Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.44/2006 /len

Urteil vom 17. November 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Wurzbürger, Betschart, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien

A. _____,
B. _____,
C. _____ und D. _____,
E. _____ und F. _____,
Beschwerdeführer,
alle vertreten durch STW Consult AG,

gegen

Kantonale Steuerverwaltung, Postfach 351, 1951 Sitten,
Steuerrekurskommission des Kantons Wallis, Regierungsgebäude, place de la Planta 3, 1951 Sitten.

Gegenstand

Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 1999/2000 und 2001/2002,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis
vom 16. November 2005.

Sachverhalt:

A.
Die vier Geschwister B. _____, D. _____, F. _____ und A. _____ sind je zu einem Viertel
Teilhhaber der Kollektivgesellschaft "Geschwister G. _____" und betreiben in H. _____
verschiedene Gastgewerbebetriebe und Läden.

1998 wurde auf der Parzelle Nr. xxx in H. _____ mit dem Aushub für den Neubau des Hotels
I. _____ begonnen. Die Parzelle befand sich im Eigentum von K. _____, dem Vater der vier
Kollektivgesellschaftler, die als Bauherrschaft des Neubaus auftraten und die entsprechenden Bau-,
Projektierungs- und Aushubkosten von Fr. 1'465'114.60 in einer separaten Buchhaltung der
Kollektivgesellschaft auswiesen.

Am 14. September 1999 veräusserte K. _____ die Parzelle mit dem Rohbau des Hotels an die
L. _____ AG zum Preis von Fr. 1'750'000.--. Am 1. Oktober 1999 unterzeichneten die Parteien eine
"Nachtragsurkunde", in welcher der Wert für die bereits ausgeführten Bauarbeiten auf Fr. 780'000.--
festgelegt und der Kaufpreis entsprechend auf Fr. 2'530'000.-- (Fr. 1'750'000.-- + Fr. 780'000.--)
erhöht wurde.

B.

Die von den Kollektivgesellschaftlern im Zusammenhang mit dem Hotelprojekt im Bemessungsjahr
1998 vorgenommenen Abschreibungen von Fr. 214'114.60 (= 18 %) bzw. den im Bemessungsjahr
1999 verbuchten ausserordentlichen Verlust von Fr. 525'172.50 rechnete die Kantonale
Steuerverwaltung Wallis (nachfolgend: Steuerverwaltung) in den Veranlagungen 1999/2000 bzw.
2001/2002 bei jedem Gesellschafter anteilmässig auf, weil die fragliche Parzelle als Eigentum des
Vaters nicht zum Geschäftsvermögen der Kollektivgesellschaft gehöre. Die dagegen erhobenen
Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 14. September 2002 ab. Auch die
Steuerrekurskommission des Kantons Wallis (nachfolgend: Steuerrekurskommission) wies die
Beschwerden mit Urteil vom 16. November 2005 ab (Zustellung: 20. Dezember 2005).

C.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 23. Januar 2006 beantragen die vier Kollektivgesellschaftler
dem Bundesgericht, "dass die von der Kollektivgesellschaft geltend gemachten Aufwendungen als

Abzug zuzulassen sind". Es werde nicht bestritten, dass ihr Vater im Zeitpunkt der Erstellung zivilrechtlich Eigentümer der Bauparzelle gewesen sei. Die von der Käuferin bezahlte Entschädigung für die Bau- und Projektierungskosten sei zwar rechtlich an den Vater, wirtschaftlich aber an sie geflossen, denn sie seien auch für die Kosten aufgekomen - im Wissen, dass sie die Parzelle auf Rechnung künftiger Erbschaft erhalten würden.

Steuerrekurskommission und Steuerverwaltung verzichteten auf eine Vernehmlassung, letztere mit dem Antrag, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt die Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde, soweit darauf eingetreten werden könne.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Soweit sich die Eingabe auf die kantonalen Steuern bezieht, ist darauf schon mangels Erschöpfung des kantonalen Instanzenzugs nicht einzutreten (vgl. Art. 86 Abs. 1 und Art. 98 lit. g OG, Art. 50 und 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 153bis des Steuergesetzes vom 10. März 1976 des Kantons Wallis).

1.2 Auch bezüglich der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2001/2002 ist der Instanzenzug nicht ausgeschöpft. Denn nach dem Grundsatz der Parallelität der Verfahren für die direkte Bundessteuer und die kantonale Steuer, welcher erstmals auf Steuern für das Steuerjahr ab 1. Januar 2001 Anwendung findet, müssen die Kantone für die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern einen einheitlichen Instanzenzug vorsehen (BGE 130 II 65).

1.3 Hingegen stellt der Entscheid der Steuerrekurskommission betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 1999/2000 ein kantonal letztinstanzliches Urteil dar, gegen welches die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig ist (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] in Verbindung mit Art. 97 Abs. 1 und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 5 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist deshalb insoweit einzutreten.

1.4 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. Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).

2.

2.1 Alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit sind steuerbar (Art. 18 Abs. 1 DBG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG).

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 (Urteile 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, publ. in: ASA 74 737, E. 2.1; 2A.511/1997 vom 17. August 1999, publ. in: StR 54/1999 S. 669, E. 2a).

2.2 Ob ein Wirtschaftsgut 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. Daneben können als weitere Abgrenzungskriterien im Einzelfall die äussere Beschaffenheit des Vermögenswertes, dessen tatsächliche Nutzung, die Herkunft der Mittel zu dessen Finanzierung, das Erwerbs- oder Veräusserungsmotiv, die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse und auch dessen buchmässige Behandlung dienen. Bei Liegenschaften kann zusätzlich auf den Grundbucheintrag abgestellt werden (Urteile 2A.677/2004 vom 3. November 2005, E. 2.2; 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, publ. in: ASA 74 737, E. 2.3 mit Hinweisen).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall betreiben die Beschwerdeführer verschiedene Gastgewerbebetriebe und Läden. Gemäss eigenen Angaben (zweite Seite der nicht paginierten Beschwerdeschrift) wollten die Beschwerdeführer nicht nur den Neubau erstellen, sondern das Hotel allenfalls auch selber führen. Warum es vor der Bauvollendung zum Verkauf kam, ist unklar.

Die Beschwerdeführer haben den Neubau im Umfang der von ihnen finanzierten Kosten von Fr.

1'465'114.60 in ihrer Buchhaltung aktiviert und darauf im hier zu beurteilenden Geschäftsjahr 1998 Abschreibungen von Fr. 214'114.60 vorgenommen.

Steuerverwaltung und Rekurskommission haben diese Abschreibungen nicht zum Abzug zugelassen, weil Abschreibungen nur auf Geschäftsvermögen möglich seien und der Rohbau (bzw. die Parzelle) nie in ihrem zivilrechtlichen Eigentum gestanden habe, so dass er nicht zu ihrem Geschäftsvermögen gehöre.

3.2 Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Zwar darf, wer ein kaufmännisches Gewerbe betreibt, unter seinen Geschäftsaktiven kein einem Dritten gehörendes Wirtschaftsgut aufnehmen, weil dies einen Verstoß gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit und -klarheit darstellen würde (Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, publ. in: ASA 74 737, E. 3.2 mit Hinweis). Insofern durften die Beschwerdeführer den Hotelneubau, der sich unbestrittenemassen im zivilrechtlichen Eigentum ihres Vaters befand, nicht als Immobilie aktivieren.

Die von den Beschwerdeführern vorgenommenen Investitionen (Aushub-, Bau- und Projektierungskosten für einen Hotelneubau) liegen aber durchaus im Tätigkeitsbereich ihrer Kollektivgesellschaft, mit der sie Gastgewerbebetriebe bzw. Ladengeschäfte führen. Insofern dient der Bau dem Geschäftszweck, was durch die von den Beschwerdeführern geltend gemachte Motivation, das Hotel später möglicherweise selber zu führen, gestützt wird. Auch wurden die Aufwendungen - soweit ersichtlich - aus geschäftlichen Mitteln finanziert. Die daraus resultierenden Vermögenswerte können deshalb zwanglos dem Geschäftsvermögen zugerechnet werden.

Gegen eine Qualifikation als Privatvermögen spricht sodann der Umstand, dass der Vater, mit dem sie zusammengewirkt haben, offenbar in derselben Branche tätig ist. Zumindest liegt diese Vermutung nahe, da er auch an der Gesellschaft, welche das Grundstück mit dem Rohbau erworben hat, beteiligt ist.

Zudem ist es nicht ungewöhnlich, dass die Teilhaber einer Kollektivgesellschaft parallel zur übrigen Geschäftstätigkeit gemeinsam Immobilienhandel betreiben. Das systematische und planmässige Vorgehen der Beschwerdeführer zusammen mit ihrem Vater deutet auf eine selbständige (Neben-) Erwerbstätigkeit hin (vgl. Urteile 2A.433/2004 vom 13. April 2005, publ. in: StR 60/2005 S. 489, E. 3; 2A.74/2003 vom 8. September 2004, publ. in: StR 60/2005 S. 53, E. 3). Dass die Beschwerdeführer damit gerechnet haben, später - auf Anrechnung künftiger Erbschaft - selber Eigentümer der von ihnen überbauten Liegenschaft zu werden, entkräftet die kommerzielle Absicht ihres Tuns nicht.

3.3 Fraglich ist, wie die in ein fremdes Grundstück investierten Mittel zu qualifizieren und in der Buchhaltung der Kollektivgesellschaft aufzunehmen sind (für die Bilanzierbarkeit eines Gesamteigentumsanteils vgl. Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, publ. in: ASA 74 737, E. 3.2). Aufgrund der vorliegenden Akten ist eine abschliessende Beurteilung nicht möglich, weshalb die Sache zur neuen Veranlagung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen ist. Sie wird zu überprüfen haben, ob und in welcher Höhe den Beschwerdeführern bzw. der Kollektivgesellschaft eine bilanzierbare Forderung zusteht.

4.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 1999/2000 ist deshalb gutzuheissen, das angefochtene Urteil diesbezüglich aufzuheben und die Sache zur neuen Veranlagung im Sinn der Erwägungen an die Kantonale Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Zudem hat der Kanton Wallis den Beschwerdeführern eine reduzierte Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 1999/2000 und 2001/2002 sowie die direkte Bundessteuer 2001/2002 wird nicht eingetreten.

2.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 1999/2000 wird gutgeheissen, das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 16. November 2005 diesbezüglich aufgehoben und die Sache zur neuen Veranlagung im Sinn der Erwägungen an die Kantonale Steuerverwaltung zurückgewiesen.

3.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'500.-- wird den Beschwerdeführern zur Hälfte unter Solidarhaft und zur Hälfte dem Kanton Wallis auferlegt.

4.

Der Kanton Wallis wird verpflichtet, den Beschwerdeführern für das bundesgerichtliche Verfahren eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 500.-- zu bezahlen.

5.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Kantonalen Steuerverwaltung und der

Steuerrekurskommission des Kantons Wallis sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 17. November 2006

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: