Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.314/2004

Urteil vom 8. November 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiberin Diarra.

Parteien
A.X._____ und B.X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Fürsprecher Dr. Kurt Beer,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Münstergasse 3, 3011 Bern,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern, Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1999/2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. April 2004.

Sachverhalt:
A.
A.X._____ führt das Restaurant Z̈._____ïn E._____ in der Rechtsform einer Einzelunternehmung, wobei seine Ehefrau, B.X._____, im Betrieb mitarbeitet. Früher war ebenfalls der Sohn, C.X._____, von Beruf Koch, im elterlichen Betrieb beschäftigt, übernahm dann aber im Jahre 1996 den Restaurationsbetrieb L̈indeïn F._____. Sein Vater beteiligte sich u.a. an der Auswahl und der Miete der Betriebsliegenschaft (der Vertrag lautet auf C.X._____ und A. X._____), der Ausarbeitung des Betriebskonzeptes, der Finanzierung sowie der Personalakquisition.

Für die direkte Bundessteuer 1999/2000 deklarierten die Eheleute X._____ ein steuerbares Einkommen von Fr. 44'290.– , nachdem sie in den Jahresrechnungen 1997 und 1998 einen ausserordentlichen Aufwand für Leistungen aus Solidarhaftung R̈estaurant Linde F._____v̈on Fr. 62'971.30 (1997) bzw. Fr. 180'989.55 [recte: Fr. 181'062.15](1998) geltend gemacht hatten. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern schätzte jedoch die Eheleute X._____ auf ein Einkommen von Fr. 163'100.– ein, indem sie die geltend gemachten Aufwendungen aus der Bürgschaft für den Sohn im Durchschnittsbetrag von Fr. 122'016.– nicht als geschäftsmässig begründet anerkannte. Von dieser Auffassung rückte sie auch in ihrer Einspracheverfügung vom 22. Mai 2001 nicht ab. Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern wies eine dagegen gerichtete Beschwerde am 20. April 2004 ab.
B.
Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. April 2004 (eröffnet am 28. April 2004) führen die Eheleute X._____ mit Eingabe vom 28. Mai 2004 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht mit dem Antrag, die Veranlagung sei um den geschäftlichen Verlust aus Solidarhaftung/einfache Gesellschaft Restaurant Linde F._____, in der Höhe von durchschnittlich Fr. 122'016.– herabzusetzen.

C.
Die Steuerverwaltung des Kantons Bern sowie die Steuerrekurskommission des Kantons Bern beantragen die Abweisung der Beschwerde, Letztere unter Hinweis auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, schliesst ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern ist ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (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). Die sich nach der Rechtsprechung aus der Steuerharmonisierung ergebende Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer eine zweite kantonale Gerichtsinstanz vorzusehen, wenn - wie im Kanton Bern - für die direkten kantonalen Steuern ein zweifacher kantonaler Instanzenzug besteht (vgl. BGE 130 II 65 ff.), kommt im vorliegenden Fall noch nicht zur Anwendung; denn die Frist von acht Jahren, die den Kantonen gemäss Art. 72 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) eingeräumt wird, war in der hier in Frage stehenden Steuerperiode 1999/2000 noch nicht abgelaufen. Als betroffene steuerpflichtige Personen sind die Beschwerdeführer aufgrund von Art. 103 lit. a OG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids
legitimiert. Auf ihre form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Beschwerdeführer die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) rügen. Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).

Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG nicht an die Anträge der Parteien gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f. mit Hinweis).
2.
2.1 Der Einkommenssteuer unterliegen gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Dabei werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen, wozu auch die eingetretenen und verbuchten Geschäftsverluste gehören (Art. 27 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b DBG). Geschäftsverluste können mithin nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn sie ordentlich «verbucht» worden sind (Urteil 2A.272/2003 vom 13. Dezember 2003 E. 4, in: StE 2004 B 23.9 Nr. 7). Auf der anderen Seite ist es unzulässig, private Aufwendungen als Geschäftsunkosten zu verbuchen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Rz. 8 bzw. Rz. 51 ff. zu Art. 27 DBG).
2.2 Nach den Feststellungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid hat der Beschwerdeführer seinen Sohn einerseits beim Aufbau des eigenen Restaurationsbetriebes mit Rat und Tat unterstützt und andererseits zusammen mit ihm den Mietvertrag unterschrieben und ist zu seinen Gunsten eine Solidarbürgschaft eingegangen. Aus diesem Engagement sind Kosten angefallen, die der Beschwerdeführer unbestrittenermassen bezahlt hat. Die Frage ist nun, ob er hierfür als Privatperson aufgekommen ist oder ob dieser Aufwand zulässigerweise der Erfolgsrechnung des Restaurationsbetriebes Ż._____belastet wurde.

Die Vorinstanz und der Beschwerdeführer qualifizieren vor allem dieses Engagement rechtlich unterschiedlich. Während die Vorinstanz ein Gesellschaftsverhältnis angesichts der Tatsache, dass nur der Sohn als Einzelunternehmer im Handelsregister eingetragen war und die beiden nie gemeinsam am Markt aufgetreten sind, verneint und damit das Engagement als rein private bzw. familiäre Angelegenheit einstuft, bejaht der Beschwerdeführer die Existenz einer einfachen Gesellschaft unter Hinweis auf seine vielfältigen Hilfeleistungen zugunsten des

Sohnes.
2.3 Vorliegend erscheint es zwar aufgrund der mannigfaltigen Unterstützung des Sohnes durch seinen Vater nicht als völlig ausgeschlossen, dass dadurch konkludent ein Gesellschaftsverhältnis zustande gekommen war. Nachdem das Verhältnis nach aussen gar nicht in Erscheinung getreten war, wäre allenfalls auch eine bloss stille Gesellschaft denkbar, bei welcher der stille Gesellschafter in der Tat nur aufgrund seiner Solidarbürgschaft für Schulden des Hauptgesellschafters gehaftet hätte (Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9. Aufl. Bern 2004, Rz. 24 zu § 15, S. 353). Insgesamt überwiegen hier aber doch die Indizien, die gegen ein Gesellschaftsverhältnis sprechen: Unter dem 00. Februar 0000 steht im SHAB Nr. XXXX u.a.: Restaurant Linde, X._____, in G._____, Einzelfirma (Neueintragung). Geschäftsnatur: Betrieb des Restaurants Linde in F._____.... Eingetragene Personen: mit Einzelunterschrift: C.X._____, italienischer Staatsangehöriger, in E._____, Inhaber.Auf dem Mietvertrag vom 30. August 1995 sind zwar als Mieter A.X._____ und C.X._____ aufgeführt, wobei sich daneben die handschriftliche Ergänzung findet: C.X._____ führt den Betrieb als Einzelfirma; Vater A.X._____
haftet nur solidarisch(dieselbe Ergänzung findet sich auf der Vertragskopie bei den Akten der Veranlagungsbehörde). Weiter wurde der Betriebskreditvertrag mit der Bank M._____ vom 26. Januar 1996 nur von C.X._____ abgeschlossen, und der Vater trat lediglich als Solidarbürge auf. Alle diese Indizien deuten eher darauf hin, dass es am Willen, das Restaurant Linde gemeinsam zu führen, sicher beim Sohn, wohl aber auch beim Beschwerdeführer gefehlt hat. Zu einem Gesellschaftsverhältnis hat sich mithin die - zwar enge und konstruktive - Zusammenarbeit der beiden nicht verdichtet. Vielmehr hat der Beschwerdeführer seinen Sohn in väterlicher Fürsorge vielfältig unterstützt. Der daraus angefallene Aufwand betrifft ihn aber als Privatperson und kann nicht gestützt auf Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG abgesetzt werden (vgl. E 2.1).
2.4 Aber selbst dann, wenn ein Gesellschaftsverhältnis zu bejahen wäre, könnten die daraus erwachsenen Verluste nicht erfolgswirksam im Restaurationsbetrieb Z._____behandelt werden. Denn einmal ist ein konkreter Nutzen für diesen Restaurationsbetrieb aufgrund des Engagements zugunsten des Betriebes seines Sohnes nicht nachgewiesen. Dieser Einsatz müsste aber der selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers wirklich gedient und deren Ertragslage verbessert haben, was nicht erwiesen ist. Weiter ist entscheidend, ob dieses Engagement in den Büchern des Restaurationsbetriebes des Beschwerdeführers adäquat behandelt wurde. Wohl sind entsprechend der Auffassung des Beschwerdeführers Bürgschafts- bzw. Solidarverpflichtungen als sog. Eventualverpflichtungen bzw. bedingte Verbindlichkeiten in der Bilanz einer Einzelfirma weder in einem Anhang noch unter dem Strich zu vermerken (Ernst Bossard, in: Zürcher Kommentar, Bd. V, 6/3b, Die kaufmännische Buchführung, Zürich 1984, N. 180 zu Art. 957 OR; Ernst Bossard, Eventualverpflichtungen und schwebende Geschäfte, in: SAG 52 [1980], S. 123 ff.). Allerdings wären dann, wenn sich aus einem solchen Engagement konkrete Risiken abzeichnen, angemessene Rückstellungen zu bilden
gewesen. Dies ist nicht geschehen. Ganz allgemein ist der Bilanz des Restaurationsbetriebes Z._____"uberhaupt kein Hinweis auf eine angebliche Beteiligung an einem Tochterbetrieb zu entnehmen. Damit fehlt es an einer sachgerechten Verbuchung der Verluste aus dem behaupteten Gesellschaftsverhältnis; denn hierfür genügt es keineswegs, die bezahlten Beträge einfach aufwandseitig in den Büchern eines andern Betriebes zu erfassen. Die vom Beschwerdeführer für seinen Sohn geleisteten Zahlungen könnten mithin selbst dann nicht steuerlich erfolgsmindernd abgesetzt werden, wenn sein Engagement effektiv als Gesellschaftsverhältnis zu qualifizieren wäre.
3.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich dem Gesagten zufolge als unbegründet und ist abzuweisen.
4.
Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG). Es besteht kein Anlass, eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 159 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, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben) schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 8. November 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: