

BGer 2C_837/2014 vom 23. Februar 2015

Bundesgericht, 2015-02-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_837_2014

FR: TF 2C_837/2014 du 23 février 2015

IT: TF 2C_837/2014 del 23 febbraio 2015

Erwägungen

E. 1

Die Beschwerdeführer tragen ihre Ausführungen bezüglich die Kantonssteuer sowie betreffend die direkte Bundessteuer in der selben Rechtsschrift vor, die Vorinstanz hat ebenfalls beide Themenbereiche im gleichen Urteil behandelt, und die sich stellenden Rechtsfragen stimmen in beiden Fällen im Wesentlichen überein. Aus diesem Grund rechtfertigt es sich, die Verfahren 2C_837/2014 und 2C_838/2014 zu vereinigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP; SR 273]; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60).

E. 2.1

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14] und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Beschwerdeführer sind durch das angefochtene Urteil besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 2.2

Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C_95/2013 bzw. 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 1.6, in: StE 2013 B 22.2.28).

E. 2.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig, das heisst willkürlich, sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die Sachverhaltsfeststellung oder Beweiswürdigung (dazu BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266 ; 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62) einer Gerichtsbehörde ist willkürlich (Art. 9 BV

), wenn diese den Sinn und die Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt hat, wenn sie ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidungswesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder wenn sie auf Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat (BGE 137 III 226 E. 4.2 S. 234; 136 III 552 E. 4.2 S. 560).

II. Direkte Bundessteuer

E. 3

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten (vgl. Art. 124-126 DBG) nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG). Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat (vgl. Urteil 2C_279/2011 vom 17. Oktober 2011 E. 3.1 m.H.). Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG). Die Erfordernisse der Begründung und der Nennung der Beweismittel stellen bei Einsprachen, die gegen eine Ermessenseinschätzung erhoben werden, Prozessvoraussetzungen dar (BGE 131 II 548 E. 2.3 S. 551; 123 II 552 E. 4c S. 557 f.; Urteil 2C_1205/2012 vom 25. April 2013 E. 3.1). Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung umfassend zu führen und kann nicht nur einzelne Positionen der Ermessensveranlagung betreffen. Vielmehr wird der Steuerpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen - also eine nicht eingereichte Steuererklärung bzw. fehlende Belege nachträglich vorlegen - müssen, um die Einsprache genügend zu begründen. Der Unrichtigkeitsnachweis muss zudem mit der Begründung der Einsprache und damit innert der Einsprachefrist angeboten werden (Urteile 2C_1205/2012 vom 25. April 2013 E. 3.2; 2C_504/2010 vom 22. November 2011 E. 2.2 mit Hinweisen, in: StR 67/2012 S. 143).

E. 4

Die Beschwerdeführer behaupten sinngemäss, die Vorinstanz verletze Bundesrecht, indem sie ermessensweise einen Liegenschaftenertrag in Höhe von 3 % des Immobilienwertes satzbestimmend zum Einkommen aufrechne: Zwar anerkennen sie grundsätzlich, dass die in Deutschland erzielten Einkünfte in der Schweiz satzbestimmend berücksichtigt werden können, doch machen sie geltend, dass die eingereichten Unterlagen sowohl den Gesamtverlust sämtlicher in Deutschland gelegenen Immobilien für die Steuerperiode 2010 als auch den Gewinn resp. Verlust jeder einzelnen Liegenschaft hinreichend dokumentierten. Überdies sei auch ein Verlustvortrag aus der selbständigen Erwerbstätigkeit in Deutschland in Höhe von EUR 4'649'678.-- resp. Fr. 6'179'987.-- nachgewiesen, welcher vorliegend ebenso zu berücksichtigen sei. Im Zusammenhang mit ihren Vorbringen rügen die Beschwerdeführer ebenfalls, das Kantonsgericht habe die von ihnen mit Eingabe vom 28. Juni 2013 beigebrachten Beweismittel - namentlich die deutschen Steuererklärungen für die Jahre 2001 bis 2010 - zu Unrecht aus formellen Gründen nicht berücksichtigt. Ebenso seien die Vorinstanzen ihren Untersuchungspflichten gemäss Art. 123 Abs. 1 und Art. 130 Abs. 1 DBG nicht nachgekommen.

E. 5

Die Rügen der Beschwerdeführer überzeugen nicht:

E. 5.1

Betreffend die Berücksichtigung des von den Beschwerdeführern geltend gemachten Verlustvortrages ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuermindernde Tatsachen in aller Regel dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen. Ist etwa streitig, ob ein Auslandverlust entstanden ist und ob dieser in der Schweiz verrechnet werden kann oder nicht, so trägt hierfür der Steuerpflichtige die Beweislast (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252 m.w.H.). Dieser Nachweis wurde im vorliegenden Fall nicht erbracht: Die Beschwerdeführer berufen sich im Wesentlichen auf einen "Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Einkommenssteuer zum 31.12.2010" des Finanzamtes O._____/DE, datierend vom 19. April 2012, welcher einen Verlustvortrag von A.C.____ in Höhe von EUR 4'649'678.-- (entsprechend Fr. 6'179'987.--) vermerkt. Indessen ist aus diesem Papier weder ersichtlich, aus welcher Zeitperiode dieser Verlustvortrag resultiert, noch aus welcher Art von Geschäftstätigkeit er stammt. Namentlich ist anhand dieses Papiers nicht zu erkennen, ob (negative) Erträge der streitbetroffenen Immobilien zu diesem Verlust geführt haben. Um eine Zuordnung des von den Steuerpflichtigen behaupteten ausländischen Verlustvortrages zu ermöglichen und um über dessen steuerliche Relevanz in der Schweiz zu befinden, wäre die Einreichung einer ordentlichen Geschäftsbuchhaltung, d.h. einer vollständigen Bilanz und Erfolgsrechnung, unabdingbar gewesen. Diese Unterlagen vermochten die Beschwerdeführer unbestrittenermassen nicht beizubringen. Bereits im vorinstanzlichen Verfahren führten sie aus, dass es ihnen in Ermangelung von Bankauszügen nicht möglich sei, Buchhaltungen resp. Jahresrechnungen zu erstellen; sie befänden sich mit den kontoführenden Banken in Deutschland in einem Rechtsstreit, wobei die Banken die Kontoauszüge widerrechtlich zurückbehalten würden. Mit diesen (unbelegten) Ausführungen verkennen die Steuerpflichtigen jedoch, dass es unerheblich ist, aus welchen Gründen sie - trotz mehrfacher Mahnung - die genaue Entwicklung der Einkünfte nicht belegen konnten oder wollten. Für die Vornahme einer Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen genügt es, dass die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können; ein Verschulden ist nicht erforderlich (Urteil 2C_279/2011 vom 17. Oktober 2011 E. 2.2, in: StE 2012 B 93.5 Nr. 26).

E. 5.2

Wie bereits ausgeführt, erging der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung am 21. November 2012, worauf die Pflichtigen mit Eingabe vom 21. Dezember 2012, also am Ende der 30-tägigen Rechtsmittelfrist, Beschwerde ans Kantonsgericht führten. Es steht somit fest und ist auch unbestritten, dass die Eingabe der Beschwerdeführer vom 28. Juni 2013 samt den dort erstmals vorgebrachten Behauptungen und Beweisunterlagen erst erfolgte, nachdem die Beschwerdefrist im vorinstanzlichen Verfahren längst abgelaufen war. Zwar machen die Pflichtigen geltend, erst die Beschwerdeantwort der Kantonalen Steuerverwaltung vom 11. März 2013, mit welcher die bis anhin eingereichten Unterlagen als zu lückenhaft bezeichnet worden seien, habe Anlass zur Eingabe vom 28. Juni 2013 gegeben. Sie verweisen in diesem Zusammenhang auf Art. 142 Abs. 3 DBG, wonach der Steuerpflichtige Gelegenheit erhält, sich auch zu einer behördlichen Stellungnahme zu äussern, wenn diese neue Tatsachen oder Gesichtspunkte enthält. Diesem Einwand ist

