

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS FREIBURG

STEUERGERICHTSHOF

Entscheidung vom 7. April 2006

In der Beschwerdesache **(4F 04 47)**

Ehepaar A. + B., wohnhaft in C., vertreten durch die Neustadt AG, Sachwalter +
Treuhand, Winkelriedstrasse 23, 6002 Luzern,

Beschwerdeführer

gegen

die **Kantonale Steuerverwaltung**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Freiburg,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

**Interkantonale Steuerauscheidung, Rückstellungen
(Einspracheentscheid vom 11. März 2004;
Kantonssteuern 2002)**

hat sich ergeben:

- A. A. erwarb per 1. Juli 2002 die Liegenschaft Art. ... des Grundbuchs der Gemeinde X. zum Preis von 2'500'000 Franken und wurde demzufolge im Kanton Freiburg beschränkt steuerpflichtig.

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2002 wurde er von der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg auf die vorzunehmende proportionale Aufteilung der Schulden und Schuldzinsen sowie auf die satzbestimmende Massgeblichkeit des gesamten Einkommens und Vermögens aufmerksam gemacht. Im Hinblick auf die entsprechende interkantonale Steuerauscheidung wurde er aufgefordert, den Fragebogen für die Bestimmung des Mietwertes sowie des Steuerwertes der Liegenschaft auszufüllen und eine Steuererklärung einzureichen. In der Folge wurde A. am 7. November 2003 um Zustellung weiterer Unterlagen, insbesondere einer Kopie der Steuererklärung 2002 des Hauptdomizils gebeten.

Gemäss (ordentlicher) Einschätzungsanzeige vom 18. Dezember 2003 wurde das Ehepaar für die im Kanton Freiburg steuerbaren Elemente mit einem steuerbaren Einkommen von 103'165 Franken (Gesamteinkommen 845'099 Franken) und einem steuerbaren Vermögen von 515'234 Franken (Gesamtvermögen 7'905'283 Franken) veranlagt.

- B. Am 13. Januar 2004 erhob das Ehepaar, vertreten durch die Treuhand Neustadt AG, gegen diese Veranlagung Einsprache. Es machte geltend, der Wohnsitzkanton Luzern sei als "Leader-Kanton" im Veranlagungs- und Ausscheidungsverfahren zu betrachten. Bis zur Einschätzung am Hauptdomizil seien die im Kanton Freiburg steuerbaren Faktoren provisorisch festzusetzen (Einkommen: 500 Franken, satzbestimmend 350'000 Franken; Vermögen: 1'330'000 Franken, satzbestimmend 7'430'000 Franken). Zur Begründung verwies es auf die eingereichte Steuererklärung des Kantons Luzern sowie die beigelegte Übersicht betreffend die auf die einzelnen Gemeinden entfallenden Einkommens- und Vermögensanteile. Im Lichte des Doppelbesteuerungsverbots seien die Gewinnungskosten inklusiv Schuldzinsen objektmässig auszuscheiden.

In der Folge teilte die Kantonale Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen am 21. Januar 2004 insbesondere mit, die Veranlagung sei "auf der Basis der uns vorliegenden Angaben" vorgenommen worden und "folglich richtig". Wie die beigelegte Kopie der interkantonalen Steuerauscheidung zeige, gebe es "keine Doppelversteuerung". Diese Veranlagung sei "daher definitiv". Falls sie trotzdem bestritten werde, seien innert 15 Tagen "zusätzliche Unterlagen oder Angaben" einzureichen.

Daraufhin unterbreitete die Vertreterin der Steuerpflichtigen der Kantonalen Steuerverwaltung zwei Kopien einschlägiger Gerichtsurteile, um ihren Standpunkt zu bekräftigen.

Am 19. Februar 2004 eröffnete die Kantonale Steuerverwaltung dem Ehepaar eine berichtigte Veranlagungsanzeige, mit der das im Kanton Freiburg steuerbare Einkommen auf 86'195 Franken (Gesamteinkommen 606'921 Franken) herabgesetzt wurde. Das veranlagte Vermögen wurde unverändert beibehalten.

- C. Die Berichtigung der Veranlagung gab Anlass zu einer erneuten Einsprache, welche von der Vertreterin der Steuerpflichtigen am 27. Februar 2004 eingereicht wurde. In der Rechtsschrift wurden Anträge und Begründung der früher eingereichten Einsprache wörtlich übernommen. Ergänzend wurde beigefügt, A. werde von den zuständigen Einschätzungsbehörden im Kanton Luzern wohl als Liegenschaftshändler betrachtet. Daher seien ebenfalls Abschreibungen und begründete Rückstellungen für Unterhalt (hier die Dachreparatur) zu akzeptieren.

Diese Einsprache wurde mit Entscheid vom 11. März 2004 "abgewiesen". Zur Begründung wurde insbesondere ausgeführt:

"Sie verlangen, dass die Hypothekarzinsen, für die Liegenschaft in X., ganz vom Ertrag abgezogen werden, und daher die Steuer des Kantons Freiburg auf dem Nettoeinkommen dieser Liegenschaft berechnet wird. Sie beziehen sich auf eine Rechtsprechung welche bei Handelsgebäuden angewandt wird.

Sie fordern ausserdem, einen Abzug für die Reparatur des Daches der Liegenschaft in X.

Wichtig ist, dass aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichtes, bei steuerpflichtigen Personen die mehreren Steuerhoheiten unterstellt sind, die Schulden und Schuldzinsen proportional auf die gelegten Aktiven zu verteilen sind (proportionale Verteilung). Im Weiteren sind das Gesamtvermögen und -einkommen der steuerpflichtigen Person und des Ehegatten/in massgebend.

Es ist zu erwähnen, dass Liegenschaften und Ihre Erträge immer im Kanton besteuert werden, in welchen sie situiert sind. Obwohl der Wohnsitzkanton die interkantonale Steuerausscheidung (Verteilung) machen muss, sind die anderen Kantone auf welchen Liegenschaften situiert sind befugt, zur Bestimmung der steuerbaren Elemente welche ihrem Territorium unterworfen sind.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um eine private Liegenschaft. *Es ist kein Handelsgebäude. Folgedessen können die allgemeinen Verteilungsregeln angewandt werden.*

Die Dachreparaturkosten können folglich 100% in Abzug gebracht werden.

Der Ertrag der Liegenschaft wird wie folgt berechnet:

<i>Mietzinseinnahmen</i>		<i>CHF 164'695.—</i>
<i>Unterhaltskosten laut Abrechnung</i>	<i>-</i>	<i><u>CHF 44'553.—</u></i>
<i>Nettoertrag vor Abzug der Passivzinsen (proportional)</i>		<i><u>CHF 120'142.—</u></i>

Zur Richtigstellung wird die Veranlagungsanzeige berichtigt. Der gesamte Steuerwert der Liegenschaft wird übernommen per 31.12.2002. Hingegen betreffen die 6 ersten Monate vom Jahr (Steuerwert CHF 3'333'000.- aufgewertet auf 110% (Repartitionswert)) den Wohnsitzkanton. Dies ergibt ein steuerbares Nettoeinkommen für Freiburg von CHF 86'109.- (anstatt CHF 86'159.-) und ein steuerbares Vermögen von CHF 561'557.- (anstatt CHF 515'234).

Die Verteilung der Passivzinsen und der Schulden ist gemäss den Rechtsvorschriften durchgeführt worden. Dies aufgrund der Kopie der Steuererklärung des Wohnsitzdomizils."

Die in der Begründung des Einspracheentscheides angekündigte "Richtigstellung" erfolgte in der Weise, dass die Kantonale Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen mit Datum vom 18. März 2003 eine "berichtigte definitive Veranlagung" eröffnete. Darin wurden das im Kanton Freiburg steuerbare Einkommen neu auf 86'019 Franken (Gesamteinkommen 605'476 Franken) und das steuerbare Vermögen auf 561'557 Franken (Gesamtvermögen 8'738'283 Franken) festgesetzt.

Diese Veranlagungsanzeige gab zunächst Anlass zu einer mündlichen Besprechung zwischen A. sowie seiner Vertreterin und der Kantonalen Steuerverwaltung. Daraufhin wurden am 31. März 2004 weitere Unterlagen eingereicht.

Mit Schreiben vom 2. April 2004 teilte die Kantonale Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen mit, auf der Basis der eingereichten Dokumente werde in dem Sinne eine erneute Berichtigung der Veranlagung vorgenommen, dass "die Abschreibungen, in der Höhe von CHF 36'656.-, der Liegenschaft in X. zu den Unterhaltskosten" addiert würden. Hingegen könne die Renovation des Daches für 30'000 Franken nicht in Abzug gebracht werden. Im beigelegten Urteil vom 16. November 2001 habe der Steuergerichtshof entschieden, dass die Auslagen für die Renovation einer Handelsliegenschaft nicht abgezogen werden können, sondern in der Buchhaltung zu aktivieren seien. Würden die Auslagen zu den Unterhaltskosten addiert und noch aktiviert, so hätte dies einen doppelten Abzug des Aufwandes zur Folge. Abgesehen von der erwähnten Berichtigung behalte der Einspracheentscheid vom 11. März 2004 seine Gültigkeit.

D. Mit Eingabe vom 14. April 2004 reichte das Ehepaar, weiterhin vertreten durch die Treuhand Neustadt AG, beim Verwaltungsgericht gegen den Einspracheentscheid Beschwerde ein mit folgenden Rechtsbegehren:

- "1. Der Entscheid sei an die Veranlagungsbehörde zur Neubeurteilung zurückzuweisen und die **definitive** Veranlagung ist erst nach erfolgter Veranlagung 2002 des Kantons Luzern zu eröffnen.*
- 2. Eventualiter:*
 - a) Die Liegenschaft (Kataster ...) „X.“ sei als Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zu taxieren.*
 - b) Die Gewinnungskosten seien objektmässig zu gewähren.*
- 3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdegegnerin"*

Die Beschwerdeführer legen zunächst dar, sie hätten ihre Verfahrenspflichten mit der Einreichung einer Kopie der Luzerner Steuererklärung erfüllt. Aus verfahrensökonomischer Sicht sei nicht einzusehen, weshalb die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg bereits vor dem Wohnsitzkanton ("Leader-Kanton") eine definitive Veranlagung vorgenommen habe, obwohl wiederholt um provisorische Veranlagung nachgesucht worden sei. Im vorliegenden Fall habe dies dazu geführt, dass immer wieder korrigierte, aber falsche Veranlagungen eröffnet worden seien.

In materiell-rechtlicher Hinsicht machen die Beschwerdeführer insbesondere geltend, A. sei als Liegenschaftenhändler zu qualifizieren und demzufolge die Liegenschaft in X., für welche zur Zeit ein Baugesuch in Bearbeitung sei, dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Er habe nämlich neben den bereits in seinem Besitz befindlichen Liegenschaften per 1. Juli 2002 ein Immobilienportefeuille von 13 Objekten erworben, wobei der Erwerb der Liegenschaft in X. zu 78 % mit Fremdmitteln finanziert worden sei. Zudem habe er inzwischen auch wieder Liegenschaften dazugekauft bzw. verkauft. Im Übrigen sei er hauptberuflich im Architektur-/Ingenieurbereich tätig. Über die Liegenschaften werde auch eine nach kaufmännischen Grundsätzen geführte Buchhaltung erstellt. Nachdem nun die Vorinstanz den Abzug der Unterhalts- und Verwaltungskosten im Betrag von 44'553 Franken sowie die Abschreibungen (2. Semester 2002) in der Höhe von 36'656.70 Franken (2,8 % des Buchwertes) anerkannt habe, sei jedoch noch eine objektmässige Zuordnung der Hypothekarschulden und -zinsen vorzunehmen, wie dies der bereits früher angerufenen Rechtsprechung zum interkantonalen Liegenschaftshandel entspreche. Schliesslich beinhalte die geltend gemachte Rückstellung von 30'000 Franken keine Wertvermehrung, sondern nur Werterhaltung der Liegenschaft, was eine Aktivierung ausschliesse. Nach dem Kauf sei nämlich festgestellt worden, dass das Flachdach des

Hauses undicht sei. Die Kosten der Reparatur seien per Bilanz-Stichtag mit 30'000 Franken geschätzt und in der Buchhaltung zurückgestellt worden. Gemäss der eingeholten Offerte beliefen sich die Gesamtkosten der Reparaturarbeiten auf 98'389 Franken. Die Rückstellung entspreche also nur dem Teilbetrag, der bereits am Bilanz-Stichtag voraussehbar gewesen sei. Aufgrund der kaufmännisch geführten Buchhaltung sei die Verwendung der Rückstellung in den Folgejahren jederzeit zu verfolgen und die Minder-/Mehrkosten würden dann ausgeglichen. Falls die Rückstellung wider Erwarten nicht berücksichtigt werden sollte, müsse die Abschreibung der Liegenschaft erhöht werden, da sonst der Entwertung durch den nachträglich festgestellten Schaden nicht genügend Rechnung getragen werde.

Nach Eröffnung dieser Beschwerde wurde den Beschwerdeführern mit Datum vom 18. März 2003 eine weiteres Mal eine "berichtigte ordentliche Veranlagung" eröffnet. Darin wurden das im Kanton Freiburg steuerbare Einkommen neu auf 50'508 Franken (Gesamteinkommen 568'820 Franken) festgesetzt, während das steuerbare Vermögen auf 561'557 Franken (Gesamtvermögen 8'738'283 Franken) belassen wurde.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 28. April bzw. 6. Mai 2004 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie anerkennt, dass der Steuerpflichtige gemäss dem neuen Recht nicht mehr in jedem Kanton, sondern nur am Hauptdomizil eine Steuererklärung ausfüllen müsse. Im vorliegenden Fall sei denn die Veranlagung auch aufgrund dieser Informationen vorgenommen worden. Im Übrigen habe der Steuerpflichtige das Recht, "innerhalb von 30 Tagen, ab Datum der Förmlichkeit der Steuererklärung seines Wohnsitzdomizils, Einsprache zu erheben für die verteilten Elemente". In materiell-rechtlicher Hinsicht weist die Vorinstanz darauf hin, dass die Liegenschaft in X. angesichts der Berufstätigkeit des Eigentümers schliesslich als Handelsliegenschaft anerkannt worden sei. Demzufolge habe man auch die ordnungsgemäss verbuchten Abschreibungen berücksichtigen können. Hingegen müsse "gemäss der Rechtsprechung die Provision des Daches aktiviert, respektiv in den geführten Konten getilgt werden". Was schliesslich den Abzug der Hypothekarschulden und der Schuldzinsen betreffe, so gelange die von den Beschwerdeführern angerufene Rechtsprechung nicht zur Anwendung. Bei der Liegenschaft in X. handle es sich nämlich um eine vermietete Handelsliegenschaft. Als solche sei sie nicht mit den Geschäftsliegenschaften des Umlaufvermögens zu vergleichen. Demzufolge sei "die Verteilung der Hypothekarschulden und der Schuldzinsen proportionell zu den lokalisierten Aktiven in diesem speziellen Fall angemessen".

Am 28. Mai 2004 reichten die Beschwerdeführer ihre (irrtümlicherweise vom 14. April 2004 datierten) Gegenbemerkungen ein. Darin bestätigten sie einleitend, dass aufgrund der jüngsten Berichtigung die geltend gemachten

Abschreibungen nicht mehr streitig seien. Bezüglich der Dachreparatur präzisieren sie, es handle sich entgegen der verwirlichen und sachfremden Argumentation der Vorinstanz nicht um eine Provision. Vielmehr gehe es um eine Reparatur, welche zur Erhaltung der Liegenschaft in einem ertragsfähigen Zustand gemacht werden müsse. Gemäss gängiger Rechtsprechung seien diese Kosten, welche ordnungsgemäss verbucht worden seien, als abzugsfähige Gewinnungskosten anzusehen. Schliesslich sei die Liegenschaft in X. unter dem Umlaufvermögen verbucht worden. Beim Liegenschaftenhändler komme den Liegenschaften nicht der Charakter von Anlagevermögen zu. Somit seien - wie das Bundesgericht mehrmals festgehalten habe - die Schuldzinsen objektmässig aufzuteilen.

Der Steuergerichtshof zieht in Erwägung:

1. a) Mit dem Bundesgesetz vom 15. Dezember 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (BBl 2000, S. 6182) wurden verschiedene Änderungen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vorgenommen, welche am 1. Januar 2001 in Kraft getreten sind. In der Folge hat der Bundesrat am 9. März 2001 (gestützt auf Art. 74 StHG) die Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis erlassen. Die entsprechenden Änderungen werden in verschiedenen Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz präzisiert und erläutert. Im vorliegenden Zusammenhang ist insbesondere auf das Kreisschreiben Nr. 15 (vom 31. August 2001) über die Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis sowie das Kreisschreiben Nr. 16 (ebenfalls vom 31. August 2001) über die Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis hinzuweisen.

Ist eine Person mit Wohnsitz oder Sitz im Kanton aufgrund der Steuererklärung auch in einem andern Kanton steuerpflichtig, so gibt die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des anderen Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung (Art. 39 Abs. 2 StHG). Für die in mehreren Kantonen steuerpflichtigen Personen enthält Art. 2 der erwähnten Verordnung verschiedene Ausführungsvorschriften: Besteht auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in anderen Kantonen als im Wohnsitz- oder im Sitzkanton eine Steuerpflicht, so wird auch in diesen Kantonen ein Veranlagungsverfahren durchgeführt (Abs. 1). Wer in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, kann seine Steuerklärungspflicht durch Einreichung einer Kopie

der Steuererklärung des Wohnsitz- oder Sitzkantons erfüllen. Vorbehalten bleiben die Fälle, in denen in einem Kanton ein anderes System der zeitlichen Bemessung als im Wohnsitzkanton gilt (Abs. 2). Die Steuerbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons teilt den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steuerveranlagung, einschliesslich der interkantonalen Steuerausscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung, kostenlos mit (Abs. 3). Das Verfahren richtet sich nach dem jeweiligen kantonalen Verfahrensrecht (Abs. 4).

Wie im Kreisschreiben Nr. 15 (Ziff. 2.3) betont wird, ist Art. 39 Abs. 2 StHG die Grundlage einer interkantonalen Kooperation mit dem Ziel, die in mehreren Kantonen steuerpflichtige Person von ihrer Pflicht zu dispensieren, zu Handen jeder kantonalen Steuerverwaltung eine dem jeweiligen Kanton entsprechende Steuererklärung auszufüllen. Die Steuererklärung des Sitz- oder Wohnsitzkantons hat auch für die anderen Kantone Gültigkeit. Diese haben denn auch das Recht, vom Steuerpflichtigen eine Abschrift der Steuererklärung zu verlangen. Im Kreisschreiben Nr. 16 (Ziff. 2.2) wird jedoch im Lichte der Ausführungsverordnung präzisiert, dass der Steuerpflichtige, der auf Grund seiner wirtschaftlichen Zugehörigkeit in einem Kanton steuerpflichtig ist, nicht von der Pflicht zur Mitwirkung an der Veranlagung auf Grund des kantonalen Rechts entbunden ist. Es verhält sich nur so, dass die Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung in diesem Kanton durch Einreichen einer Kopie der durch den Steuerpflichtigen in seinem Wohnsitzkanton oder Sitzkanton abgegebenen Steuererklärung erfolgen kann. Grundsätzlich spielt der Sitz- oder Wohnsitzkanton die "Leader-Rolle" im Veranlagungs- und Ausscheidungsverfahren. Bezüglich der juristischen Personen wird darauf hingewiesen, dass der Sitzkanton oder der Kanton mit der tatsächlichen Verwaltung "in der Regel" als erster das Veranlagungsverfahren durchführt und den Vorschlag der interkantonalen Steuerausscheidung erstellt. Demgegenüber wird bezüglich der natürlichen Personen insbesondere dargelegt, dass der Wohnsitzkanton die Steuererklärung überprüft, die notwendigen Untersuchungen durchführt und dem Kanton mit Spezial- oder Nebensteuerdomizil eine Kopie der Veranlagung sowie der interkantonalen Steuerausscheidung übermittelt. Gleichzeitig wird bestätigt, dass jeder Kanton für die Festlegung des steuerbaren Einkommens und Vermögens seine Gesetzgebung anwendet und sich bei allfälligen Abklärungen in der Regel auf die Faktoren begrenzt, die er direkt besteuert. Dabei wird betont, dass in Sachen interkantonaler Doppelbesteuerung die Rechtsprechung des Bundesgerichts anwendbar ist, falls bezüglich der Ermittlung des Einkommens (beispielsweise bei einem Eigenmietwert in einem Zweitkanton) immer noch Abweichungen unter den Kantonen bestehen.

- b) Im Lichte dieser neu eingeführten Verfahrensgrundsätze erscheint es verständlich, dass sich die Beschwerdeführer über die bisherigen Wirren des freiburgischen Veranlagungsverfahrens und - vor allem unter den gegebenen Umständen - die mangelhafte Koordination mit den Behörden des Hauptsteuerdomizils beklagen. Die wiederholten Berichtigungen der Veranlagung und die sprunghaften Interventionen sind in der Tat schwer nachvollziehbar. Abgesehen vom vermeidbaren Mehraufwand für das Verfahren sind die Rechte der Beschwerdeführer jedoch dadurch nicht beeinträchtigt worden, so dass im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens darauf nicht mehr weiter einzugehen ist.
2. a) Nachdem die zur Diskussion stehende Liegenschaft im angefochtenen Einspracheentscheid noch dem Privatvermögen zugeordnet worden ist, hat die Vorinstanz nun ausdrücklich anerkannt, dass A als Liegenschaftenhändler zu qualifizieren ist. Demzufolge hat sie in der letzten Berichtigung der Veranlagung (nach Einreichung der Beschwerde) die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Abschreibungen berücksichtigt. Insofern ist die Beschwerde gegenstandslos geworden.

Umstritten und nachfolgend zu prüfen bleibt hingegen die Frage, ob die Schulden sowie Schuldzinsen objektmässig oder proportional aufzuteilen sind.

- b) Für die steuerliche Behandlung im interkantonalen Verhältnis (in Art. 127 Abs. 3 BV verankertes Doppelbesteuerungsrecht) ist von wesentlicher Bedeutung, ob eine Liegenschaft zum Privatvermögen, zum Anlagevermögen einer Betriebsgesellschaft, zum Geschäftsvermögen einer Immobiliengesellschaft oder aber zum Geschäftsvermögen eines Liegenschaftshändlers gehört. Abweichend von dem im Normalfall geltenden Grundsatz der proportionalen Schuldzinsenverlegung sind beim Liegenschaftshändler die Schuldzinsen objektmässig ausgeschieden zum Abzug zuzulassen. Diese Regel, welche den Sitzkanton privilegiert, wurde deshalb aufgestellt, weil der Sitzkanton andererseits bei der Besteuerung des Veräusserungsgewinnes benachteiligt wurde, indem auch die auf die persönliche Tätigkeit zurückgehende Komponente dem Belegenheitskanton zugewiesen wurde (PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. Aufl., Bern 2003, S. 135 sowie die dort erwähnten Urteile; DANIEL DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, Bern 2005, S. 220 ff., 223 RZ 720; ERNST HÖHN / PETER MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern 2000, S. 522 ff.; FERDINAND ZUPPINGER, Die Besteuerung des Liegenschaftshändlers im interkantonalen Verhältnis, Bern 1991, S. 25 ff.). Allfällige Aufwandüberschüsse, die zufolge Gewinnungskostenüberschüssen und Schuldzinsen über den Ertrag entstehen, werden bei Liegenschaftshändlern auch nach der jüngsten Rechtsprechung des Bundesgerichts weder auf den Sitzkanton

noch auf andere Liegenschaftskantone verlegt; sie sind vielmehr zu "aktivieren" und bei einer späteren Veräusserung der Liegenschaft den Anlagekosten zuzurechnen (BGE 131 I 285 Erw. 3.5).

Die zum Geschäftsvermögen gehörenden Liegenschaften von Liegenschaftshändlern stellen in der Regel - auch wenn es nicht sofort zu einem Weiterverkauf kommt (vgl. BGer 2.9.1997 *in* Der Treuhandexperte 1998, S. 174 f.) - Umlaufvermögen und nicht Anlagevermögen dar. Ausnahmsweise kann es jedoch vorkommen, dass ein Liegenschaftshändler eine Liegenschaft als Privatvermögen erwirbt, weil er sie selber bewohnen oder für andere private Zwecke benutzen will (ZUPPINGER, S. 12; HÖHN / MÄUSLI, S. 522; DE VRIES REILINGH, S. 220 f. RZ 713; LOCHER, S. 134; BGer 3.11.2005, 2A.677/2004, Erw. 3.2). Zudem kann eine Liegenschaft Anlagevermögen darstellen, wenn der Liegenschaftshändler im Liegenschaftskanton eine Zweigniederlassung oder ein Büro unterhält, in dem sich ein Teil seiner Geschäftstätigkeit vollzieht. Sofern es sich dabei um eine Betriebsstätte im Sinne des Doppelbesteuerungsrechts handelt, hat man es mit einem interkantonalen Unternehmen zu tun, für welche eigene Aufteilungskriterien gelten (vgl. BGE 95 I 431).

- c) Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz nach langen Auseinandersetzungen nun anerkannt, dass A. als Liegenschaftshändler zu qualifizieren ist und dass die Liegenschaft in X. zum Geschäftsvermögen gehört. Sie hat dementsprechend neu auch die geltend gemachten Abschreibungen berücksichtigt. Insofern ist ohne weitere Prüfung von dieser Hypothese auszugehen.

Im Lichte der dargelegtem Lehre und Rechtsprechung hat die Zuordnung der Liegenschaft zum Geschäftsvermögen des Liegenschaftshändlers zur Folge, dass die Schuldzinsen auf den zur Finanzierung des Liegenschaftskaufs aufgenommenen Darlehen objektmässig und nicht proportional zu berücksichtigen sind. Wenn die Vorinstanz dagegen vorbringt, es handle sich um eine "vermietete Handelsliegenschaft", welche als solche nicht mit den Geschäftsliegenschaften des Umlaufvermögens zu vergleichen sei, so vermag sie damit nicht durchzudringen. Dass ein Liegenschaftshändler eine vermietete Liegenschaft erwirbt, gehört zum Geschäftsalltag und rechtfertigt für sich allein noch keine Sonderbehandlung. Unbehelflich ist auch der Hinweis der Vorinstanz auf das Lehrbuch von WALTER RYSER / BERNARD ROLLY (*Précis de droit fiscal suisse*, 4. Aufl., Bern 2002, S. 119 f.). Diese beiden Autoren weisen dort zwar in FN 72 darauf hin, dass ein Liegenschaftshändler allenfalls auch Liegenschaften besitzen kann, welche nicht Umlaufvermögen darstellen. Die erwähnten Beispiele (vgl. FN 73) betreffen jedoch nichts anderes als die oben bereits erwähnten Sonderfälle von Privatvermögen des Liegenschaftshändlers bzw. Anlageliegenschaften interkantonaler Unternehmungen. Abgesehen von diesen Elementen hat die Vor-

instanz nicht weiter dargelegt, weshalb die eben erst erworbene Liegenschaft nicht zum Umlauf- bzw. Geschäftsvermögen des Liegenschaftshändlers gehören soll, wofür es eben ganz besonderer Umstände bedürfte. Demzufolge erweist sich die Beschwerde in diesem Punkt als begründet.

3. a) Zu prüfen bleibt, ob die Rückstellung von 30'000 Franken für die Dachreparatur steuerlich zu berücksichtigen ist.

Die Vorinstanz verneint diese Frage unter Berufung auf ein Urteil des Steuergerichtshofes vom 16. November 2001. Daraus ergebe sich, dass "die Auslagen einer Renovation für eine Handelsliegenschaft" nicht abgezogen werden können, sondern aktiviert werden müssen. Demgegenüber vertreten die Beschwerdeführer sinngemäss die Ansicht, diese Rechtsprechung sei im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

- b) Im erwähnten Urteil, welches in FZR 2001, S. 402 veröffentlicht ist, hat der Steuergerichtshof (unter den gegebenen Umständen) die Praxis der Kantonalen Steuerverwaltung bestätigt, wonach bei umfangreichen Renovationsarbeiten nur - aber immerhin - die Hälfte des Aufwandes als Unterhaltskosten abziehbar ist (in casu wurde ein Abzug von 32'953 Franken gewährt). Diese Praxis beruht gemäss eigenen Angaben der Kantonalen Steuerverwaltung auf der Erfahrungstatsache, dass in solchen Fällen auch ein erheblicher Mehrwert geschaffen wird. Schon daraus ergibt sich, dass die jetzige Behauptung der Vorinstanz nicht zutrifft und ihrer eigenen Praxis widerspricht, ging es doch damals einzig um die Aktivierung dieses Mehrwertanteils. In seinen Erwägungen hat der Steuergerichtshof denn auch klar betont:

*"...Ici, les dépenses ne sont plus déductibles fiscalement, mais doivent être activées, lorsqu'elles portent la valeur réelle de l'immeuble au-delà de la valeur fiscale (celle ressortant du bilan fiscal) qu'il avait jusqu'alors (Walter Studer, Bilanzsteuerrecht, Bâle 1968, p. 85; Peter Gurtner, Bilanzsteuerrecht I, script de cours, Berne 1987, p. 131). En droit fiscal, il existe en effet une obligation d'activer les **dépenses apportant une plus-value durable** (dans le sens où elle durera au-delà de la date du bilan: Locher, n. 7 ad art. 27 et les références), obligation qui découle des articles 34 let. d LIFD et 39 let. a LIC (cf. Studer, p. 82 s'agissant de l'ancien droit fédéral). Ce régime est lié à la faculté d'effectuer des amortissements sur les actifs (cf. art. 27 al. 2 let. a et 28 LIFD, 36 al. 1 let. d LIC), en diminuant leur valeur fiscale pour tenir compte de leur dépréciation, ce qui n'est pas possible pour les immeubles privés. Ainsi, la valeur fiscale qui sert de grandeur de comparaison est le produit d'amortissements successifs."*

Im Übrigen ist zu unterstreichen, dass der beschwerdeführende Liegenschaftshändler im vorliegenden Fall Rückstellungen für eine anscheinend

unerwartete, aber unmittelbar notwendige Instandstellung des Daches verbucht hat (30'000 Franken bei einem eingeholten Kostenvoranschlag von 98'389 Franken). Auch solche Rückstellungen werden gemäss Praxis der Kantonalen Steuerverwaltung (vgl. die internen Weisungen) unter gewissen Voraussetzungen und in einem gewissen Ausmass anerkannt. Dies entspricht auch der einschlägigen Lehre und Rechtsprechung (vgl. etwa ZUPPINGER, S. 20 f.). Demzufolge erweist sich die grundsätzliche Verweigerung jeglichen Abzuges als unhaltbar. Insofern ist die Beschwerde in diesem Punkt zumindest teilweise gutzuheissen. Die Vorinstanz ist daher anzuweisen, die verbuchte Rückstellung im Lichte der gegebenen Umstände und ihrer allgemeinen Praxis zu überprüfen und neu darüber zu entscheiden.

401.20;401.36;401.38;402.56;402.71;402.95