Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.690/2004/bie

Urteil vom 27. Mai 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

Parteien
U. und E.X._____, Beschwerdeführer,
vertreten durch T & R AG,

gegen

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

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 2000 (Jahressteuer),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. Oktober 2004.

Sachverhalt:
A.
U.X._____ und sein Bruder, beide selbständig tätige Fürsprecher und Notare, erwarben 1999 je zu hälftigem Miteigentum die Liegenschaft A._____ Gbbl. Nr. 0000. Diese umfasste ein dreigeschossiges Gebäude und eine unüberbaute Landreserve. Das Gebäude, das beim Kauf in einem sehr schlechten baulichen Zustand war, bestand aus einer Geschäftslokalität, einer einfachen Wohnung und einem Estrich. Für die Baulandreserve gewährten die beiden Brüder der Nachbarin, der B._____, ein vorübergehendes Nutzungsrecht gegen eine Entschädigung von Fr. 220'000.–, die sie je zur Hälfte vereinnahmten. Die Brüder renovierten 1999 und 2000 das Gebäude für 1,2 Mio. Franken und richteten in den beiden untern Geschossen ihre Kanzlei und im obersten Geschoss neu eine Mietwohnung ein.

Am 22. Januar 2003 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern U.X._____ und seine Ehefrau E.X._____ für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer des Jahres 2000 je mit einer Jahressteuer auf ausserordentlichen Einkünften (von Fr. 63'000.- bei der direkten Bundessteuer) aus der Zahlung der B._____; bei der direkten Bundessteuer wurde kein Liegenschaftsabzug berücksichtigt. Die dagegen erhobene Einsprache blieb erfolglos (Verfügungen vom 21. August 2003). Gegen die zwei Einspracheverfügungen gelangte das Ehepaar X._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern.
B.
Mit Entscheid vom 19. Oktober 2004 (Zustellung: 27. Oktober 2004) hiess die Steuerrekurskommission die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2000 teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 35'100.– fest. Sie erfasste die Entschädigung der B._____ als ausserordentliches Einkommen vollumfänglich mit der Jahressteuer. Die Liegenschaftsunterhaltskosten der Jahre 1999 und 2000 liess sie indes als ausserordentlichen Aufwand im Umfang von Fr. 93'037.– zum Abzug zu.

C.
Gegen diesen Entscheid haben U. und E.X._____ (Beschwerdeführer) am 26. November 2004 beim Bundesgericht bezüglich der direkten Bundessteuer 2000 Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht. Sie beantragen, den angefochtenen Entscheid teilweise aufzuheben und die fragliche Liegenschaft dem Privatvermögen zuzuweisen. Die Entschädigung der B._____ von insgesamt Fr. 110'000.– sei zu Fr. 60'000.– als ausserordentliches Einkommen mit einer Jahressteuer zu belegen, zu Fr. 50'000.– als privater Kapitalgewinn von der Besteuerung auszunehmen. Die anteiligen Gestehungskosten für die Landreserve seien auf Fr. 432'300.– festzulegen.

Die Steuerrekurskommission und die kantonale Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst sich den Ausführungen der kantonalen Behörden an und weist hinsichtlich des Abzugs der Liegenschaftsunterhaltskosten auf die Möglichkeit einer reformatio in peius hin. Hierzu haben die Beschwerdeführer nach Aufforderung des Instruktionsrichters Stellung genommen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern ist 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 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). Damit wird die Möglichkeit, vor Bundesgericht neue Tatsachen vorzubringen und neue Beweismittel einzureichen, weitgehend eingeschränkt. Das Bundesgericht lässt diesfalls nur solche neuen Tatsachen und Beweismittel zu, welche die Vorinstanz von Amtes wegen hätte berücksichtigen müssen und deren Nichtbeachtung eine Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften darstellt (BGE 128 II 145 E. 1.2.1 S. 150; 125 II 217 E. 3a S. 221).
1.3 Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde 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 anderen als den geltend gemachten Gründen abweisen oder gutheissen (BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188). Bei Abgabestreitigkeiten kann es von den Begehren der Parteien abweichen, den angefochtenen Entscheid also namentlich auch zum Nachteil der beschwerdeführenden Partei abändern (Art. 114 Abs. 1 OG). Eine solche Berichtigung wird aber nur vorgenommen, wenn der betreffende Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (ASA 69 811 E. 4b/bb; Urteil 2P.129/2003 vom 13. August 2004, E. 2.2 mit Hinweis).
2.
Streitig ist vorab, ob die betreffende Liegenschaft dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuweisen ist.
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 dem 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 dieses 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).
2.2 Vermögenswerte, die sowohl geschäftlich als auch privat genutzt werden, sind nach der Präponderanzmethode zu qualifizieren. 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). Im Übrigen hat das Bundesgericht stets darauf hingewiesen, dass die Aufnahme in die Buchhaltung allein die Zuteilung eines Vermögensobjekts zum Geschäftsvermögen nicht zu bewirken vermag (Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, E. 2.3 mit Hinweisen).
2.3 Gemäss Eidgenössischer Steuerverwaltung (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 61 507 ff.) 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. Dieser Vergleich nach dem Ertragswert erscheint grundsätzlich als sachgerechte Lösung (vgl. StR 54/1999 S. 669, 2A.511/1997, E. 2c und d; Urteil 2A.542/2000 vom 18. Oktober 2001, E. 2a und b).
2.4 Im vorliegenden Fall muss von der heutigen tatsächlichen, nicht von der theoretisch möglichen Nutzung der streitigen Grundstücksflächen ausgegangen werden. So wurde eine in Aussicht genommene Parzellierung in der Folge nicht realisiert. Der Beschwerdeführer betreibt mit seinem Bruder auf der Liegenschaft ein Advokatur- und Notariatsbüro. Die Baulandreserve ist ungenutzt geblieben. Wird ein Teil des Grundstücks nicht genutzt, kann der Vergleich zwischen geschäftlichem und privatem Liegenschaftsteil vernünftigerweise nicht nach Nutzungsflächen vorgenommen werden. Die von der Vorinstanz vorgenommene Zuordnung der Liegenschaft nach Erträgen ist daher entgegen den Beschwerdeführern nicht zu beanstanden. Danach überwiegt aber klarerweise die geschäftliche Nutzung. Im Übrigen entspricht die Zuweisung zum Geschäftsvermögen auch der buchmässigen Behandlung, hat der Beschwerdeführer doch seinen Liegenschaftsanteil in die Geschäftsbuchhaltung aufgenommen; zudem hat er keine Mietaufwendungen für die Liegenschaft belastet, an der sonst nur sein Bruder beteiligt gewesen ist.
2.5 Ist die Liegenschaft als Ganzes dem Geschäftsvermögen zuzuweisen, besteht kein Anlass, die anteilsmässigen Gestehungskosten für die Landreserve festzulegen, wie es die Beschwerdeführer verlangen.
3.
3.1 Nach Art. 218 DBG wird die Einkommenssteuer der natürlichen Personen für die erste Steuerperiode nach dem Wechsel gemäss Art. 41 DBG nach neuem Recht veranlagt (Abs. 1). Ausserordentliche Einkünfte, die in den beiden Vorjahren oder in einem Geschäftsjahr erzielt werden, das in diesen Jahren abgeschlossen wird, unterliegen für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahressteuer zu dem Satz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt (Abs. 2). Als ausserordentliche Einkünfte gelten insbesondere Kapitalleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne, sowie, in sinngemässer Anwendung von Art. 206 Abs. 3 DBG, ausserordentliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Abs. 3).
3.2 Die Zahlung der B._____ wurde zu Recht als ausserordentliche Einkunft aus Geschäftsvermögen qualifiziert und der Sondersteuer gemäss Art. 218 Abs. 2 DBG unterworfen:
3.2.1 Die Unterlagen, mit denen die Beschwerdeführer nachzuweisen versuchen, dass es dabei um die Gegenleistung für die Einräumung einer Dienstbarkeit ging, namentlich der Entwurf eines Dienstbarkeitsvertrags mit entsprechender Korrespondenz, sind zum Teil neu und können daher nicht berücksichtigt werden (Art. 105 Abs. 2 OG).
3.2.2 Es ist auch nicht klar, was die Beschwerdeführer damit erreichen wollen. Da die Liegenschaft nach dem Gesagten als Geschäftsvermögen zu qualifizieren ist, wäre die Einräumung einer Dienstbarkeit, die das Grundstück belastet, als Teilveräusserung einer Geschäftsliegenschaft zu betrachten; der Erlös würde - als Kapitalgewinn - ebenfalls der Besteuerung gemäss Art. 218 Abs. 2 bzw. 3 in Verbindung mit Art. 206 Abs. 3 DBG unterliegen. Im Übrigen ist die Dienstbarkeit offenbar immer noch nicht eingetragen; abgesehen davon lässt sich dem Vertragsentwurf nichts über eine allfällige Gegenleistung der B._____ entnehmen. Der Entwurf räumt den Eigentümern des berechtigten Grundstücks indes auch Rechte ein, namentlich ein Benutzungsrecht an der B._____-Einstellhalle, die den Verlust der eigenen Parkplätze kompensiert, sowie eine Baubeschränkung.
4.
Weiter stellt sich die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht Fr. 93'037.– als ausserordentliche Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen hat.
4.1 Nicht nachzuvollziehen ist, weshalb von den geltend gemachten Kosten gerade die Hälfte zum Abzug zugelassen wurde; eine solche Methode ist im Bundesrecht für änschaffungsnaheÜnterhaltskosten nicht vorgesehen. Im Übrigen handelt es sich hier offensichtlich um einen Umbau, nicht um blossen werterhaltenden

Unterhalt; insofern käme bei einer Liegenschaft im Privatvermögen ohnehin die so genannte Dumont-Praxis zur Anwendung: Danach sind bei einer vom bisherigen Eigentümer vernachlässigten Liegenschaft die Kosten, die der Erwerber zur Instandstellung in den ersten fünf Jahren aufwenden muss, steuerlich grundsätzlich nicht abziehbar (vgl. Urteile 2A.480/ 2004 vom 2. Februar 2005, E. 2.1; 2A.389/2003 vom 10. März 2004, E. 2.1, je mit Hinweisen). Das Gebäude war heruntergekommen und hätte im bisherigen Zustand nicht mehr weiter verwendet werden können, so dass unter diesem Titel der Unterhaltskosten möglicherweise überhaupt nichts abgezogen werden könnte.
4.2 Abgesehen davon gelten gemäss Art. 218 Abs. 5 lit. a DBG als ausserordentliche Aufwendungen Unterhaltskosten für Liegenschaften, soweit diese jährlich den Pauschal-Abzug übersteigen. Dessen Anwendungsbereich ergibt sich aus Art. 32 Abs. 4 DBG, wonach dieser Abzug auf Grundstücke des Privatvermögens beschränkt ist. Diese Einschränkung gilt nach einhelliger Auffassung von Praxis und Lehre auch für Art. 218 Abs. 5 lit. a DBG, der klar auf den Begriff des Pauschalabzugs verweist (vgl. Urteil 2A.556/2004 vom 2. März 2005, E. 2.2.2; 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, in ASA 68 622; Beat Walker, Die Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit im System der Postnumerandobesteuerung und im Übergang, in StR 55/2000 S. 9; René Eichenberger/Pierre-Olivier Gehriger, Der Übergang zur Gegenwartsbemessung im neuen Zürcher Steuergesetz, Zürich 2000, Rz. 211 und 213, S. 63 f.; Rolf Fässler/Markus Meier, Chancen und Risiken der Steuerplanung im Übergang von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung, in StR 54/1999 S. 177; Mathias Oertli/Werner Bollhalder, Die Steuerklippen beim Systemwechsel
zur Gegenwartsbemessung, ST 1999 S. 232 und 237 f.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, 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). Demnach können ausserordentliche Unterhaltskosten bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen im Rahmen von Art. 218 Abs. 5 lit. a DBG gar nicht geltend gemacht werden.
4.3 Schliesslich weist die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht darauf hin, dass die ausserordentlichen Unterhaltskosten ohnehin nicht von den ausserordentlichen Einkünften hätten abgezogen werden dürfen: Art. 218 Abs. 2 Satz 3 DBG sieht eine solche Verrechnung nur für Aufwendungen vor, die unmittelbar mit der Erzielung der ausserordentlichen Einkunft zusammenhängen; dabei ist von Aufwendungen auszugehen, die in einem direkten Zusammenhang mit dem Erwerb von ausserordentlichen Einkünften stehen (vgl. Kreisscheiben Nr. 6 vom 20. August 1999 der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend den Übergang von der zweijährigen Pränumerando- zur einjährigen Postnumerando-Besteuerung bei natürlichen Personen, in ASA 68 384 ff., Ziff. 253). Dies ist hier offensichtlich nicht der Fall. Die ausserordentlichen Aufwendungen sind je nach der vom Kanton gewählten Methode entweder in der ordentlichen Veranlagung der Periode vor oder derjenigen nach dem Wechsel der zeitlichen Bemessung zu berücksichtigen (Art. 218 Abs. 4 DBG).
4.4 Der Abzug der Unterhaltskosten wurde daher zu Unrecht bewilligt.
5.
5.1 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen. Der Entscheid der Vorinstanz ist jedoch in Bezug auf die zum Abzug zugelassenen ausserordentlichen Unterhaltskosten von Fr. 93'037.– offensichtlich und in erheblichem Ausmass unrichtig. Er ist daher insoweit von Amtes wegen aufzuheben (vgl. E. 1.3). Da es nicht Sache des Bundesgerichts sein kann, den geschuldeten Steuerbetrag zu errechnen, zumal auch der AHV-Sonderbeitrag neu ermittelt werden muss, ist die Sache zu neuer Veranlagung der direkten Bundessteuer 2000 im Sinne der Erwägungen an die kantonale Steuerverwaltung zurückzuweisen.
5.2 Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend, sind die Kosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7, 153 und 153a OG). Hinsichtlich der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. Art. 157 und 159 Abs. 6 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Ziffern 2, 3 und 4 des Dispositivs des Entscheids der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19.

Oktober 2004 werden aufgehoben.
2.1 Die Sache wird an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen zu neuem Entscheid über die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2000 im Sinne der Erwägungen.
2.2 Die Sache wird an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern zurückgewiesen zu neuem Entscheid über die Kosten und Entschädigungen des kantonalen Verfahrens.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.
4.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 27. Mai 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: