliegenschaften und könnten deshalb nicht von den ordentlichen Einkünften des Jahres 1999 abgezogen werden. Dagegen wenden die Beschwerdeführer namentlich ein, die von der Vorinstanz vertretene Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf Liegenschaften des Privatvermögens verstosse gegen den klaren Wortlaut von Art. 218 Abs. 5 lit. a DBG.

2.2.1 Aus dem Text dieser Bestimmung geht zwar nicht wörtlich hervor, dass sie auf Geschäftsliegenschaften nicht anwendbar ist (vgl. auch Eichenberger/Gehriger, a.a.O., Rz 213, S. 64). Es lässt sich ihr aber Folgendes entnehmen: Ausserordentlich sind Unterhaltsaufwendungen gemäss Art. 218 Abs. 5 lit. a DBG nicht deshalb, weil sie auf ungewöhnlichen, einmaligen oder nicht periodenbezogenen Kosten beruhen würden, sondern soweit sie bei jährlicher Berechnung die zulässige Aufwandpauschalierung übersteigen. Innerhalb des Pauschalabzugs fallen die Liegenschaftsaufwendungen der Übergangsperiode in die Bemessungslücke und können nicht steuermindernd berücksichtigt werden (vgl. Kreisschreiben Nr. 6, a.a.O., Ziff. 262 A 4; Jean-Blaise Paschoud, Le passage de la taxation annuelle ou bisannuelle praenumerando à la taxation annuelle postnumerando selon la procédure prévue à l'article 69 LHID, ASA 68 621; Mathias Oertli/Werner Bollhalder, Die Steuerklippen beim Systemwechsel zur Gegenwartsbemessung, ST 1999, 237; Eichenberger/Gehriger, a.a.O., Rz 215, S. 64; dies., a.a.O., S. 399).

2.2.2 Zutreffend hat die Vorinstanz festgehalten, dass Art. 218 Abs. 5 lit. a DBG klar auf den Begriff des Pauschalabzugs verweist und sich dessen Anwendungsbereich aus Art. 32 Abs. 4 DBG ergibt:

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 DBG). Als Unterhaltskosten abziehbar sind insbesondere die Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrende Aufwendungen darstellen (vgl. dazu Art. 1 der Verordnung des Bundesrats vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer, SR 642.116; siehe auch die Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom gleichen Datum zum selben Thema, SR 642.116.2). Anstelle der effektiven Unterhaltskosten kann der Eigentümer auch einen Pauschalabzug gemäss Art. 32 Abs. 4 DBG geltend machen. Dieser beträgt 10% des jährlichen Bruttomietertrags/-mietwerts, wenn das Gebäude zu Beginn der Steuerperiode bis zu 10 Jahre alt ist, dagegen 20%, wenn das Gebäude zu Beginn der Steuerperiode älter als 10 Jahre ist (Art. 2 der Verordnung des Bundesrats).

Gemäss Praxis und Lehre ist der von Art. 32 Abs. 4 DBG ausdrücklich auf "Grundstücke des Privatvermögens" beschränkte Pauschalabzug nur bei solchen Liegenschaften anwendbar, die überwiegend privat genutzt werden, d.h. in erster Linie Wohnzwecken dienen. Nach Art. 4 der Verordnung des Bundesrats kommt der Pauschalabzug nicht in Betracht für Liegenschaften, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden (vgl. auch Kreisschreiben Nr. 6, a.a.O., Ziff. 262 A 3; im gleichen Sinn schon das Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. November 1992, ASA 61 510). Unter "vorwiegend geschäftlicher Nutzung" sind alle Nutzungsarten zu verstehen, die nicht dem privaten Wohnen dienen (vgl. Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans-Jürg Neuhaus/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, Rz 9a zu Art. 32; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Rz 62 zu Art. 32; Oertli/Bollhalder, a.a.O., S. 237 f. u. Fn. 28; a.M. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Rz 20 zu Art. 32).

Indem Art. 218 Abs. 5 lit. a DBG klar auf den Begriff des Pauschalabzugs verweist, gilt die Einschränkung von Art. 32 Abs. 4 DBG auf Liegenschaften des Privatvermögens ebenfalls beim Wechsel der zeitlichen Bemessung. Dafür hat sich auch die Lehre einhellig ausgesprochen (vgl. Kreisschreiben Nr. 6, a.a.O., Ziff. 262 A1; Paschoud, a.a.O, S. 622; Beat Walker, Die Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätig-

keit im System der Postnumerandobesteuerung und im Übergang, StR 2000, 9; Eichenberger/Gehriger, a.a.O., Rz 211 u. 213, S. 63 u. 64; Fässler/Meier, a.a.O., S. 177; Oertli/Bollhalder, a.a.O., S. 232 u. 237 f.; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Rz 62 zu Art. 218; Dieter Weber, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel/ Genf/München 2002, Rz 31 zu Art. 69; Michael Leysinger, Vademecum Bemessungslücke, Solothurn 2001, S. 214).
2.3 Was die Beschwerdeführer gegen den Ausschluss der Geschäftsliegenschaften von der Abzugsfähigkeit im Sinne von Art. 218 Abs. 5 lit. a DBG einwenden, vermag nicht zu überzeugen.

Zu Unrecht berufen sie sich auf die Entstehungsgeschichte der ab 1. Januar 1999 gültigen Fassung von Art. 218 DBG. Weder aus der parlamentarischen Initiative Hegetschweiler (die zur Neufassung von Art. 218 DBG geführt hat; vgl. BBl 1998 4929 ff.), noch aus den dazu ergangenen Stellungnahmen (vgl. BBl 1998 4932 ff. u. 4951 ff.) oder den parlamentarischen Debatten (vgl. Amtl. Bull. N 1998 703 ff., 1702 ff., u. 1853 f. sowie S 1998 923 ff., 1016 u. 1143) können sie etwas zu Gunsten ihrer Auffassung ableiten. Im Rahmen der Neufassung von Art. 218 DBG ist die hier interessierende Frage nicht diskutiert worden. Wesentlich ist, wie bereits dargestellt, dass Abs. 5 lit. a klar auf den Begriff des Pauschalabzugs verweist, der in Art. 32 Abs. 4 DBG ausdrücklich auf Grundstücke des Privatvermögens beschränkt ist. Für Geschäftsliegenschaften gelten andere (Übergangs-)Regeln (vgl. u.a. Kreisschreiben Nr. 6, a.a.O., Ziff. 253, 255 u. 262 A 1; NStP 1999, 191 E. 2c-e; Leysinger, a.a.O., S. 209, 213 f. u. 217; Fässler/Meier, a.a.O., S. 177; Paschoud, a.a.O., S. 622; Eichenberger/Gehriger, a.a.O., Rz 201, S. 60 u. Rz 243, S. 72-73; dies., a.a.O., S. 399; Walker, a.a.O., S. 7).

Diese Lösung des Bundesgesetzgebers stimmt ausserdem mit dem - von den Beschwerdeführern zu Unrecht zu ihren Gunsten erwähnten - zürcherischen Vollzugsrecht überein (vgl. die Verordnung vom 17. September 1997 über die steuerliche Behandlung von im Jahr 1998 anfallenden ausserordentlichen Unterhaltskosten bei Liegenschaften im Privatvermögen, abgelöst durch die Verordnung vom 14. Oktober 1998 über den Vollzug von Art. 69 StHG, insb. § 3 lit. a).

Im hier streitigen Zusammenhang der Unterhaltsaufwendungen für Liegenschaften kann es übrigens nicht darauf ankommen, ob die Umschulungs- und Weiterbildungskosten im Sinne von Art. 218 Abs. 5 lit. c DBG auch bei selbständig Erwerbenden abgezogen werden können.
3.
Die Beschwerdeführer bringen im Weiteren vor, die Bundessteuer-Rekurskommission habe die hier interessierenden Liegenschaften "C._____strasse" zu Unrecht nicht als Privat-, sondern als Geschäftsvermögen beurteilt.

Diese Rüge vermag indessen nicht zu überzeugen. Zutreffend hat sich die Vorinstanz auf Art. 18 Abs. 2 DBG gestützt. Danach gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, welche ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Die Bundessteuer-Rekurskommission hat diese Bestimmung bundesrechtskonform angewandt, die bundesgerichtliche Rechtsprechung (insbesondere BGE 125 II 113 ff.) richtig wiedergegeben und sie auch stichhaltig auf den vorliegenden Fall angewandt: In den hier massgeblichen Jahren war der Beschwerdeführer weiterhin selbständigerwerbender Liegenschaftenhändler und stellten die Liegenschaften "C._____strasse" Geschäftsvermögen dar (und nicht etwa - wie die Beschwerdeführer zu Unrecht meinen - Privatvermögen eines "Quasi-Liegenschaftenhändlers"). Auch wurden sie nicht vom Geschäfts- ins Privatvermögen des Beschwerdeführers überführt. Zu all diesen Punkten kann auf die Begründung im angefochtenen Entscheid verwiesen werden (vgl. E. 3-5, S. 5 ff.).

Fehl geht die dagegen vorgebrachte Einwendung, die Annahme von Privatvermögen werde heutzutage an wesentlich strengeren Voraussetzungen gemessen als noch vor einigen Jahren. Entscheidend ist namentlich, dass der Beschwerdeführer selbst nach der Aufgabe seiner Erwerbstätigkeit im Jahr 1991 verschiedene Immobilienverkäufe vorgenommen, die Erträge der hier interessierenden Liegenschaften weiterhin als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit verbucht und auf ihnen Geschäftsverluste geltend gemacht hat. Auch sonst lässt sein Vorgehen darauf schliessen, dass die betreffenden Liegenschaften in den hier massgeblichen Jahren in seinem Geschäftsvermögen standen. Dabei muss er sich behaften lassen. Von einem widersprüchlichen und

treuwidrigen Vorgehen der Steuerbehörden kann keine Rede sein.
4.
Eventualiter beantragen die Beschwerdeführer schliesslich, den Bilanzwert der Liegenschaften per Ende 1998 um die nicht zugelassenen Unterhaltskosten zu erhöhen und darauf im Jahr 1999 zusätzliche Abschreibungen zuzulassen.

Auch in diesem Punkt erweist sich die Sichtweise der Beschwerdeführer als unzutreffend. Sie sind an ihre mit der Steuererklärung eingereichte Buchhaltung gebunden und können diese nicht nachträglich abändern, zumal die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung nicht gegeben sind (vgl. dazu die für natürliche Personen geltende Praxis, insb. die Bundesgerichtsurteile 2A.275/1998 vom 6.3.2000 i.S. G. E. 3a; 2A.577/1997 vom 7.10.1999 i.S. G. E. 2; 2A.122/1997 vom 3.4.1998 i.S. S. E. 4b; ASA 55 624 E. 6a; je mit weiteren Hinweisen). Ausserdem können ordentliche Aufwendungen nicht willkürlich von einem Geschäftsjahr auf ein anderes übertragen werden. Die bisherige, angeblich zu tiefe Bilanzierung ist handelsrechtlich nicht zu beanstanden, selbst wenn die geltend gemachten Unterhaltskosten (in Widerspruch zu den bisherigen Vorbringen der Beschwerdeführer) in Wirklichkeit wertvermehrenden Charakter gehabt hätten. Handelte es sich aber - wie ursprünglich behauptet - um echte Unterhaltskosten, so hätten diese nicht zu einer Erhöhung der Bilanzwerte geführt, und die Neubilanzierung wäre auf eine im Bemessungslückenjahr vorgenommene buchmässige Aufwertung hinausgelaufen, die als ausserordentliches Einkommen hätte versteuert werden müssen
(vgl. Art 218 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 206 Abs. 3 DBG). Das wäre kaum im Interesse der Beschwerdeführer.
5.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich und der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 2. März 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: