

# **BGer 2A.315/2004 vom 22. Februar 2005**

Bundesgericht, 2005-02-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.315\\_2004](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.315_2004)

FR: TF 2A.315/2004 du 22 février 2005

IT: TF 2A.315/2004 del 22 febbraio 2005

## **Regeste**

direkte Bundessteuer 2000 (Jahressteuer auf Kapitalgewinn) | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Angefochten ist ein Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, der, soweit er sich auf Steuerrecht des Bundes stützt, grundsätzlich mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann ( Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] ).

### **E. 1.2**

Soweit sich die Beschwerde gegen die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern richtet, fehlt es schon an der Letztinstanzlichkeit des angefochtenen kantonalen Entscheides, weil er diesbezüglich beim kantonalen Verwaltungsgericht angefochten werden kann.

### **E. 1.3**

In Bezug auf die direkte Bundessteuer ist eine Veranlagung in der Zeit vor dem 1. Januar 2001 umstritten, so dass die Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer und die harmonisierten kantonalen Steuern einen einheitlichen Instanzenzug zu schaffen, vorliegend noch nicht zum Tragen kommt und der Entscheid der Rekurskommission einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid im Sinn von Art. 98 lit. g OG darstellt (vgl. BGE 130 II 65 ). Auf die Beschwerde ist insoweit einzutreten.

### **E. 1.4**

Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann 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 ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 2 OG ). Offensichtlich unrichtig ist die Sachverhaltsfeststellung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286 mit Hinweisen).

### **E. 1.5**

Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen ( BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188 mit Hinweis; 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.).

### **E. 2.1**

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer mit der Geschäftsaufgabe sein Geschäftsvermögen per 31. Dezember 2000 ins Privatvermögen überführte und der dabei erzielte Kapitalgewinn nach Art. 18 Abs. 2 und Art. 47 Abs. 1 DBG einer vollen Jahressteuer unterliegt.

### **E. 2.2**

Hingegen ist die Bewertung der in die Schlussbilanz aufgenommenen 4 ½-Zimmer-Wohnung GBB1 Nr. 4.\_\_\_\_\_ umstritten. Während die Steuerverwaltung auf den am 31. Dezember 2000 bilanzierten Wert von Fr. 640'000.-- abstellte, will der Beschwerdeführer diesen angeblich falschen Wert in seiner Bilanz nicht (rechtzeitig) bemerkt haben und eine Wertberichtigung von Fr. 255'000.-- vornehmen, nachdem er beim Verkauf an einen Dritten am 11. Oktober 2001 lediglich einen Erlös von Fr. 385'000.-- erzielt hat.

### **E. 3.1**

Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung bilden die handelsrechtlich erforderlichen Bücher (vgl. Art. 957 OR ). Die schweizerische Steuerpraxis knüpft dabei an die handelsrechtliche Bilanz an, welche auch steuerrechtlich verbindlich ist (Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz), wenn bei deren Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen wurde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (Urteil 2A.157/2001 vom 11. März 2002, in: StE 2002 B 72.13.1 Nr. 3, E. 2b mit Hinweisen).

### **E. 3.2**

Der Steuerpflichtige muss sich grundsätzlich bei der von ihm in seinen ordnungsgemäss geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögenslage und des Jahresergebnisses behaften lassen. Wurden offensichtlich handelsrechtswidrige Ansätze gewählt, ist eine Korrektur bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung zulässig (so genannte Bilanzberichtigung). Demgegenüber sind blossе Bilanzänderungen, bei denen ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird, nur bis zum Einreichen der Steuererklärung zulässig. Ab dann besteht für den Steuerpflichtigen ein Abänderungsverbot (Urteile 2A.399/2002 vom 31. März 2003 E. 3.6.3; 2A.122/1997 vom 3. April 1998 E. 4b). Nach dem Verbuchungsprinzip sind die steuerlich beanspruchten Abschreibungen, Rückstellungen oder Wertberichtigungen in der kaufmännischen Buchhaltung zu verbuchen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Art. 49-101 DBG , Therwil/Basel 2004, N. 8 zu Art. 58 DBG ).

### **E. 3.3**

Für die Gewinnberechnung ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auf den Verkehrswert im Zeitpunkt der Privatentnahme abzustellen. Als massgeblicher Verkehrswert gilt der Erlös, der am Stichtag bei einem Verkauf an einen unabhängigen

Dritten hätte erzielt werden können. Dabei handelt es sich zum Teil um eine Ermessensfrage (Urteil 2A.5/2002 vom 3. Juli 2002, in: Pra 2003 Nr. 47 S. 221, E. 2.3 mit Hinweisen).

### **E. 3.4**

Was die Festsetzung des Verkehrswertes einer Liegenschaft zu einem bestimmten Zeitpunkt betrifft, so beruht diese Schätzung auf Tatsachenfeststellungen, die im Rahmen von Art. 105 Abs. 2 OG für das Bundesgericht verbindlich sind. Im Übrigen prüft das Bundesgericht im Fall einer Schätzung nur, ob die möglichen und zumutbaren Abklärungen getroffen wurden und ob das Schätzungsergebnis den Beurteilungsfaktoren in vernünftiger Weise Rechnung trägt (vgl. Urteile 2P.321/2003 vom 27. Oktober 2004 E. 5; 2A.429/1999 vom 20. September 2000, in: ASA 71 57, E. 2c mit Hinweisen).

### **E. 4.1**

Der Beschwerdeführer hat seiner Steuererklärung eine von einem Treuhandunternehmen erstellte sowie von ihm selbst am 5. Juli 2001 unterzeichnete und - soweit ersichtlich - ordnungsgemäss geführte Buchhaltung (Bilanz und Betriebsrechnung) beigelegt, an die er nach dem Massgeblichkeitsprinzip gebunden ist. In dieser Buchhaltung ist die "EG-Wohnung B. \_\_\_\_\_ (Y. \_\_\_\_\_)" mit einem Wert von Fr. 640'000.-- aktiviert. Dieser Wert steht für die Kaufpreisforderung, die aus einem Tauschgeschäft zwischen dem Beschwerdeführer und Frau Y. \_\_\_\_\_ im Jahr 1998 entstanden ist. Damals kaufte Frau Y. \_\_\_\_\_, Eigentümerin der Wohnung GBB1 Nr. 4. \_\_\_\_\_, vom Beschwerdeführer die Wohnung GBB1 Nr. 2. \_\_\_\_\_ zum Preis von Fr. 640'000.--. Die Parteien vereinbarten, dass der Preis entweder verrechnungsweise durch Übertragung der Wohnung GBB1 Nr. 4. \_\_\_\_\_ auf den Beschwerdeführer oder durch den Erlös aus dem Drittverkauf dieser Wohnung beglichen werden soll. In diesem Fall sollte der Beschwerdeführer den Verkaufserlös unabhängig von der Höhe an Zahlungsstatt erhalten. In der Folge aktivierte der Beschwerdeführer seine Kaufpreisforderung von Fr. 640'000.--. Frau Y. \_\_\_\_\_ blieb Eigentümerin beider Wohnungen, bis die Wohnung GBB1 Nr. 4. \_\_\_\_\_ am 11. Oktober 2001 zum Preis von Fr. 385'000.-- an einen Dritten verkauft wurde.

### **E. 4.2**

Im Überführungszeitpunkt (Stichtag: 31. Dezember 2000) war noch nicht klar, ob der Kaufpreis durch Übertragung der Liegenschaft auf den Beschwerdeführer oder durch einen allfälligen Verkaufserlös getilgt werden würde. Die Rekurskommission stellte deshalb auf den Verkehrswert der Wohnung GBB1 Nr. 4. \_\_\_\_\_ am Stichtag ab und setzte ihn auf Fr. 640'000.-- fest, was dem aktivierten Wert in der Bilanz entsprach. Sie zog in Betracht, dass der Beschwerdeführer die Wohnung rund neun Monate nach dem Stichtag zwar für nur Fr. 385'000.-- an einen Dritten verkauft hatte, dieser Erlös aber "offensichtlich" nicht dem damals möglichen Marktpreis entsprochen habe, "sondern massiv darunter lag". Sie ging davon aus, dass für die Wohnung "bei konsequenter Nutzung der Marktmöglichkeiten" ein Erlös von Fr. 640'000.-- erzielbar gewesen wäre.

### **E. 4.3**

Die Rekurskommission stützte sich für ihre Beurteilung im Wesentlichen auf die Ausführungen des Beschwerdeführers in seiner Rekurseingabe vom 12. Oktober 2002. Dort hatte dieser ausgeführt: Nachdem er sich einigermaßen von seiner schweren Erkrankung erholt habe, "wollte er die Angelegenheit rasch und um jeden Preis erledigen und die

Liegenschaft weghaben. Ohne Marktmöglichkeiten auszunutzen veranlasste er Frau Y.\_\_\_\_\_ im September 2001, die Wohnung GBB1 Nr. 4.\_\_\_\_\_ zum Preise von CHF 385'000.-- an [...] zu verkaufen".

#### **E. 4.4**

Die Rekurskommission folgerte aus dieser Stellungnahme, dass sich aus dem Verkaufspreis von Fr. 385'000.-- kein Rückschluss auf den Verkehrswert am Stichtag ziehen lasse. Vielmehr sei seit dem im Jahr 1998 vereinbarten Preis von Fr. 640'000.--, der unbestrittenermassen den damaligen Marktmöglichkeiten entsprochen habe, in den folgenden rund 21 Monaten bis zum Überführungsstichtag kein wesentlicher Preiseinbruch für derartige Wohnungen eingetreten. Da auch der Beschwerdeführer nichts entsprechendes geltend gemacht habe, liege der Verkehrswert nicht unter dem Buchwert von Fr. 640'000.--.

#### **E. 4.5**

Was der Beschwerdeführer dagegen einwendet, ist widersprüchlich. Während er bei der Rekurskommission den Verkaufsentscheid als ziemlich kurzfristig darstellte, der "ohne Marktchancen auszunutzen" erfolgte, will er nun gemäss Verwaltungsgerichtsbeschwerde den Abschluss mit "seit längerer Zeit intensivste[n] Verkaufsbemühungen" vorangetrieben haben. Was er in diesem Zusammenhang behauptet, kann als unzulässiges Novum vor Bundesgericht nicht gehört werden. Darüber hinaus bringt er nichts vor, was den Sachverhalt offensichtlich unrichtig oder unvollständig bzw. eindeutig und augenfällig unzutreffend erscheinen liesse. Vielmehr wird durch seinen Hinweis, dass der Verkauf im Herbst 2001 insbesondere aufgrund des hohen Drucks seiner Bank erfolgte, die Folgerung der Rekurskommission gestützt, dass unter den konkreten Umständen vom Verkaufspreis nicht auf den Verkehrswert am Stichtag geschlossen werden kann. Auch hatte der Beschwerdeführer vor der Rekurskommission selber darauf hingewiesen, dass es im Herbst 2001 zu einer "unter Umständen nicht optimale[n] Verwertung" gekommen war.

#### **E. 4.6**

Unter den gegebenen Umständen erscheinen die von der Rekurskommission getroffenen Abklärungen als angemessen. Sie hat zulässigerweise auf die Eingaben des Beschwerdeführers abgestellt. Aufgrund der ihr vorliegenden Akten musste die Rekurskommission keinen tieferen Verkehrswert annehmen. Vielmehr ist sie gestützt auf haltbare Überlegungen zu ihrem Ergebnis gelangt, das im Übrigen dem Wert entspricht, den auch der Beschwerdeführer in seiner sieben Monate nach dem Stichtag unterzeichneten Bilanz aufführt. Hinweise darauf, dass die Bewertung der fraglichen Wohnung gegen zwingende handelsrechtliche Bestimmungen verstossen hat, sind nicht ersichtlich und im Übrigen auch in der Beschwerde nicht in rechtsgenügender Weise dargetan. Die Rekurskommission hat deshalb den geltend gemachten Überführungsverlust von Fr. 255'000.-- zu Recht nicht zum Abzug zugelassen.

#### **E. 5.1**

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demzufolge als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 5.2**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 153 und 153a in Verbindung mit Art. 156 Abs. 1 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zu entrichten (Art. 159 Abs. 2 OG).

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