

SO_GERICHTE SGSTA.2014.20 vom 8. Dezember 2014

SO Obergericht, 2014-12-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2014.20

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2014.20 du 8 décembre 2014

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2014.20 del 8 dicembre 2014

Regeste

Abzüge, Abschreibungen.1. Bei Liegenschaftenhändlern sind Immobilien im Normalfall Umlaufvermögen, das heisst weder Betriebs- noch Kapitalanlageliegenschaften. Auf Letzteren können keine ordentlichen Abschreibungen gewährt werden.2. Geschäftsmässig begründeter Aufwand ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Der Nachweis für ein simuliertes Rechtsgeschäft und der Beweis einer geldwerten Leistung obliegen dagegen der Steuerbehörde.

Erwägungen

E. 1

lit. a in Verbindung mit § 35 Abs. 1 StG bzw. Art. 27 Abs. 2 lit. a in Verbindung mit Art. 28 DBG sind geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven zulässig, soweit sie buchmässig ausgewiesen sind.

Im Urteil 2C_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.1, publiziert in: StE 2011 B 23.45.2 Nr. 8, hat sich das Bundesgericht in einem vergleichbaren und den Kanton Solothurn betreffenden Fall wie folgt geäußert:

■ Voraussetzung ist zunächst, dass es sich bei diesen Aktiven um Geschäftsvermögen handelt (Urteil 2A.102/2007 vom 24. Mai 2007 Erw. 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 Erw. 2.3, S. 179). Beim (interkantonalen) Liegenschaftshändler unterscheiden Praxis (vgl. Urteil 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 Erw. 2, in: StR 62, S. 914 ff., 916 mit Hinweisen; vgl. auch BGE 131 I 402 Erw. 5.3, S. 408) und Lehre (vgl. J. von Ah, Besteuerung des Liegenschaftshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken [inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstücksverlusten], in: Steuerrecht 2007, bestofzsis, 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 Erw. 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 Erw. 3, in: StR 62, S. 914 ff., 916 f. mit Hinweisen).■

3.2 Strittig und näher zu prüfen ist im vorliegenden Fall zunächst, ob auf den im Streite stehenden Liegenschaften der Rekurrenten (H.-Strasse in E., F.-Strasse in C., I.-Strasse in C., J.-Strasse in C., K.-Gasse in D. [1/2], L.-Strasse in C., M.-Strasse in C. und Liegenschaft N. in D. [1/4]) ordentliche Abschreibungen vorgenommen werden können und entsprechend zum Abzug zuzulassen wären oder nicht. Dabei ist vorab festzuhalten, dass der Rekurrent als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler gilt und die fraglichen Liegenschaften unbestrittenermassen dem Geschäftsvermögen des Rekurrenten zuzuordnen sind.

3.2.1 Nach der in E. 3.1 dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung stellen Immobilien bei Liegenschaftshändlern im Normalfall Umlaufvermögen dar, d.h. sie sind weder Betriebs- noch Kapitalanlageliegenschaften. Vorliegend handelt es sich bei den in Frage stehenden Liegenschaften - und dies ist entscheidend, denn nur bei solchen wären ordentliche Abschreibungen möglich - nicht um Betriebsliegenschaften. Für das Vorliegen einer Betriebsliegenschaft hätten die Rekurrenten den Nachweis erbringen müssen, inwiefern diese Liegenschaften unmittelbar dem Handelsbetrieb dienen sollten; das ist ihnen jedoch nicht gelungen (vgl. zur Beweislastverteilung E. 2.2 hiervor). Zwar machen die Rekurrenten geltend, dass die Liegenschaft F.-Strasse in C. als Betriebsliegenschaft zu qualifizieren sei. In dieser Liegenschaft hat sich neben der Einzelfirma A. X. Immobilien aber auch die A. X. Holzbau AG eingemietet. Der Mietertrag wird hier überwiegend (2010: Fr. 39■000.-- zu Fr. 3■000.-- bzw. 2011: Fr. 42■000.-- zu Fr. 6■000.--) durch die A. X. Holzbau AG erbracht, die praxisgemäss wie eine Drittfirma zu betrachten ist. Damit gilt die Liegenschaft F.-Strasse als an Dritte vermietet und dient nicht unmittelbar dem Handelsbetrieb. Dass der Rekurrent Präsident des Verwaltungsrats der A. X. Holzbau AG ist, vermag daran nichts zu ändern (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.3).

Sodann ergibt sich aus der Zusammenstellung der einzelnen Liegenschaften, welche die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung eingereicht hat, dass seit 1996 keine neuen Liegenschaften erstellt worden sind. Insofern dienen die Liegenschaften des Rekurrenten eindeutig der Erzielung einer Rendite und müssen deshalb als Kapitalanlageliegenschaften beurteilt werden. Ob es sich bei den Liegenschaften um Immobilien des Umlaufvermögens oder Kapitalanlageliegenschaften handelt, ist indes nicht von entscheidender Bedeutung und kann offen gelassen werden, da in beiden Fällen praxisgemäss keine ordentlichen Abschreibungen zulässig sind (Bundesgerichtsurteil vom 16. Mai 2011, a.a.O., E. 2.3).

Nach dem Gesagten können die auf den fraglichen Liegenschaften geltend gemachten Abschreibungen in der Höhe von Fr. 163■252.-- (2010) bzw. Fr. 166■127.-- (2011) nicht gewährt werden. Möglich wären allenfalls ausserordentliche Abschreibungen, deren geschäftsmässige Notwendigkeit aber wiederum von den Rekurrenten dargetan werden müsste; das ist hier nicht der Fall.

3.2.2 Soweit die Rekurrenten weiter ausführen, die Abschreibungspraxis des kantonalen Steueramtes bzw. der ESTV führe dazu, dass die beantragten Abschreibungen zuzulassen seien, kann ihnen ebenso wenig gefolgt werden. Die erwähnte Steuerpraxis 1997 Nr. 21 ist nicht mehr in allen Teilen aktuell und entsprechend auch nicht auf der Homepage des

kantonales Steueramt aufgeschaltet

(vgl. www.so.ch/departemente/finanzen/steueramt/rechtliche-grundlagen/steuerpraxis.html, besucht am 8. Dezember 2014). Die Steuerpraxis 1997 Nr. 21 ist auch nicht auf den spezifischen Fall eines Liegenschaftenhändlers zugeschnitten. Sodann sind weder ein kantonales Merkblatt noch dasjenige der ESTV für ein Gericht verbindlich, wenn zur Thematik Abschreibungen bei Liegenschaftenhändlern eine gefestigte Gerichtspraxis besteht (BGE 138 II 536 E. 5.4.3 S. 543 m.H.; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.2 und 3.3, publ. in: StE 2012 B 23.5 Nr. 6). Auch aus den vom kantonalen Steueramt erteilten Auskünften im Mailverkehr können die Rekurrenten nichts zu ihren Gunsten ableiten, da daraus keine Zusagen zur Abzugsfähigkeit der umstrittenen Abschreibungen zu entnehmen sind. Abgesehen davon erfolgte der Mailverkehr zu einem Zeitpunkt (Mai 2013), in dem die entsprechenden Dispositionen (Abschreibungen im Geschäftsabschluss 2010 und 2011) längst getroffen waren, so dass dem Vertrauensschutz in eine behördliche Auskunft hier keine entscheidende Bedeutung zukommen kann.

4.1 In Bezug auf die von den Rekurrenten geltend gemachten Projektkosten gilt Folgendes: Von den durch die A. X. Holzbau AG am 13. März 2012 an die A. X. Immobilien in Rechnung gestellten Leistungen über total Fr. 45'000.-- hat die Vorinstanz im Einspracheverfahren einen Teilbetrag von Fr. 18'830.-- (Rechnung Architekt G.) zum Abzug zugelassen. Den restlichen Betrag von Fr. 26'170.-- hat die Vorinstanz nicht als Geschäftsaufwand akzeptiert. Aus den Akten ergibt sich, dass am 19. Juni 2009 ein Archi-tekturevertrag zwischen dem Käufer der Landparzelle GB C. Nr. 0001 und der A. X. Holzbau AG abgeschlossen worden ist, der sämtliche Architekturleistungen von der Vorprojektphase bis zur Abschlussphase definiert. Die Einzelfirma A. X. Immobilien wird im Vertrag nicht erwähnt und ist somit nicht Vertragspartei. Auch im Kaufvertrag vom 16. März 2010 werden keine Architekturleistungen vereinbart. Vielmehr hält Ziff. 5.1 des Kaufvertrages fest, dass die A. X. Holzbau AG mit der Ausführung der Holzbauarbeiten für ein Einfamilienhaus beauftragt wird. Daraus folgt, dass die A. X. Immobilien nicht in das Bauprojekt des Einfamilienhauses involviert ist. Den Nachweis, dass die geltend gemachten Planungskosten bereits im Zusammenhang mit einem ursprünglichen aber gescheiterten Projekt entstanden sind, konnten die Rekurrenten nicht erbringen. Sodann ist auch nicht ersichtlich, warum die 2008 angefallenen Planungskosten erst im Jahr 2012 in Rechnung gestellt worden sind. Damit ist nicht nachgewiesen, dass die A. X. Holzbau AG Architekturleistungen an die A. X. Immobilien erbracht hat. Der Nachweis für geschäftsmässig begründeten Aufwand ist nicht erfolgt.

Im Ergebnis ist somit der geltend gemachte Aufwand von Fr. 26'170.-- nicht zum Abzug zuzulassen. Damit kann auch dem Eventualbegehren, lediglich einen Teil der Projektkosten als geschäftsmässig begründet anzuerkennen, nicht entsprochen werden.

