Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.364/2005 /vje

Urteil vom 14. März 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller,
Gerichtsschreiber Matter.

Parteien
X.Z._____,
Y.Z._____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Füsprecher Dr. Toni Amonn,

gegen

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

Gegenstand
direkte Bundessteuer 1999/2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 26. April 2005.

Sachverhalt:
A.
X.Z._____ ist Informatiker mit eigenem Geschäft, das er in seinem Wohnhaus in A._____ BE ausübt. Mit Einspracheentscheid vom 21. Juli 2004 wurden X. und Y.Z._____ für die direkte Bundessteuer 1999/2000 (Bemessungsjahre 1997/98) veranlagt. Entgegen der vorangegangenen Periode wurde ihre Liegenschaft nicht mehr dem Geschäfts-, sondern dem Privatvermögen zugerechnet, was zur Ablehnung der darauf gemachten Abschreibungen führte. Ebenfalls aufgerechnet wurden die im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit geltend gemachten Rückstellungen, namentlich für mögliche Gewährleistungsansprüche und das sogenannte Jahr-2000-Problem.

Gegen den Einspracheentscheid gelangten die Eheleute Z._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern, das ihre Beschwerde indessen am 26. April 2005 in den beiden genannten Punkten (Qualifizierung der Liegenschaft als Privatvermögen, Aufrechnung der Rückstellungen) abwies.
B.
Hiergegen haben die Eheleute Z._____ am 1. Juni 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Sie räumen nun zwar ein, dass ihre Liegenschaft Privatvermögen darstellt. Bei der Überführung aus dem Geschäftsvermögen sei aber ein Verlust entstanden, der vom hier massgeblichen Einkommen abzuziehen sei. An den zuvor geltend gemachten Rückstellungen halten sie weiterhin fest. Dementsprechend beantragen sie die Aufhebung des angefochtenen Entscheids und die Zurückweisung der Sache zur Neubeurteilung durch die Vorinstanz im Sinne der Erwägungen. Eventualiter sei ihr Einkommen nach Berücksichtigung

des Überführungsverlustes und der Rückstellungen durch das Bundesgericht direkt festzulegen.

Die kantonale Steuerverwaltung und Steuerrekurskommission schliessen auf Abweisung der Beschwerde (soweit darauf einzutreten sei). Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung hinsichtlich des Überführungsverlustes, jedoch Gutheissung in Bezug auf die Rückstellungen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 146 DBG). Zu diesem Rechtsmittel sind die Beschwerdeführer als Steuerpflichtige (vgl. Art. 103 lit. a OG) legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
2.
Nach Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Gemäss den Art. 27 ff. DBG können bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten, insbesondere die Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen, abgezogen werden (Art. 27 Abs. 2 lit. a und Art. 28 DBG). Abschreibungen sind nach diesen Vorschriften nur auf Geschäftsvermögen zulässig, auf Gegenständen des Privatvermögens sind sie ausgeschlossen.
Die Beschwerdeführer bestreiten nicht mehr, dass ihre Liegenschaft zum Privatvermögen gehört, und sie machen demzufolge auch die in den Bemessungsjahren 1997/98 verbuchten Abschreibungen auf der Liegenschaft nicht mehr geltend. Sie behaupten nun aber, sie hätten bei der Überführung aus dem Geschäftsvermögen einen Verlust erlitten; der Buchwert der Liegenschaft habe per 31.12.1996 Fr. 965'085.– betragen, während sich der Verkehrswert auf Fr. 720'000.– belaufen habe, woraus sich ein Überführungsverlust von Fr. 235'085.– ergebe; ein solcher Verlust müsse wie im umgekehrten Sinne ein Überführungsgewinn steuerlich berücksichtigt werden.
Die Beschwerdeführer hatten eine ähnliche Argumentation schon in der Replik des kantonalen Beschwerdeverfahrens angetönt (primär war es ihnen in jenem Verfahren indessen um die Anerkennung der Abschreibungen gegangen), wobei sie allerdings von anderen Zahlen ausgingen und sie sich noch nicht auf die (in unzulässiger Weise erst vor Bundesgericht eingereichten) Beweismittel beriefen. Ob insoweit nicht ein unzulässiger neuer Antrag vorliegt, kann jedoch mit Blick auf den Verfahrensausgang dahingestellt bleiben.
War die Liegenschaft per 31.12.1996 entgegen dem betreffenden Jahresabschluss in Wirklichkeit nicht Fr. 965'085.–, sondern bloss Fr. 730'000.– wert gewesen, hätte diesem Wertverlust schon in der Bemessungsperiode 1995/96 durch eine entsprechende Abschreibung Rechnung getragen werden müssen (vgl. StE 2005 B 65.4 Nr. 20 E. 4 mit weiteren Hinweisen), was indessen nicht geschehen ist. In der Steuerperiode 1999/2000 (Bemessungsperiode 1997/98) kann das nicht mehr nachgeholt werden. Da die Liegenschaft während dieser Periode nicht mehr zum Geschäftsvermögen zählte, ist eine (Sonder-)Abschreibung nicht mehr möglich. Darauf läuft der Standpunkt der Beschwerdeführer aber hinaus. Kapitalverluste im Privatbereich sind steuerlich unbeachtlich.
3.
Im Weiteren machen die Beschwerdeführer abzugsfähige Rückstellungen für mögliche Gewährleistungsansprüche und das sog. Jahr-2000-Problem geltend.

Gemäss Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG sind Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist. Unter diese Bestimmung fallen grundsätzlich auch Gewährleistungs- und Garantieverpflichtungen, aber nur insoweit, als sie rechtsgenüglich nachgewiesen sind. Das ist hier nicht der Fall: Vor der Steuerrekurskommission hatte der Beschwerdeführer noch vorgebracht, die betreffenden Leistungen seien (zumindest teilweise) durch gewisse Drittunternehmen erbracht worden, welche er vor Bundesgericht nicht mehr nennt. Diese Leistungen, falls sie bestanden haben sollten, können hier somit nicht mehr in Betracht gezogen werden, ebenso wenig wie die allfälligen Bemühungen eines anderen Unternehmens, das nun zum ersten Mal erwähnt wird; aus den in unzulässiger Weise neu vorgelegten Buchhaltungsunterlagen geht übrigens nicht hervor, dass sich die von dieser Firma (auch) durchgeführten Arbeiten auf Garantieansprüche bezogen.

Es bleibt zu prüfen, ob vom Beschwerdeführer selber erbrachte Gewährleistungs- und Garantieleistungen zu

geschäftsmässig begründeten Rückstellungen Anlass geben können. Das ist zumindest in einem Fall wie dem vorliegenden zu verneinen. Zu Recht hat die Steuerrekurskommission erwogen, dass die hier vom Selbständigerwerbenden mit Einzelfirma geleisteten eigenen Arbeitsstunden handelsrechtlich nicht als Aufwand erfasst und somit dafür auch keine Rückstellungen gebildet werden können (vgl. dazu u.a. schon ASA 32 477 E. 5 sowie Peter Locher, Kommentar zum DBG, Rz 15 zu Art. 29 und Rz 11 zu Art. 63, mit weiteren Hinweisen). Bei dieser Sachlage kann offen bleiben, ob die Leistungen einen genügenden Zusammenhang mit den massgeblichen Geschäftsjahren aufweisen, wie die Beschwerdeführer und die Eidgenössische Steuerverwaltung meinen.
4.
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 Art. 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– 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 schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 14. März 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: