

BGer 2C_278/2020 vom 15. Juli 2020

Bundesgericht, 2020-07-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_278_2020

FR: TF 2C_278/2020 du 15 juillet 2020

IT: TF 2C_278/2020 del 15 luglio 2020

Erwägungen

E. 1.1

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 89 Abs. 1 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]) sind unter Vorbehalt des Nachfolgenden gegeben.

E. 1.2

Rückweisungsentscheide führen begrifflich zu keinem Verfahrensabschluss, weshalb es sich bei ihnen grundsätzlich um einen Zwischenentscheid handelt (BGE 144 IV 321 E. 2.3 S. 328 f.). Die Anfechtbarkeit solcher Entscheide ist auf die Fälle von Art. 93 Abs. 1 BGG beschränkt. Gemäss Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG ist die Beschwerde gegen andere als die Zuständigkeit und den Ausstand (Art. 92 BGG) betreffende selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide zulässig, wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde. Diese doppelte Voraussetzung (BGE 143 III 290 E. 1.4 S. 294 f.) liegt hier vor. Nicht zuletzt aus prozessökonomischen Überlegungen ist es angezeigt, die auf die Frage der Verjährung beschränkte Streitsache zu klären. Bei einer Gutheissung zufolge eingetretener Verjährung käme es zu einem Endentscheid (Art. 90 BGG) und würde es sich erübrigen, die Sache zur Klärung der offenen Punkte (Abzüge für Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten bzw. für Krankheitskosten) an die Vorinstanz zurückzuweisen. Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

E. 1.3

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 146 IV 88 E. 1.3.2 S. 92) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 145 I 239 E. 2 S. 241).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 146 IV 88 E. 1.3.1 S. 91 f.).

E. 2.1

Streitig und zu prüfen ist, ob die Vorinstanz bundesrechtskonform zum Schluss gelangt sei, mit dem Einreichen ihrer Steuererklärungen (zuletzt am 3. Dezember 2013 zur Steuerperiode 2013; Sachverhalt, lit. C), in welchen die Steuerpflichtige die der Steuerperiode 2009 entspringende Steuerforderung von Fr. 23'304.70 als Schuld zum Abzug brachte, habe die Steuerpflichtige die Steuerforderung zur Steuerperiode 2009 wiederholt ausdrücklich anerkannt, sodass der Lauf der Verjährung immer wieder

unterbrochen und die Veranlagungsverjährung bei Erlass der Veranlagungsverfügungen vom 11. April 2017 (Sachverhalt, lit. B) noch nicht eingetreten gewesen sei. Die Frage stellt sich im Bereich der direkten Bundessteuer (Art. 120 Abs. 3 lit. b DGB) und der harmonisierten Steuern von Kantonen und Gemeinden (Art. 47 Abs. 1 StHG) in gleicher Weise. Die jeweiligen Normen lauten zwar nicht vollständig übereinstimmend, inhaltlich bestehen aber keinerlei Unterschiede, weshalb sich eine nach Steuerhoheiten getrennte Beurteilung erübrigt (BGE 145 II 130 E. 2.2.4 S. 134).

E. 2.2.1

Gemäss Art. 120 Abs. 3 lit. b DBG beginnt die Veranlagungsverjährung "neu mit (...) jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch den Steuerpflichtigen oder den Mithaftenden" (Auszeichnung durch das Bundesgericht). Das Attribut "ausdrücklich" führt dazu, dass nicht alles, was beispielsweise vertragsrechtlich als verjährungsunterbrechend erachtet wird, auch direktsteuerlich zur Unterbrechung der Veranlagungsverjährung führen kann. Anders als im koordinierten Verhältnis bedarf die steuerpflichtige oder mithaftende Person im direktsteuerlichen Subordinationsverhältnis, das als Massenverfahren ausgestaltet ist, eines gewissen minimalen Selbstschutzes. Niemand soll beiläufig und unbeabsichtigt, möglicherweise aus Unwissenheit, zu seinen eigenen Ungunsten den Verlauf der Veranlagungsverjährung unterbrechen können (BGE 145 II 130 E. 2.2.5 S. 134).

E. 2.2.2

Der konzeptionelle Unterschied zwischen Art. 120 Abs. 3 lit. b DBG bzw. Art. 47 Abs. 1 StHG einerseits und Art. 135 Ziff. 1 OR andererseits besteht mithin darin, dass die Anerkennung der Forderung vertragsrechtlich auch anders als "ausdrücklich" erfolgen kann. Verjährungsunterbrechend wirkt nach Art. 135 Ziff. 1 OR jedes Verhalten des Schuldners, das

vom Gläubiger nach Treu und Glauben als Bestätigung der rechtlichen Schuldverpflichtung gewürdigt werden darf. Direktsteuerlich ist dagegen zu verlangen, dass

die steuerpflichtige Person der Ansicht ist, durch ihr geäußertes Verhalten würden Bestand und Höhe der Steuerforderung anerkannt (BGE 145 II 130 E. 2.2.6 S. 134 f.).

E. 2.2.3

Nicht schon der Akt, dass die Steuererklärung eingereicht wird, begründet die "ausdrückliche Anerkennung" der Steuerforderung, sondern erst der Inhalt der Steuererklärung. Verjährungsunterbrechend wirkt eine Steuererklärung nach dem geltenden Recht nur, soweit sie ausgefüllt ist und

vorbehaltlos eingereicht wird. Diesfalls äussert die steuerpflichtige oder mithaftende Person ein Verhalten, das einerseits objektiv als ausdrückliche Anerkennung der deklarationsgemässen, betraglich noch nicht feststehenden Steuerforderung zu würdigen ist und subjektiv von der Veranlagungsbehörde nicht anders verstanden werden kann (BGE 145 II 130 E. 2.2.7 S. 135). Nur eine solche Steuererklärung kann eine ausdrückliche Anerkennung der Steuerpflicht darstellen (BGE 145 II 130 E. 2.2.7 S. 135 und E. 3.3.2 S. 138), aufgrund welcher -

von Gesetzes wegen - die Unterbrechung der Verjährungsfrist eintritt.

E. 2.3.1

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.4) hat die Steuerpflichtige in ihren Steuererklärungen zu den Steuerperioden 2010 bis und mit 2012 auf die Sistierung des Veranlagungsverfahrens zur Steuerperiode 2009 aufmerksam gemacht. Dabei vermerkte sie jeweils "sistiert infolge Verfahren" (Sachverhalt, lit. A). Die näheren Hintergründe ergeben sich aus dem Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. August 2018 (Sachverhalt, lit. B). Danach hatte die Steuerpflichtige gegen die Veranlagungsverfügungen zu den Steuerperioden 2006 und 2007 Rechtsmittel ergriffen. Mit Blick darauf sistierte die Veranlagungsbehörde die Veranlagungsverfahren zu den Steuerperioden 2008 und 2009 und nahm sie diese erst mit den Veranlagungsverfügungen vom 11. April 2017 wieder auf. In den Steuerperioden 2006 und 2007 (Urteil 2C_427/2014 / 2C_428/2014 vom 13. April 2015), 2008 (Urteil 2C_216/2020 vom 24. April 2020) und 2009 (vorliegendes Verfahren) ging es im Wesentlichen um dieselbe Fragestellung (steuerrechtliche Auswirkungen des Konkubinats).

E. 2.3.2

Die Vorinstanz hat festgestellt, die Steuerpflichtige habe in den Steuererklärungen zu den Steuerperioden 2010 (eingereicht am 21. September 2011), 2011 (13. November 2012), 2012 (3. Dezember 2013), 2013, 2014 und 2015 im Schuldenverzeichnis jeweils die mutmassliche Steuerforderung des Kantons Bern von Fr. 23'304.70 für die bis dahin noch nicht rechtskräftig veranlagte Steuerperiode 2009 deklariert. Dabei habe sie auf die Sistierung des Veranlagungsverfahrens 2009 hingewiesen ("sistiert infolge Verfahren"). Das Verwaltungsgericht würdigte dies dahingehend, dass der blosser Hinweis auf die Sistierung keinen Schluss darauf zulasse, dass die Steuerpflichtige sich keiner Steuerschuld bewusst gewesen wäre (Sachverhalt, lit. C). Dem hält die Steuerpflichtige im bundesgerichtlichen Verfahren entgegen, dass die Verzeichnung der Steuerforderung von Fr. 23'304.70 im Schuldenverzeichnis der Steuererklärungen 2010 bis 2015 "klar unter Vorbehalt" erfolgt sei, nämlich unter dem Vorbehalt des Ausgangs der Verfahren zu den noch offenen Steuerperioden ("sistiert infolge Verfahren"). Ein "Verfahren" gebe es begrifflich nur, falls und soweit die Steuerforderung überhaupt bestritten sei. Entsprechend liege "keine Schuldanerkennung, sondern ein klarer Vorbehalt" vor.

E. 2.3.3

Anders, als das Verwaltungsgericht dies darstellt, genügt direktsteuerlich nicht jedes Verhalten, das nach Treu und Glauben als Bestätigung der schuldnerischen Verpflichtung aufgefasst werden darf. Direktsteuerrechtlich bedarf es einer ausdrücklichen Schuldanerkennung, was voraussetzt, dass

die steuerpflichtige Person der Ansicht ist, durch ihr geäussertes Verhalten würden Bestand und Höhe der Steuerforderung anerkannt (vorne E. 2.2.2). Folglich sind zwei Konstellationen zu unterscheiden. Wenn das geäusserte Verhalten klarerweise zum Ausdruck bringt, dass auch

nach Auffassung der steuerpflichtigen Person eine Leistungspflicht besteht, so ist deren Willenserklärung als "ausdrückliche Anerkennung der Steuerforderung" im Sinne von Art. 120 Abs. 3 lit. b DBG zu würdigen. Entsprechend beginnt die relative Verjährungsfrist neu zu laufen. Wenn die steuerpflichtige Person aber lediglich zum Ausdruck bringt, dass

nach Auffassung der Veranlagungs- oder Bezugsbehörde (also des Gläubigers) eine Leistungspflicht bestehen soll, liegt zwar eine Wissens-, nicht aber Willenserklärung vor,

weshalb die relative Verjährungsfrist mangels ausdrücklicher Anerkennung der Steuerforderung nicht neu zu laufen beginnen kann. Die rein deklaratorische Wirkung beschränkt sich darauf, dass die angebliche Forderung wiedergegeben wird.

E. 2.3.4

Die Steuerpflichtige hat in den Vorperioden (2006, 2007, 2008) Rechtsmittel ergriffen, wie dem Bundesgericht auch aufgrund der zitierten bundesgerichtlichen Urteile bekannt ist. Diese Verfahren betrafen die gleiche Streitfrage, welche die Steuerpflichtige auch in der Steuererklärung 2009 aufwarf. Zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärungen zu den Steuerperioden 2010 bis 2012 (21. September 2011, 13. November 2012, 3. Dezember 2013; Sachverhalt, lit. A) waren die Verfahren zu den Steuerperioden 2006, 2007 und 2008 noch rechtshängig. Andererseits scheint der Steuerpflichtigen bekannt gewesen zu sein, dass sich in der Steuerperiode 2009 ein streitiger Betrag von Fr. 23'304.70 ergeben würde. Diesen Betrag verzeichnete sie in den Steuererklärungen zu den Steuerperioden 2010 bis und mit 2015 im Schuldenverzeichnis ("sistiert infolge Verfahren").

E. 2.3.5

Das von der Steuerpflichtigen gewählte Vorgehen ist sachlogisch, weil sie im Fall des Unterliegens in den Steuerperioden 2006, 2007 und 2008 damit rechnen musste, dass in der Steuerperiode 2009 ein zusätzlicher Steuerbetrag in Höhe von Fr. 23'304.70 anfallen würde. Der Hinweis darauf, dass das Veranlagungsverfahren 2009 sistiert worden sei (und dies infolge der noch rechtshängigen Verfahren zu früheren Steuerperioden) kann jedenfalls nicht als "ausdrückliche Anerkennung" im Sinne von Art. 120 Abs. 3 lit. b DBG aufgefasst werden. Für eine solche Annahme bestehen keine rechtserheblichen Anhaltspunkte. Die Steuerpflichtige wollte das Gegenteil bewirken. Anders als im mehrfach zitierten Leiturteil vom 30. Januar 2019 erfolgte die Erklärung "sistiert infolge Verfahren" im Übrigen nicht in der betreffenden Steuerperiode (hier: 2009), sondern in den Folgeperioden (dazu BGE 145 II 130 E. 3.2.2, 3.2.3 und 3.3).

E. 2.4

Der Sichtweise der Vorinstanz ist damit nicht zu folgen. Die Verjährung ist eingetreten. In Aufhebung des angefochtenen Entscheids ist die Beschwerde gutzuheissen, womit es sich erübrigt, auf die weiteren Anträge, die die Steuerpflichtige stellt, einzugehen. Die Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. August 2018 sind betreffend die Steuerperiode 2009 im Ergebnis zu bestätigen.

E. 3

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG), hier dem Kanton Bern. Dieser wird in seinem amtlichen Wirkungskreis tätig und nimmt Vermögensinteressen wahr (Art. 66 Abs. 4 BGG). Die Steuerpflichtige lässt sich vor Bundesgericht nicht vertreten. Es erübrigt sich daher, ihr eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 BGG). Zur Neuverlegung der Kosten und Entschädigungen des vorangegangenen Verfahrens wird die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen (Art. 67 in Verbindung mit Art. 107 Abs. 2 Satz 1 BGG).

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