jedoch nicht zu folgen, da das Beweisthema bereits bei Beschwerdeerhebung vor Kantonsgericht feststand und klar umrissen war: Aus dem Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung war ohne Weiteres ersichtlich, dass insbesondere die Dokumentation der Immobilienerträge sowie die Substantiierung des geltend gemachten Verlustvortrages als unzureichend erachtet wurden. Aus diesem Grund kann keine Rede davon sein, dass erst die Vernehmlassung der Kantonalen Steuerverwaltung Anlass zur Einreichung von weiteren, im Zusammenhang mit diesen Themen stehenden Unterlagen gegeben hätte. Im Übrigen kann diesbezüglich aber auch auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden, wonach sich die in der fraglichen Eingabe produzierten Unterlagen ohnehin nicht als entscheidungswesentlich erwiesen hätten (vgl. E. 2.b des angefochtenen Entscheids) : Insbesondere bei der von den Steuerpflichtigen verfassten "Übersicht Liegenschaften Deutschland" sowie bei diversen offenbar in Deutschland eingereichten deutschen Steuererklärungsformularen handelt es sich um summarische und pauschalisierte Selbstdeklarationen, welche sich einer eigenständigen Überprüfung durch die schweizerischen Behörden weitestgehend verschliessen, da - wie schon erwähnt - eine systematische, nachvollziehbare Rechnungsführung mit Belegen fehlt. Auch diese Unterlagen sind mithin nicht geeignet, den den Beschwerdeführern obliegenden Beweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der ermessensweise festgesetzten Steuerfaktoren zu erbringen.

E. 5.3

Ebenso wenig verfängt der Hinweis der Beschwerdeführer auf die behördliche Untersuchungspflicht. Diese setzt voraus, dass der Steuerbehörde überhaupt ein geeignetes Untersuchungsmittel zur Verfügung steht. Hinsichtlich der von den Beschwerdeführern behaupteten Immobilien- resp. Geschäftsverluste im Ausland würde sich in erster Linie der Beizug einer ordnungsgemäss geführten kaufmännischen Buchhaltung aufdrängen, an welcher es jedoch wie aufgezeigt mangelt. Welche anderen geeigneten Mittel die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg gehabt hätte, die in Deutschland erzielten Immobilien- und Geschäftserträge der Pflichtigen zu ermitteln, wird von den Beschwerdeführern nicht aufgezeigt und es ist dies auch nicht ersichtlich. Dies hat zur Folge, dass die behördliche Untersuchungspflicht erloschen und bezüglich der offengebliebenen Fragen ein Untersuchungsnotstand entstanden ist, welcher die Behörde zur vorgenommenen Schätzung der Erträge nach pflichtgemäßem Ermessen ermächtigt hat (vgl. Urteile 2C_554/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.2 f.; 2C_273/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.4; 2C_2/2013 vom 9. Juli 2013 E. 3; 2C_485/2009 vom 8. April 2010 E. 2; ZWEIFEL in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. 2008, Rz. 5 ff., 9, 11, 20, 23 zu Art. 123, Rz. 3 ff., 12, 15 ff., 30 ff. zu Art. 130).

III. Kantonssteuer

E. 6

Die Rechtslage hinsichtlich einer Ermessenstaxation ist bei der Kantonssteuer dieselbe wie bei der direkten Bundessteuer: Nach Art. 46 Abs. 3 StHG bzw. nach Art. 164 Abs. 2 des Gesetzes des Kantons Freiburg vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG/FR) ist eine solche dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Ermessenstaxationen können im

Einspracheverfahren (und auch im nachfolgenden Rekursverfahren) nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden; die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (vgl. Art. 48 Abs. 2 StHG und Art. 176 Abs. 3 DStG/FR). Diese Vorschriften stimmen wörtlich überein mit den entsprechenden Bestimmungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (vgl. E. 3 hiavor). Auch die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde ist in Art. 46 Abs. 1 StHG resp. in Art. 154 Abs. 1 und Abs. 2 sowie Art. 164 Abs. 1 DStG/FR praktisch identisch und jedenfalls nicht in einer weitergehenden Art und Weise geregelt wie beim Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer.

Aus diesen Gründen gelten die vorstehenden Erwägungen für die direkte Bundessteuer auch bei der Kantonssteuer, weshalb auf die Ausführungen in E. 5 hiavor verwiesen werden kann.

IV. Kosten

E. 7

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde sowohl betreffend die Kantonssteuer als auch betreffend die direkte Bundessteuer als unbegründet abzuweisen.

Bei diesem Prozessausgang tragen die Beschwerdeführer die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens unter solidarischer Haftbarkeit (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

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