4.2 Die Rekurrenten machen schliesslich bei der Berechnung des Gewinnes aus dem Verkauf der Landparzelle GB C. Nr. 0001 einen Abzug für eine Verkaufsprovision in der Höhe von Fr. 12'930.-- geltend (exkl. MWST; Rechnung der A. X. Holzbau AG vom 2. Februar 2011 an die A. X. Immobilien). Die VB hat dazu ausgeführt, dass der Rekurrent als Inhaber der Einzelfirma A. X. Immobilien und Eigentümer der verkauften Landparzelle nicht auf die Dienste eines Dritten für die Vermittlung eines Kaufinteressenten angewiesen war. Dieser Schluss verfängt im vorliegenden Fall indessen nicht. Wohl bezweckt die Einzelfirma gemäss Handelsregisterauszug "Erwerb, Verwalten und Veräusserung von

Immobilien, Planung und Realisierung von Überbauungen sowie Erbringen von Architekturleistungen"; auch liegt bezüglich der Verkaufsprovision offenbar kein schriftlicher Vertrag zwischen der Einzelfirma und der Aktiengesellschaft vor. Aufgrund des im Einspracheverfahren erbrachten Vermittlungsnachweises der A. X. Holzbau AG bzw. der fraglichen Rechnung vom 2. Februar 2011 wurde aber dokumentiert, dass solche Vermittlungsleistungen erbracht worden sind. Die Rekurrenten machen zudem geltend, die A. X. Holzbau AG habe diese als Ertrag verbucht, was von der Vorinstanz nicht in Abrede gestellt wurde. Die VB hat nicht nachgewiesen, dass ein simuliertes Rechtsgeschäft vorliegen würde. Der Beweis einer geldwerten Leistung (hier einer verdeckten Kapitaleinlage) obliegt der Steuerbehörde (vgl. Urteil 2C_272/2011 vom 5. Dezember 2011 E. 3.4). Diesen Beweis konnte die VB nicht erbringen. Gründe (wie Interessenkonflikte) für die Ungültigkeit des Rechtsgeschäfts wegen Selbstkontrahierens oder Doppelvertretung zwischen Einzelfirma und Aktiengesellschaft sind nicht ersichtlich. Auch die VB hat keine solche geltend gemacht. Im Sinne der bundesgerichtlichen Praxis ist von der Gültigkeit des Rechtsgeschäfts auszugehen (vgl. Urteil 2C_272/2011 vom 5. Dezember 2011 E. 4.2.1). Ergänzend ist festzuhalten, dass auch bei Geschäften zwischen einer Gesellschaft und ihrem Aktionär ein gewisser Spielraum in der wirtschaftlichen Betätigung besteht (vgl. Urteil 2C_272/2011 vom 5. Dezember 2011 E. 3.2.3). Ein Durchgriff durch die Gesellschaften wegen Steuerumgehung erscheint vorliegend ebenfalls nicht als angezeigt (vgl. Richner et al., a.a.O., VB zu Art. 109-121 N 37 ff.; siehe auch Bundesgerichtsurteil vom 16. Mai 2011, a.a.O., E. 2.3). Das Vorliegen einer Steuerumgehung lässt sich auch den Ausführungen der Vorinstanz nicht entnehmen. Das von dieser angeführte Urteil des Steuergerichts St 1990/111; BSt 1991-92/20 vom 22. Januar 1996 ändert dabei nichts; dort ging es um einen marktunüblichen Mäklerlohn von 16 % - hier 3 % - und aus den Steuerakten jener Aktiengesellschaft war keine Verbuchung ersichtlich.

Es ergibt sich daraus, dass die geltend gemachte Verkaufsprovision über Fr. 12'930.-- (exkl. MWST) zum Abzug zuzulassen ist.

E. 5

Was die Anpassung der Rückstellungen für die persönlichen AHV-Beiträge 2010 und 2011 anbelangt (Rechtsbegehren Ziff. 5), werden die im Einspracheentscheid zusätzlich gewährten Rückstellungen von Fr. 20'000.-- (2010) bzw. Fr. 16'000.-- (2011) von den Rekurrenten vor dem Steuergericht grundsätzlich nicht in Frage gestellt. Nach dem Gesagten ändert sich an den Aufrechnungen der nicht zum Abzug zugelassenen Abschreibungen auf den fraglichen Liegenschaften nichts; nur die Verkaufsprovision von Fr. 12'930.-- (exkl. MWST) ist zum Abzug zuzulassen. Dies führt indes zu einer Korrektur des diesbezüglichen Reingewinns, woraus auch eine Korrektur der entsprechenden AHV-Rückstellung resultiert. Die Sache ist insofern zur Anpassung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Soweit die Rekurrenten im Übrigen beantragt haben, der angefochtene Einspracheentscheid sei wegen unvollständiger und unrichtiger Feststellung des Sachverhalts aufzuheben (Rechtsbegehren Ziff. 1), wurde eine solche fehlerhafte Sachverhaltsdarstellung indes nicht näher begründet; sie ist nach dem Gesagten auch nicht ersichtlich, weshalb darauf nicht mehr weiter einzugehen ist.

Steuergericht, Urteil vom 8. Dezember 2014 (SGSTA.2014.20; BST.2014.16)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.