

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C_50/2011

Urteil vom 16. Mai 2011
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
nebenamtlicher Bundesrichter Locher,
Gerichtsschreiber Errass.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer,
Stempelabgaben,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

X. _____ und Y. _____,
vertreten durch BDO AG, Beschwerdegegner,

Steueramt des Kantons Solothurn,
Schanzmühle, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn,

Veranlagungsbehörde Grenchen,
2540 Grenchen.

Gegenstand
Bundessteuer 2006,

Beschwerde gegen das Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 22. November 2010.
Sachverhalt:

A.
X. _____ ist seit Jahren gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler. Zu seinem Geschäftsvermögen gehören u.a. die beiden in Grenchen gelegenen Immobilien A. _____ strasse und B. _____ strasse. Während das letztgenannte Objekt an Dritte vermietet wird, sind in der Liegenschaft A. _____ strasse die C. _____ AG, die D. _____ AG sowie die E. _____ GmbH eingemietet. Diese drei Gesellschaften sind Tochtergesellschaften der F. _____ Holding AG, deren Alleinaktionär X. _____ ist. Er hält diese Aktien in seinem Privatvermögen. Auf den beiden Liegenschaften A. _____ strasse und B. _____ strasse nahm X. _____ im Geschäftsjahr 2006 Abschreibungen von insgesamt Fr. 109'000.-- vor.

B.
In der definitiven Veranlagung für die Steuerperiode 2006 vom 23. März 2009 wurden X. _____ und Y. _____ auf ein bei der direkten Bundessteuer steuerbares Einkommen von Fr. 246'600.-- veranlagt. Dabei anerkannte die Veranlagungsbehörde Grenchen die Abschreibungen von Fr. 109'000.-- nicht, da es sich um Liegenschaften des Umlauf- und nicht des Anlagevermögens handle. Die gegen diese Veranlagung gerichtete Einsprache vom 20. April 2009 wurde als Sprungbeschwerde an das kantonale Steuergericht Solothurn weitergeleitet. Dieses hiess die Sprungbeschwerde mit Urteil vom 22. November 2010 insoweit teilweise gut, als es die Abschreibung auf der Liegenschaft A. _____ strasse im Betrag von Fr. 93'000.-- zum Abzug zuliess, weil es die Immobilie als Betriebsliegenschaft einstufte. Die Liegenschaft B. _____ strasse demgegenüber qualifizierte sie als Umlaufvermögen und liess daher keine Abschreibung zu.

C.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt vor Bundesgericht, das Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 22. November 2010 aufzuheben und die Veranlagungsverfügung vom 26. März 2009 betreffend die direkte Bundessteuer 2006, lautend auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 246'000.--, zu bestätigen. Sie rügt eine unrichtige Anwendung von Bundesrecht.

D.

Während das Steuergericht des Kantons Solothurn und die Beschwerdegegner die Abweisung der Beschwerde beantragen, schliesst das Steueramt des Kantons Solothurn auf deren Gutheissung. Erwägungen:

1.

1.1 Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid u.a. betreffend die direkte Bundessteuer. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG (SR 642.11) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde der gemäss Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG bzw. mit Art. 12 der Organisationsverordnung für das Eidgenössische Finanzdepartement vom 17. Februar 2010 (OV-EFD, SR 172.215.1) zur Beschwerde an das Bundesgericht legitimierten Eidgenössischen Steuerverwaltung ist einzutreten.

1.2 Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen. Das Bundesgericht legt sodann seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG).

2.

2.1 Gemäss Art. 27 Abs. 2 lit. a bzw. Art. 28 DBG sind geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven zulässig, soweit sie buchmässig ausgewiesen sind. Voraussetzung ist zunächst, dass es sich bei diesen Aktiven um Geschäftsvermögen handelt (Urteil 2A.102/2007 vom 24. Mai 2007 E. 3 mit Hinweis). Ferner ist zwischen ordentlichen und ausserordentlichen Abschreibungen zu unterscheiden, je nachdem, ob es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die infolge Gebrauchs laufend an Wert verlieren (ordentliche Abschreibung), oder ob der Wertverzehr ein einmaliges, ausserordentliches Ereignis darstellt (ausserordentliche Abschreibung). Auch für Immobilien gilt, dass eine ordentliche Abschreibung nur dann gerechtfertigt ist, wenn sie wegen deren Gebrauchs oder aufgrund des Zeitablaufs auch tatsächlich entwertet werden (BGE 132 I 175 E. 2.3 S. 179). Beim (interkantonalen) Liegenschaftshändler unterscheiden Praxis (vgl. Urteil 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 2, in: StR 62, S. 914 ff., 916 mit Hinweisen; vgl. auch BGE 131 I 402 E. 5.3 S. 408) und Lehre (vgl. JULIA VON AH, Besteuerung des Liegenschaftshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken [inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstücksverlusten], in:

Steuerrecht 2007, best of zsis, 2007, S. 125 ff.) drei Arten von Immobilien: solche, die für den Verkauf bestimmt sind und damit Handelsware (Umlaufvermögen) bilden, Betriebsliegenschaften, d.h. unmittelbar dem Handelsbetrieb dienende Liegenschaften (Anlagevermögen), sowie Kapitalanlageliegenschaften, die nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage einem Unternehmen bzw. einem Privaten dienen. Normalerweise stellen Immobilien bei Liegenschaftshändlern Umlaufvermögen dar, d.h. sie sind weder Betriebs- noch Kapitalanlageliegenschaften (vgl. Urteil 2A.36/2007 vom 21. August 2007 E. 2.1, in: StE 2009 B 11.3 Nr. 18 mit Hinweis). Ordentliche Abschreibungen sind nur auf Betriebsliegenschaften denkbar, d.h. nicht auf Kapitalanlageliegenschaften oder auf Immobilien des Umlaufvermögens (vgl. Urteil 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 3, in: StR 62, S. 914 ff., 916 f. mit Hinweisen).

2.2 Vorliegend ist unbestritten, dass die beiden Liegenschaften A._____strasse und B._____strasse Geschäftsvermögen der Beschwerdegegner bildeten. Während die Vorinstanz die an Dritte vermietete Immobilie B._____strasse nicht als Betriebsliegenschaft qualifiziert und keine Abschreibungen zulässt, bezeichnet sie die Immobilie A._____strasse als Betriebsliegenschaft und anerkennt die Abschreibung. Dabei stützt sie sich auf ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 16. Juli 1999 (StE 2000 B 23.1 Nr. 44), wo ausgeführt wird, bei einem

Liegenschaftenhändler sei es denkbar, von "Anlagevermögen" auszugehen, wenn er ein weiteres Unternehmen in anderer Rechtsform führt und "seiner Gesellschaft" eine Liegenschaft dauerhaft als Geschäftsgrundstück vermietet. Die Vorinstanz übersieht jedoch, dass dieses "Anlagevermögen" sowohl Kapital- als auch Betriebsanlagevermögen sein kann, und nur im letztgenannten Fall eine Abschreibung in Betracht kommt.

2.3 Hier ist die Liegenschaft A. _____ strasse an die in der Holdinggesellschaft des Beschwerdegegners zusammengefassten Gesellschaften vermietet. Sie dient damit nicht unmittelbar dem Liegenschaftshandelsbetrieb, sondern ist - aus rechtlicher Sicht - genauso an Dritte vermietet wie die Liegenschaft B. _____ strasse. Dass der Beschwerdegegner diese Gesellschaften über die F. _____ Holding AG beherrscht, vermag daran nichts zu ändern - es sei denn, man greife unzulässigerweise durch die Gesellschaften hindurch. Ob es sich bei der Liegenschaft A. _____ strasse um eine Immobilie des Umlaufvermögens oder eine Kapitalanlageliegenschaft (was bei einer natürlichen Person eher für Privatvermögen spräche) handelt, kann offen gelassen werden, weil so oder so keine ordentliche Abschreibung zulässig ist. Dass eine ausserordentliche Abschreibung aufgrund einer Wertverminderung, die auf ein einmaliges, nicht vorhersehbares Ereignis zurückzuführen wäre, notwendig sei, behaupten auch die Beschwerdegegner nicht. Damit kann auf der Liegenschaft A. _____ strasse so wenig wie auf der Immobilie B. _____ strasse abgeschrieben werden.

3.

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten begründet und gutzuheissen, das angefochtene Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 22. November 2010 aufzuheben und die definitive Veranlagung 2006 der Veranlagungsbehörde Grenchen vom 23. März 2009 zu bestätigen. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind den Beschwerdegegnern unter Solidarhaft aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG). Das Steuergericht des Kantons Solothurn wird über die kantonale Kostenregelung neu zu befinden haben (Art. 67 und 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird gutgeheissen, das Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 22. November 2010 aufgehoben und die definitive Veranlagung der Veranlagungsbehörde Grenchen vom 23. März 2009 bestätigt.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden den Beschwerdegegnern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Zur Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens wird die Sache an das Steuergericht des Kantons Solothurn zurückgewiesen.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Steuergericht des Kantons Solothurn schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 16. Mai 2011

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Zünd Errass