Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.228/2006/ble

Urteil vom 28. November 2006
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart,
Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
A.X._____ und B.X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch
die 14 S-Konzept AG,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug,
Postfach, 6301 Zug,
Verwaltungsgericht des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, Postfach 760, 6301 Zug.

Gegenstand
Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2001,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, vom 28. März 2006.

Sachverhalt:
A.
A.X._____ ist Unternehmensberater und B.X._____ arbeitet als Trustmanagerin. Beide betrieben ihre selbständigen Erwerbstätigkeiten bis Ende 1998 in eigenen Einzelfirmen, ab 1. Januar 1999 angeblich als Kollektivgesellschaft Ä. und B. X._____, wobei Gesellschaftsvertrag und Handelsregistereintrag fehlen. Am 29. Juli 1999 trat A.X._____ 26 Namenaktien der Y._____ AG seiner Ehefrau ab, womit nunmehr beide je 75 Aktien zu je Fr. 2'000.– besassen. Die Y._____ AG (Steuerwert: Fr. 300'000.–) war in keiner der beiden Einzelfirmen unter den Aktiven aufgeführt, sondern in den Steuererklärungen als Privatvermögen deklariert worden.
In den am 1. August 2002 eingereichten Jahresabschlüssen 1999 und 2000 der Ä. und B. X._____ war noch keine Beteiligung an der Y._____ AG bilanziert. Hingegen war diese Beteiligung in den rektifizierten Jahresabschlüssen 1999 und 2000, die der Steuererklärung 2001A (per Ende 2002) beilagen, mit Fr. 300'000.– aufgeführt. Im Jahresabschluss 2001, welcher der am 28. März 2003 eingereichten Steuererklärung 2001B beigelegt war, wurde die Beteiligung zufolge Konkurses der Gesellschaft am 3. Dezember 2002 auf Fr. 0.– abgeschrieben. In diesem Jahresabschluss wurde zudem erstmals ein Ddarlehen Z._____ von Fr. 95'000.– ausgewiesen, für das im gleichen Umfang eine Rückstellung gebildet wurde. Schliesslich wurde eine Honorarforderung gegenüber der W._____ AG von Fr. 511'100.– im Betrag von Fr. 112'655.24 als nicht einbringlich abgeschrieben.
B.
In ihrer Steuererklärung 2001B für die Steuerperiode 2001 deklarierten A. und B. X._____ ein Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern von Fr. 210'900.– und für die direkte Bundessteuer von Fr. 223'800.–.

Demgegenüber wurden sie mit Veranlagung vom 3. Juni 2005 für ein Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern von Fr. 731'400.– und für die direkte Bundessteuer von Fr. 744'300.– eingeschätzt. Dabei wurden die Abschreibungen von Fr. 300'000.– auf der Beteiligung an der Y._____ AG, die Rückstellung von Fr. 95'000.– auf dem Darlehen Z._____ sowie die Abschreibung von Fr. 112'655.– auf dem Honorarguthaben gegenüber der W._____ AG steuerlich nicht anerkannt. Dies führte zur Aufrechnung von insgesamt Fr. 507'655.–. Daran hielt die Steuerverwaltung des Kantons Zug mit Einspracheentscheid vom 20. September 2005 fest.
Der dagegen erhobene Rekurs bzw. die Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zug wurde mit Urteil vom 28. März 2006 abgewiesen.
C.
A. und B. X._____ haben Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben mit dem sinngemässen Antrag, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 28. März 2006 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen 2001 sei unter Verzicht auf die Aufrechnung der Abschreibungen und der Rückstellung festzusetzen.
D.
Die Steuerverwaltung des Kantons Zug, das Verwaltungsgericht des Kantons Zug sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Das Bundesgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, welches Rechtsmittel zulässig und in welchem Umfang darauf einzutreten ist (BGE 132 I 140 E. 1.1 S. 142; 131 II 58 E. 1 S. 60, je mit Hinweisen).
1.1 Sowohl mit Bezug auf die direkte Bundessteuer als auch hinsichtlich der Staatssteuer steht gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug die Verwaltungsgerichtsbeschwerde offen (Art. 146 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG, SR 642.11; Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG, SR 642.14).
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können 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) gerügt werden. An die Sachverhaltsfeststellung im angefochtenen Entscheid ist das Bundesgericht allerdings gebunden, wenn wie hier eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Für die direkte Bundessteuer ist Art. 114 OG zu beachten. Danach kann das Bundesgericht in der Sache entscheiden und gegebenenfalls auch über die Anträge der Parteien hinausgehen (ausführlich dazu: BGE 130 II 509 E. 8.3; 131 II 553 E. 4.2). Im Fall der Staatssteuer hingegen kann das Bundesgericht bei Gutheissung der Beschwerde den angefochtenen Entscheid nur kassieren und nicht an Stelle der kantonalen Behörde neu entscheiden (Art. 73 Abs. 3 StHG; BGE 130 II 509 E. 8.3). Soweit die Beschwerdeführer mehr verlangen, kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.
1.4 Die Beschwerdeführer sind zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 103 lit. a OG; Art. 73 Abs. 2 StHG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.
I. Direkte Bundessteuer
2.
2.1 Nach Art. 18 Abs. 1 DBG unterliegen alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Einkommenssteuer, wobei auch die Bezüge der Teilhaber einer Kollektivgesellschaft Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Rz. 19 zu Art. 18). Das Einkommen einer Kollektivgesellschaft wird den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet (Art. 10 DBG). Gemäss Art. 27 ff. DBG können bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten, insbesondere Abschreibungen und Rückstellungen, abgezogen werden (Art. 27 Abs. 2 lit. a und Art. 28 bzw. 29 DBG). Solche Aufwendungen sind nur auf Geschäftsvermögen zulässig, wogegen sie auf Gegenständen des Privatvermögens ausgeschlossen sind (statt vieler: Urteil 2A.314/2004 vom 8. November 2004, E. 2.1, mit Hinweisen).
2.2 Eine Kollektivgesellschaft im Sinn der Art. 552 ff. OR vereinigt natürliche Personen unter einer gemeinsa-

men Firma zur Führung eines kaufmännischen Unternehmens (kaufmännische Kollektivgesellschaft) oder vereinigt natürliche Personen zur Verwaltung des Vermögens der Teilhaber (nichtkaufmännische Kollektivgesellschaft). Betreibt eine Kollektivgesellschaft ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe, ist sie verpflichtet, sich im Handelsregister eintragen zu lassen (Art. 552 Abs. 2 bzw. Art. 934 Abs. 1 OR). Der Handelsregistereintrag ist allerdings nicht konstitutiv, sondern nur deklaratorisch. Die kaufmännische Kollektivgesellschaft entsteht, sobald sich die Beteiligten vertraglich (auch durch konkludentes Verhalten) geeinigt haben, gemeinsam ein nach kaufmännischer Art geführtes Unternehmen zu betreiben (Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9 Aufl., Bern 2004, S. 324 f.).
Bei Personengesellschaften ist die Bilanzierung von Privatvermögen der Teilhaber untersagt. Da eine handelsrechtswidrige Behandlung von Vermögenswerten nicht zu vermuten ist, spricht die Aufnahme von solchen in die Bilanz einer Kollektivgesellschaft an sich mit besonderem Gewicht dafür, dass es sich um Geschäftsvermögen handelt (vgl. ASA 62 409 E. 3d, mit Hinweisen; Urteil 2A. 168/1998 vom 3. September 1999, E. 2b/aa, mit Hinweis).
3.
3.1 Vorliegend ist schon die Existenz einer Kollektivgesellschaft fraglich: Diese soll anfangs 1999 aus dem Zusammenschluss der beiden Einzelfirmen entstanden sein. So wird dies jedenfalls buchmässig dargestellt, wobei allerdings eine Eröffnungsbilanz der Kollektivgesellschaft nicht vorliegt. Zudem sind die beiden bisherigen Einzelfirmen weiterhin im Handelsregister eingetragen, die angebliche Kollektivgesellschaft jedoch auch nach Jahren noch nicht. Ferner ist unklar, was für ein gemeinsames kaufmännisches Gewerbe die beiden Teilhaber betreiben, zumal ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag nicht vorhanden ist. Offenbar wurden einfach die bisher getrennt geführten Bücher zusammengelegt, ohne dass sich faktisch etwas geändert hätte. Unter den gegebenen Umständen liegt die Vermutung nahe, dass die angebliche Kollektivgesellschaft nachträglich (erstmalige Unerbreitung von Jahresabschlüssen 1999 und 2000 am 1. August 2002) zur Übernahme sich abzeichnender Verluste vorgeschoben wird (vgl. das Urteil 2P.149/2005 vom 13. Dezember 2005, E. 3.2, wo es um eine künstlich geschaffene Geschäftsniederlassung ging).
Für die Beurteilung der umstrittenen Punkte braucht indessen die Frage, ob die Kollektivgesellschaft in der hier massgebenden Steuerperiode 2001 überhaupt existierte, nicht abschliessend erörtert zu werden.
3.2 Die Abschreibungen von Fr. 300'000.– auf der Beteiligung an der Y._____ AG wurde zu Recht steuerlich nicht anerkannt. Dies ergibt sich schon aus der der - fragwürdigen - Art und Weise, wie die Beteiligung in der angeblichen Kollektivgesellschaft bilanziert wurde: Nachdem die Beteiligung in den ersten Abschlüssen 1999 und 2000 noch v̈ergessenẅorden war, wurde sie in den rektifizierten Jahresabschlüssen 1999 bzw. 2000, die der Steuererklärung 2001A per Ende 2002 beigelegt waren, mit Fr. 300'000– bilanziert. Allerdings war schon am 3. Dezember 2002 über die Y._____ AG der Konkurs eröffnet worden, weil im Jahr 2001 wichtige Verträge gekündigt worden waren. Damit stand aus der Retrospektive fest, dass jene Beteiligung bereits bei ihrer erstmaligen Bilanzierung wertlos war. Wenn sie gleichwohl zum Nennwert in den rektifizierten Abschlüssen 1999 und 2000 aufschien, handelte es sich um die Bilanzierung eines fiktiven Aktivums bzw. eines Nonvaleurs. Die Steuerbehörde musste diese Abschlüsse der Übergangsperiode 1999/2000 (Übergang von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung) nicht umfassend prüfen und brauchte deshalb keine Bilanzberichtigung vorzunehmen. Gleichwohl sind die auf diesen Nonvaleurs vorgenommenen
Abschreibungen nicht geschäftsmässig begründet und können daher offensichtlich auch steuerlich nicht anerkannt werden (vgl. Locher, a.a.O., Rz. 17 zu Art. 28 DBG; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/2a], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel/Genf/ München 2000, Rz. 9 in fine zu Art. 28).
3.3 Die R̈ckstellungv̈on Fr. 95'000.– auf dem Darlehen Z._____ erweist sich aus ähnlichen Überlegungen als offensichtlich nicht geschäftsmässig begründet: Der Beschwerdeführer gewährte mit - nicht datiertem Vertrag - namens seiner Einzelfirma per 1. Februar 2001 einer Reinigungsfrau der Y._____ Gruppe ein Darlehen von Fr. 95'000.–. Dieses Darlehen wird in der im März 2003 eingereichten Bilanz per Ende 2001 unter dem Umlaufvermögen aufgeführt, unter gleichzeitiger Bildung einer entsprechenden Rückstellung. Auch hier wurde (wenn überhaupt) ein Nonvaleur eingebracht und sogleich erfolgswirksam wertberichtigt. Im Übrigen wäre bei diesem Darlehen auch dessen Geschäftsvermögensqualität fraglich, war es doch nicht Sache der angeblichen Kollektivgesellschaft, Teilzeitmitarbeitende der Y._____ Gruppe finanziell zu unterstützen. Die Steuerbehörden haben somit auch diese Rückstellung zu Recht steuerlich nicht anerkannt.
3.4 Anders verhält es sich mit der Äbschreibungv̈on Fr. 112'655.– auf der Forderung der angeblichen Kol-

lektivgesellschaft gegenüber der W._____ AG, welche sich auf nicht eingegangene Honorare aus Dienstleistungen bezieht. Diese Gesellschaft war am 22. Dezember 2000 gegründet worden und bereits im November 2002 (unter anderem Namen) in Konkurs gefallen. Es steht ausser Frage, dass der Erfolgsrechnung 2001 nur der Nettobetrag der Dienstleistungshonorare gutgeschrieben werden darf. Wie aus den einschlägigen Kontoblättern ersichtlich ist, wurden per 31.12.2001 Honorarerträge für erbrachte Dienstleistungen von total Fr. 511'100.– (= Fr. 475'000.– x 1.076) verbucht und ein Betrag von Fr. 112'655.24 als Äbschreibung Forderungäbgebucht. Weil sich wie gesagt nur der Nettobetrag erfolgswirksam auswirken darf, muss der unbestrittenermassen eingetretene, als Äbschreibungverbuchte Debitorenverlust zum Abzug zugelassen werden. Zudem haben jene Dienstleistungserträge in jedem Fall als geschäftlich veranlasst zu gelten, ob sie nun die Einzelfirmen oder aber die angebliche Kollektivgesellschaft betreffen; ihre Geschäftsvermögensqualität ist also eindeutig gegeben. Erweist sich die Korrekturbuchungvon Fr. 112'655.24 damit als
geschäftsmässig begründet, so ist die diesbezügliche Aufrechnung zu Unrecht erfolgt.
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2001 ist dem Gesagten zufolge im Umfang von Fr. 112'655.– begründet und deshalb teilweise gutzuheissen. Das für die direkte Bundessteuer 2001 massgebende Einkommen ist auf Fr. 631'600.– (Fr. 744'300.– ./. Fr. 112'655.–) festzusetzen.
II. Kantons- und Gemeindesteuer
5.
Die nach dem Steuergesetz vom 25. Mai 2000 für den Kanton Zug (StG/ZG) der Einkommenssteuer unterliegenden Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (§ 17 Abs. 1 StG/ZG), die anteilmässige Zurechnung der Einkünfte aus einer Kollektivgesellschaft (§ 10 StG/ZG), die bei Selbständigerwerbenden abziehbaren geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten, insbesondere die Abschreibungen und Rückstellungen (§ 26 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a und b StG/ZG) stimmen mit den entsprechenden Vorschriften des DBG überein. Dazu steht das kantonale Recht mit Art. 8 Abs. 1 bzw. Art. 10 Abs. 1 StHG in Einklang. Es kann deshalb mit Bezug auf die kantonalen Steuern auf das zur direkten Bundessteuer Gesagte verwiesen werden.

6.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuer 2001 ist demnach teilweise begründet und der angefochtene Entscheid insoweit aufzuheben, soweit darauf eingetreten wird.
III. Kosten und Entschädigung
7.
Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu drei Vierteln den Beschwerdeführern unter Solidarhaft aufzuerlegen und zu einem Viertel dem Kanton Zug, der Vermögensinteressen verfolgt (Art. 156 Abs. 1, 2 und 7 OG in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen (Art. 159 OG). Das Verwaltungsgericht des Kantons Zug wird über die Kostenverlegung auf kantonaler Ebene neu zu befinden haben.

Das Bundesgericht erkennt:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2001 wird teilweise gutgeheissen, der angefochtene Entscheid aufgehoben und das steuerbare Einkommen auf Fr. 631'600.– bestimmt.
2.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuer 2001 wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene Entscheid insoweit aufgehoben, soweit darauf einzutreten ist. Die Sache wird zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an das Verwaltungsgericht des Kantons Zug zurückgewiesen.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4000.– wird zu drei Vierteln den Beschwerdeführern unter Solidarhaft und zu einem Viertel dem Kanton Zug auferlegt.
4.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zug sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben) schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 28. November 2006
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: