Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.700/2004/zga

Urteil vom 26. Mai 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

Parteien
M. und N. X._____,
Beschwerdeführer, beide vertreten durch Fürsprecher Roland Jeitziner,

gegen

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

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1995 (Jahressteuer),
Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. Oktober 2004.

Sachverhalt:
A.
M. X._____ ist Eigentümer der Liegenschaft A._____ Grundbuchblatt (Gbbl.) __1, die Geschäfts- und Wohnteile umfasst: Restaurant, Wirtewohnung, Parkplatz, Reithalle, Mietwohnungen und Stöckli. Die Reithalle ist seit April 1983, neu erstellte Wohnungen sind per 1. Januar 1995 vermietet. Das Restaurant betrieben M. X._____ und seine Ehefrau N. X._____, die es führte, bis Ende September 1995; per 1. Oktober 1995 verpachteten sie es an Dritte. Neben dieser selbständigen Tätigkeit übt M. X._____ eine leitende, unselbständige Erwerbstätigkeit in einem Karrosserie-Betrieb aus.

Im Veranlagungsverfahren für die Periode 1995 betreffend die direkte Bundessteuer (Jahressteuer) qualifizierte die Steuerverwaltung des Kantons Bern die Wohn- und Geschäftsliegenschaft gesamthaft als Geschäftsvermögen. Sie veranlagte die Eheleute M. und N. X._____ in Folge der Aufgabe ihres Restaurantbetriebs mit Verfügung vom 20. Oktober 2000 für einen angeblichen Kapital- bzw. Liquidationsgewinn aus der Überführung der Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen. Eine gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 21. Juni 2003 ab; sie verlangte von den Eheleuten bei der direkten Bundessteuer 1995 aufgrund eines Überführungsgewinns von Fr. 531'700.– eine Jahressteuer von Fr. 65'665.90 (inkl. Verzugszins).
B.
Gegen diese Einspracheverfügung gelangten die Eheleute M. und N. X._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern, welche die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 1995 (Jahressteuer) am 19. Oktober 2004 (Zustellung: 28. Oktober 2004) abwies und die Akten zur Vornahme der Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückwies. Die Steuerrekurskommission bestätigte zwar die Qualifikation der Liegenschaft als Geschäftsvermögen, verneinte aber einen Zwischenveranlagungsgrund bei der direkten Bundessteuer; deshalb sei der Kapital- bzw. Liquidationsgewinn in der ordentlichen Veranlagung

der direkten Bundessteuer 1995/96 zu erfassen.
C.
M. und N. X._____ (Beschwerdeführer) reichten am 29. November 2004 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission ein. Die Beschwerdeführer beantragen, den angefochtenen Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer 1995 (Jahressteuer) aufzuheben; sie machen geltend, die Liegenschaft sei dem Privatvermögen zuzuordnen.
Die Steuerrekurskommission, die kantonale und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern ist hinsichtlich der Bundessteuer ein letztinstanzliches kantonales Urteil, das sich auf Steuerrecht des Bundes stützt und 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]; vgl. BGE 130 II 65 ff.; Urteil 2A.193/2004 vom 9. November 2004, E. 1.1). Die Beschwerdeführer sind durch den angefochtenen Entscheid beschwert und zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 103 lit. a OG).
1.2 Die Steuerrekurskommission hat die Sache zur (ordentlichen) Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Die Vorinstanz hat aber endgültig entschieden, dass die betreffende Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt worden sei, womit ein zu besteuernder Liquidationsgewinn vorliege; insoweit hat sie die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 1995 abgewiesen. Praxisgemäss ist ein solcher Rückweisungsentscheid mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde anfechtbar (vgl. BGE 129 II 286 E. 4.2 S. 291 mit Hinweisen). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.3 Das Bundesgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich einer Überschreitung oder eines Missbrauchs des Ermessens, sowie auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 OG). An diesen ist es gebunden, wenn ihn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).

Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungserichtbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 OG); es kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen abweisen oder gutheissen (BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188).
2.
Im vorliegenden Fall geht es um die Besteuerung eines Liquidationsgewinns; dieser ist nach Auffassung der Vorinstanz aus der Überführung der fraglichen Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen entstanden, indessen nicht mit einer Zwischenveranlagung, sondern einer ordentlichen Veranlagung zu erfassen; streitig ist in diesem Zusammenhang auch die Anwendung der so genannten Präponderanzmethode. Die andern im angefochtenen Entscheid behandelten Fragen bilden nicht Gegenstand der Beschwerde. Im Übrigen beanstanden die Beschwerdeführer ebenso wenig die Höhe des angeblichen Liquidationsgewinns, insbesondere des Gewinns aus der Auflösung stiller Reserven auf dem Warenlager.
3.
3.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Steuerbar sind nach Art. 18 Abs. 1 DBG als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit alle Einkünfte aus einer solchen Tätigkeit. Dazu zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG; vgl. auch StE 1996 B 23.2 Nr. 16, 2A.306/1994, E. 2 und 3 betreffend endgültige Verpachtung als Geschäftsaufgabe). Hingegen sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG).
3.2
3.2.1 Als Geschäftsvermögen gelten nach Art. 18 Abs. 2 DBG alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder Geschäftsvermögen

zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Hierbei ist massgebend auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen; Geschäftsvermögen wird angenommen, wenn es tatsächlich dem Geschäft dient (StE 2001 B 23.2 Nr. 22, 2P.183/1999, E. 3c; Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, E. 2.2).

3.2.2 Nebst weiteren Indizien, wie etwa die äussere Beschaffenheit, die tatsächliche Nutzung, die Herkunft der Mittel zu dessen Finanzierung, das Erwerbsmotiv und die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse, ist auch die buchmässige Behandlung als wichtiges Indiz zu werten. Diese weist auf den Willen des Steuerpflichtigen hin, den Vermögenswert für geschäftliche oder private Zwecke einzusetzen. Indessen hat das Bundesgericht stets darauf hingewiesen, dass die Aufnahme in die Buchhaltung allein die Zuteilung eines Vermögensobjekts zum Geschäftsvermögen nicht zu bewirken vermag. So ist die buchmässige Behandlung von untergeordneter Bedeutung, wenn ein Steuerpflichtiger nicht nur die geschäftlichen, sondern auch private Aktiven in die Bücher aufgenommen hat; oder wenn er zu einem Vermögenswert - in den Steuerdeklarationen oder andern Stellungnahmen - voneinander abweichende Sachdarstellungen abgibt (vgl. StE 2001 B 23.2 Nr. 22, 2P.183/1999, E. 3c; Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, E. 2.3, je mit Hinweisen).

3.3 Für Vermögenswerte, die sowohl geschäftlich als auch privat genutzt werden, ist ab 1. Januar 1995 auf die Präponderanzmethode abzustellen. Danach gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG). Entsprechend werden gemischt genutzte Liegenschaften in ihrer Gesamtheit - nach der überwiegenden Nutzung - entweder dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen zugewiesen (vgl. StR 54/1999 S. 669, 2A.511/1997, E. 2b; Urteile 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, E. 2.4; 2A.542/2000 vom 18. Oktober 2001, E. 2a; 2A.252/2000 vom 7. November 2000, E. 3a/bb, je mit Hinweisen).

3.4 Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich zu dieser Ausscheidungsfrage mit einer grundsätzlich einzelfallgerechten Lösung geäussert (vgl. Ziff. 2.1 des Merkblatts zum Kreisschreiben Nr. 2 vom 12. November 1992 betreffend Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG, in ASA 61 S. 507 ff.; StR 54/1999 S. 669, 2A.511/1997, E. 2c und d; Urteil 2A.542/2000 vom 18. Oktober 2001, E. 2a und b): Danach werden für die Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäfts- oder Privatvermögen alle auf den geschäftlich genutzten Liegenschaftsteil entfallenden Erträge ins Verhältnis zum gesamten Liegenschaftsertrag gesetzt. Dieser umfasst die auf die gesamte Liegenschaft entfallenden Einkünfte gemäss Art. 21 DBG unter Einbezug des zum Marktwert berechneten Eigenmietwerts für den geschäftlich genutzten Teil. Beträgt der Anteil der geschäftlichen Nutzung mehr als 50 %, liegt eine vorwiegend geschäftliche Nutzung vor.

4.

4.1

4.1.1 Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz vorwiegend, jedoch nicht ausschliesslich, auf die buchmässige Behandlung der Liegenschaft abgestellt. Soweit diese als Privatvermögen bereits per 1. Januar 1993 hätte ausgebucht werden können, kann den Überlegungen zwar nicht ohne Weiteres gefolgt werden; die Vorinstanz geht aber zutreffend davon aus, dass die Liegenschaft noch in der Bilanz per 30. September 1995 zum Geschäftsvermögen gezählt wurde. In der buchmässigen Behandlung ist aber grundsätzlich nur ein Indiz zu erblicken; massgebend sind vorab die tatsächlichen Verhältnisse. Diese sprechen nach Auffassung der Vorinstanz für ein Überwiegen des Geschäftsvermögens.

4.1.2 Die fragliche Liegenschaft wurde in den Steuererklärungen 1991/92, 1993/94 und 1995/96 nicht nur als Geschäftsvermögen deklariert und ein anderes Grundstück als Privatliegenschaft bezeichnet; dabei wurde insbesondere in der Steuererklärung 1995/96 Aufwand und Ertrag der Liegenschaft als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklariert. Die Vorinstanz folgerte auch zu Recht, dass die private Nutzung der Liegenschaft erst mit der Erstellung des Wohnungsneubaus, und damit nach dem relevanten Zeitpunkt per 31. Dezember 1994 bzw. hier per 31. März 1994, dem Datum des letzten Geschäftsabschlusses vor jenem Zeitpunkt, leicht überwiege. Mit andern Worten wurde die Liegenschaft davor durch den Betrieb des Restaurants überwiegend geschäftlich genutzt.

4.1.3 Darüber hinaus umfasste die geschäftliche Nutzung entgegen den Beschwerdeführern nicht nur das Restaurant und die Wirtewohnung, sondern auch die Reithalle: Diese war als solche zwar vermietet, der Beschwerdeführer erzielte aber aus der Vermietung von Werbeflächen (Hallenreklame), die er sich vorbehalten hatte, erhebliche zusätzliche Einnahmen; das spricht dafür, dass die Reithalle weiterhin der Geschäftstätigkeit zuzuordnen ist.

4.2 Im Übrigen erscheint der im angefochtenen Entscheid vorgenommene Vergleich nach Buchwerten bzw.

Gestehungskosten sowie Nutzungsflächen nicht besonders aussagekräftig, wird dabei doch nicht Gleiches mit Gleichem verglichen (vgl. auch Urteil 2A.542/2000 vom 18. Oktober 2001, E. 2d in initio): Einerseits geht es um Neuwerte, anderseits um abgeschriebene Werte; zudem wertet der Vergleich nach Flächen die Reithalle zu hoch (1'100 m2), das Restaurant zu tief (195 m2). Zutreffenderweise hätten die Erträgnisse der einzelnen Nutzungsarten miteinander verglichen werden müssen (vgl. Ziff. 2.1 des genannten Merkblatts), wobei entgegen den Beschwerdeführern nicht die Verhältnisse per 1. Januar 1996, sondern diejenigen per 31. Dezember 1994 massgebend wären. Die Vorinstanz hat dies nicht getan, so dass sich fragt, ob die Angelegenheit zur weiteren Abklärung dieser vorab tatsächlichen Verhältnisse zurückzuweisen ist. Im konkreten Fall führen jedoch andere Umstände dazu, die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzuordnen.

4.3

4.3.1 Private Vermögenswerte können auch in den Geschäftsbüchern einer Einzelfirma bilanziert werden. In der Aufnahme eines Vermögensgegenstandes in die Bilanz ist dann ein gewichtiger Umstand für das Vorliegen von Geschäftsvermögen zu erblicken, wenn dieser Gegenstand nicht ausdrücklich als Privatvermögen gekennzeichnet und der mit ihm zusammenhängende Aufwand und Ertrag nicht konsequent über das Privatkonto abgebucht wird (BGE 112 Ib 79 E. 3b/bb S. 83 f.; StR 49/1994 S. 575, 2A.28/1993, E. 3b; 48/1993 S. 524, 2A.182/1991, E. 5a, je mit Hinweisen).

4.3.2 Vor dem 1. Januar 1995 und in der Bilanz per 30. September 1995 wurde die Liegenschaft jeweils vollständig in die Bilanz und ihr Ertrag bzw. Aufwand wurden in die Erfolgsrechnung aufgenommen. Dabei ist die Liegenschaft weder als Privatvermögen bezeichnet noch sind Ertrag und Aufwand über das Privatkonto gebucht, sondern im Unternehmenserfolg erfasst worden. Daran ändert nichts, dass zuletzt keine Abschreibungen auf der Liegenschaft mehr vorgenommen wurden. Die Umstände reichen ohne Weiteres aus, die Liegenschaft als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Insofern ist der angefochtene Entscheid nicht zu beanstanden. Die Liegenschaft ist damit aufgrund der Aufgabe des Restaurantbetriebs durch die Beschwerdeführer per 30. September 1995 und der anschliessenden Verpachtung des Betriebs vom Geschäfts- ins Privatvermögen zu überführen.

4.4 Was die Beschwerdeführer weiter dagegen einwenden, vermag nicht zu überzeugen:

4.4.1 Dass die Liegenschaft in der Buchhaltung klar zwischen privat und geschäftlich genutztem Teil getrennt worden sei, kann nicht gesagt werden. Die Beschwerdeführer räumen selber ein, dass der Unternehmenserfolg in der Bilanz den Betriebserfolg und den neutralen Erfolg enthielt, die beiden Vermögensteile damit nicht getrennt, sondern verrechnet wurden. Daran ändert auch nichts, dass vor dem 1. Januar 1995 nach der damals massgeblichen Wertzerlegungsmethode (vgl. dazu StR 49/1994 S. 575, 2A.28/1993, E. 3c mit Hinweisen) die Liegenschaft in Geschäfts- und Privatvermögen unterteilt wurde und Abschreibungen einzig auf dem Geschäftsvermögen vorgenommen wurden; denn die Liegenschaft wurde trotzdem gesamthaft in der Bilanz und Aufwand bzw. Ertrag in der Erfolgsrechnung erfasst. Übrigens wurden in den Steuererklärungen 1991/92 und 1993/94 der Betriebserfolg und die ganze Liegenschaft als Einkommen bzw. Geschäftsvermögen aus selbständiger Tätigkeit deklariert. Für die Schulden auf der Liegenschaft wurde zudem auf die Schlussbilanz verwiesen (Steuererklärung 1993/94).

4.4.2 Die Beschwerdeführer bezweifeln, dass die buchmässige Behandlung des Vermögensgegenstandes im Rahmen der Präponderanzmethode noch als Kriterium angewendet werden kann. Das Bundesgericht hat indessen erkannt, dass für die Unterscheidung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen die unter dem Regime des Bundessteuerbeschlusses 1940 entwickelten Grundsätze weiter gelten (vgl. ASA 71 S. 288 E. 4a und d; Urteile 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, E. 2.2; 2A.542/2000 vom 18. Oktober 2001, E. 2f; 2A.252/2000 vom 7. November 2000, E. 3a/aa). Demnach kann zwar die Aufnahme eines Vermögensobjekts in die Buchhaltung allein nicht das massgebende Kriterium sein; erfolgt die Aufnahme in die Bilanz, kann sie aber dann ein wichtiger Hinweis sein, wenn das Objekt nicht ausdrücklich als privat bezeichnet und entsprechend verbucht wird. Der Ansicht, dass das Abstellen auf die Buchhaltung unter der Herrschaft des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer kein zulässiges Kriterium mehr sein soll, kann somit nicht gefolgt werden.

4.4.3 Im Übrigen haben die Beschwerdeführer die Liegenschaft weder in der Buchhaltung bzw. der Bilanz und der Erfolgsrechnung noch in den Steuererklärungen ausdrücklich dem Privatvermögen zugeordnet. Die Unterlagen waren nicht anders zu verstehen, als dass die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzuweisen war. Übrigens hätte diese per 31. Dezember bzw. 31. März 1994 als Privatvermögen ausgebucht werden können; das wurde indes nicht getan, weshalb die Liegenschaft als Geschäftsvermögen zu gelten hatte.

5.

5.1 Die Beschwerde erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet, soweit damit geltend gemacht wird, die

Liegenschaft sei dem Privatvermögen zuzuordnen.
5.2 Es ist auch nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Sache an die Steuerverwaltung zur ordentlichen Veranlagung der direkten Bundessteuer 1995 zurückgewiesen hat, da ein Grund für eine Sonderveranlagung bei Zwischenveranlagung nicht gegeben sei (Art. 47 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 45 lit. b DBG): In der Aufgabe der selbständigen, unter Beibehaltung der unselbständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers ist in der Tat kein Zwischenveranlagungsgrund zu sehen; ein solcher resultiert aus der Aufgabe einer konkurrierenden Erwerbstätigkeit in der Regel nicht (vgl. BGE 110 Ib 313 E. 2b und c S. 316 f.; Pra 2003 Nr. 192 S. 1055, 2A.486/2002, E. 4.1, Urteil 2A.261/2001 vom 29. Oktober 2001, E. 2c). Der Liquidationsgewinn ist daher nicht mit der besonderen, sondern der ordentlichen Veranlagung zu erfassen.
6.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist somit abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten den unterliegenden Beschwerdeführern unter Solidarhaft aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 26. Mai 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: