

# **BGer 2C\_864/2021 vom 7. Juli 2022**

Bundesgericht, 2022-07-07, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_864\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_864_2021)

FR: TF 2C\_864/2021 du 7 juillet 2022

IT: TF 2C\_864/2021 del 7 luglio 2022

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit ( Art. 82 lit. a BGG , Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG ). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Kantonssteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind ( BGE 135 II 260 E. 1.3.1). Unter diesen Umständen ist dem Beschwerdeführer nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus seiner Eingabe geht deutlich hervor, dass Letztere beide Steuerarten betrifft ( BGE 135 II 260 E. 1.3.2; Urteil 2C\_839/2021 vom 27. Januar 2022 E. 1.2).

### **E. 2.1**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ) oder auf Rüge hin ( Art. 97 Abs. 1 BGG ) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" ( BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

### **E. 2.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte ( BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C\_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4,

nicht publ. in: BGE 143 II 33 ). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht ( BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2 ; 138 I 274 E. 1.6).

## II. Formelle Rügen

### E. 3

Der Beschwerdeführer wirft der Vorinstanz eine formelle Rechtsverweigerung (Art. 29 Abs. 2 [recte: 1] BV) sowie die Verletzung ihrer Ansprüche auf rechtliches Gehör ( Art. 29 Abs. 2 BV ) und auf ein faires Verfahren ( Art. 29 Abs. 1 BV ) vor. Der Beschwerdeführer macht namentlich geltend, er habe im Zusammenhang mit dem Fragenkatalog der Steuerverwaltung Unterlagen eingereicht, die von der Vorinstanz nicht verfassungskonform gewürdigt worden seien. Darauf ist im Rahmen der materiellen Würdigung einzugehen (vgl. unten E. 4.4). Im Übrigen genügen die formellen Rügen des Beschwerdeführers den qualifizierten Begründungsanforderungen an Verfassungsrügen ( Art. 106 Abs. 2 BV ; vgl. oben E. 2.2) nicht, weswegen darauf nicht näher einzugehen ist.

## III. Direkte Bundessteuer

### E. 4

Der Kanton Bern ist als Wohnsitzkanton für die Veranlagung der direkten Bundessteuer ausschliesslich zuständig (Art. 105 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Dies scheint auch der Beschwerdeführer anzuerkennen. Für die direkte Bundessteuer kann sich demnach einzig fragen, ob die berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers als selbständige Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 DBG anzusehen ist und deshalb die daraus resultierenden Verluste steuerlich abgezogen werden können.

#### E. 4.1

Unter der selbständigen Erwerbstätigkeit wird eine Tätigkeit verstanden, bei der die natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital und gegebenenfalls Boden, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber gewinnstrebig am Wirtschaftsverkehr teilnimmt ( Art. 18 Abs. 1 DBG ; BGE 125 II 113 E. 5b; Urteil 2C\_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.1, in: StE 2020 B 23.1 Nr. 80; StR 75/2020 S. 672; vgl. auch BGE 143 V 177 E. 3.3 [zur AHV]; 138 II 251 E. 2.4.2 [zur Mehrwertsteuer]). Die erforderliche Gewinnstrebigkeit setzt sich aus der generellen Gewinngeeignetheit des Vorgehens (objektives Element) und der individuellen Gewinnerzielungsabsicht der betreffenden Person (subjektives Element) zusammen ( BGE 143 V 177 E. 4.2.2; 138 II 251 E. 4.3.3; Urteil 2C\_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.1, in: StE 2020 B 23.1 Nr. 80; StR 75/2020 S. 672). Der Tatbestand der selbständigen Erwerbstätigkeit erfordert die skizzierte Gewinnstrebigkeit, er verlangt aber nicht, dass eine Gewinnsituation tatsächlich eintritt (Urteil 2C\_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.1, in: StE 2020 B 23.1 Nr. 80; StR 75/2020 S. 672 mit Hinweisen auf die Literatur). Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann demnach auch vorliegen, wo eine Betätigung erst nach längerer Zeit zu Einkünften führt oder wo vorübergehende Ertragseinbrüche, Investitionen, Amortisationen oder Veränderungen im wirtschaftlichen Umfeld etc. die betriebliche Rechnung negativ beeinflussen. Wird eine üblicherweise erwerbliche Tätigkeit aber auf Dauer ohne Gewinn ausgeübt, so lässt das Ausbleiben des finanziellen Erfolges regelmässig auf das Fehlen erwerblicher Zielsetzung

schliessen; denn wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel nach längeren beruflichen Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen und die betreffende Tätigkeit aufgeben ( BGE 143 V 177 E. 3.3.2 mit Hinweisen). Der Zeitraum, innert welchem zwingend Gewinne zu erwirtschaften sind, damit noch von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden kann, lässt sich nicht generell festlegen. Auch bei der im Steuerrecht mitunter herangezogenen Zehnjahresfrist handelt es sich nur um eine grobe Faustregel. Im Einzelfall sind die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse (wie beispielsweise die Gegebenheiten am Markt) entscheidend ( BGE 143 V 177 E. 4.2.4; Urteil 2C\_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.3, in: StE 2020 B 23.1 Nr. 80; StR 75/2020 S. 672). Da es sich bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aber um ein Dauerverhältnis handelt, ist es der Veranlagungsbehörde unbenommen, die tatsächlichen und die rechtlichen Gegebenheiten in jeder Veranlagungsperiode neu zu beurteilen ( BGE 140 I 114 E. 2.4.3; Urteil 2C\_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.3, in: StE 2020 B 23.1 Nr. 80; StR 75/2020 S. 672). Der Schluss der Veranlagungsbehörde auf Liebhaberei, Mäzenatentum oder Betätigung eines Hobbys erfordert eine vertiefte betriebswirtschaftliche Analyse im individuell-konkreten Fall (vgl. zu den anwendbaren Kriterien Urteil 2C\_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.3 und 2.2.4, in: StE 2020 B 23.1 Nr. 80; StR 75/2020 S. 672). Dabei kann auch berücksichtigt werden, ob die steuerpflichtige Person über andere Finanzierungsquellen verfügt, mit denen sie ihren Lebensunterhalt deckt und gegebenenfalls die verlustträchtige Tätigkeit querfinanziert (vgl. Urteile 2C\_356/2017 vom 10. November 2017 E. 3.3; 2C\_14/2013 vom 30. Mai 2013 E. 5.2, in: StR 68/2013 S. 646).

#### **E. 4.2**

Nachdem die Steuerverwaltung die selbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers trotz Verlusten seit 2011 bis zur Steuerperiode 2015 noch anerkannt oder zumindest nicht hinterfragt hatte, haben die kantonalen Instanzen der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers für die Steuerperioden vom 1. bis am 28. Januar und vom 29. Januar bis am 31. Dezember 2016 den Charakter einer selbständigen Erwerbstätigkeit abgesprochen, weil es sowohl an der objektiven Gewinngeeignetheit als auch an der subjektiven Gewinnerzielungsabsicht gefehlt habe. Für diese Beurteilung hat sich die Vorinstanz schwergewichtig auf die negative Entwicklung des Umsatzes nach dem Jahr 2010 gestützt, wobei sie auch die (etwas bessere) Entwicklung in den Folgejahren 2017 und 2018 berücksichtigt hat. Zugunsten des Beschwerdeführers hat die Vorinstanz gewürdigt, dass er auch die Kosten habe senken können. Allerdings genüge es für die Annahme einer Gewinnerzielungsabsicht nicht, wenn der Steuerpflichtige lediglich Verluste reduzieren oder vermeiden wolle. Weiter hat die Vorinstanz berücksichtigt, dass der Beschwerdeführer über erhebliche Renten- und Wertschrifteneinkünfte verfüge, mit denen er seinen Lebensunterhalt finanziere.

#### **E. 4.3**

Der Beschwerdeführer hält der Würdigung der Vorinstanz entgegen, der Umsatzeinbruch ab 2010 sei auf die zeitaufwändigen Arbeiten am Kommentar zur solothurnischen Erbschafts- und Schenkungssteuer zurückzuführen. Die Umsatzeinbussen in den Jahren 2016 und 2017 stünden im Zusammenhang mit dem Versterben der Ehegattin des Beschwerdeführers. Laut dem Beschwerdeführer verunmöglichten die Bestattung in W. \_\_\_\_\_ und das dortige Verlassenschaftsverfahren es ihm, grössere Mandate anzunehmen, und zwangen ihn, sich auf die Bearbeitung und Betreuung der vorhandenen Mandate zu beschränken. Erst im Jahr 2021 habe er wieder einen höheren Umsatz

generieren und werde er einen positiven Geschäftserfolg vorweisen können.

Diese Vorbringen des Beschwerdeführers decken sich nur teilweise mit den Feststellungen der Vorinstanz und lassen diese jedenfalls nicht als offensichtlich unrichtig erscheinen ( Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG ; vgl. oben E. 2.1); teils sind sie neu und insoweit bereits aus diesem Grund nicht zu berücksichtigen ( Art. 99 Abs. 1 BGG ). Soweit die Vorbringen des Beschwerdeführers zulässig sind, kann ihm nicht gefolgt werden. Es ist zwar notorisch, dass die Arbeit an einem steuerrechtlichen Gesetzeskommentar viel Zeit in Anspruch nehmen kann. Indessen hängt eine solche publizistische Tätigkeit nicht dergestalt mit der beruflichen Tätigkeit als Rechtsanwalt und Notar zusammen, dass sie den Umsatzrückgang gewissermassen entschuldigen könnte und gestützt darauf ungeachtet mehrjähriger Verluste weiterhin eine selbständige Erwerbstätigkeit anzunehmen wäre. Was sodann den Tod der Ehegattin des Beschwerdeführers angeht, ist ohne Weiteres plausibel, dass der Beschwerdeführer dadurch im Kalenderjahr 2016 stark absorbiert war. Allerdings bestehen angesichts der Geschäftszahlen der Vor- und Folgejahre keine ernsthaften Anhaltspunkte dafür, dass sein Geschäft ohne diesen Schicksalsschlag im Kalenderjahr 2016 profitabel gewesen wäre. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers besteht also kein Grund zur Annahme, dass die Umsatzrückgänge und Verluste wesentlich durch ausserordentliche Umstände verursacht worden wären. Vielmehr ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass sie schwergewichtig auf eine freiwillige Reduktion der Tätigkeit seitens des Beschwerdeführers zurückzuführen sind.

#### **E. 4.4**

Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, dass die Steuerverwaltung in ihrem Schreiben vom 14. Januar 2020 Auskünfte von ihm verlangt habe, deren Erteilung objektiv unmöglich oder ihm zumindest nicht zumutbar gewesen sei. Es kann offenbleiben, ob der Beschwerdeführer die einverlangten Informationen teilweise nicht besass und sie daher nicht beibringen konnte (z.B. Fahrtenbuch) oder ihm die Auskunftserteilung teilweise nicht zumutbar war. Dies würde nämlich lediglich bedeuten, dass der Beschwerdeführer insoweit nicht zur Mitwirkung verpflichtet war und die unterbliebene Mitwirkung nicht steuerstrafrechtlich geahndet werden konnte ( Art. 126 und Art. 174 Abs. 1 lit. b DBG ). Im vorliegenden Kontext kann der Beschwerdeführer aus dem allenfalls überschüssenden Fragenkatalog der Steuerverwaltung dagegen nichts für sich ableiten. Denn die zusätzlich verlangten Unterlagen respektive Informationen hätten der Steuerverwaltung ermöglichen sollen, neben den Umsatz- und Erfolgswerten weitere Kriterien für oder gegen die selbständige Erwerbstätigkeit zu berücksichtigen. Da die entsprechenden Tatsachen nicht ermittelt werden konnten, blieb der Steuerverwaltung nichts anderes übrig, als sich in ihrer Würdigung schwergewichtig auf die Entwicklung der Umsatz- und Erfolgswerten zu stützen.

Ist der Umfang der Mitwirkungspflicht für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens unerheblich, lässt sich der Vorinstanz unter dem Titel von Art. 29 Abs. 2 BV auch nicht vorwerfen, sie habe Unterlagen nicht ausreichend gewürdigt, die der Beschwerdeführer diesbezüglich eingereicht hat (vgl. oben E. 3). Ein Recht auf Beweis verleiht Art. 29 Abs. 2 BV nämlich nur, soweit erhebliche Tatsachen betroffen sind (vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1 ; 142 I 86 E. 2.2 ; 141 I 60 E. 3.3; Urteil 2C\_135/2021 vom 2. März 2022 E. 3.9.1). Dass die Vorinstanz demgegenüber Beweismittel übergangen hätte, welche sie zur Anerkennung der selbständigen Erwerbstätigkeit hätten bewegen können und die demgemäss für den Verfahrensausgang relevant gewesen wären, macht der Beschwerdeführer nicht

substanziert geltend ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. oben E. 2.2). Seine Gehörsrüge erweist sich daher als unbegründet, soweit sie hinreichend substantiiert ist.

#### **E. 4.5**

Der Beschwerdeführer scheint schliesslich der Ansicht zu sein, dass der Wohnsitzkanton in der Veranlagung der direkten Bundessteuer an die Beurteilung des Geschäftsorts- respektive Lagekantons (für dessen Kantonssteuern) gebunden sei. Auch mit diesem Vorbringen dringt der Beschwerdeführer nicht durch. Auch wenn eine steuerpflichtige Person Berührungspunkte zu mehreren Kantonen aufweist, ist für die Veranlagung der direkten Bundessteuer alleine der Wohnsitzkanton zuständig (Grundsatz der Einheit der Veranlagungszuständigkeit bzw. des Veranlagungsortes; Art. 105 Abs. 1 DBG ; BGE 146 II 111 E. 2.3.4; 142 II 182 E. 2.2.6 ; 137 I 273 E. 3.3.1). Abgesehen davon, dass jedenfalls laut der Vorinstanz auch der Kanton Solothurn (für die Kantonssteuern) für das Jahr 2016 keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr angenommen hat, wäre der Kanton Bern für die direkte Bundessteuer an eine entgegengesetzte Würdigung des Kantons Solothurns nicht gebunden, selbst wenn im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung (vgl. dazu BGE 146 II 111 E. 4.2.1; 140 II 141 E. 8; 130 II 65 E. 5.2) zu wünschen ist, dass die harmonisierten Begriffe der selbständigen Erwerbstätigkeit ( Art. 8 Abs. 1 StHG ) und des Geschäftsvermögens ( Art. 8 Abs. 2 StHG ) für die Bundes- und die Kantonssteuern grundsätzlich übereinstimmend ausgelegt und angewendet werden.

#### **E. 4.6**

Nach dem Gesagten ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände und nach einer mehrjährigen Beobachtungsphase zum Schluss gelangt ist, das Geschäft des Beschwerdeführers sei in den beiden streitbetroffenen Steuerperioden (1. Januar bis 29. Januar und 30. Januar bis 31. Dezember 2016) nicht (mehr) objektiv zur Gewinnerzielung geeignet gewesen und der Beschwerdeführer habe nicht (mehr) beabsichtigt, damit einen Gewinn zu erzielen. Es ist deshalb folgerichtig und nicht bundesrechtswidrig, dass die Vorinstanz die Verluste aus der Anwalts- und Notartätigkeit nicht zum Abzug zugelassen hat.

### **IV. Kantons- und Gemeindesteuern**

#### **E. 5**

In Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern macht der Beschwerdeführer geltend, der Kanton Bern habe seine Steuerhoheit überschritten und die Regeln über die interkantonale Doppelbesteuerung verletzt. Daraus leitet er die Nichtigkeit, eventualiter die Anfechtbarkeit der Veranlagungen respektive des angefochtenen Urteils ab.

#### **E. 5.1**

Nach der Rechtsprechung sind fehlerhafte Entscheide nichtig, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar erweist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird ( BGE 147 III 226 E. 3.1.2; 138 II 501 E. 3.1; Urteil 2C\_233/2021 vom 8. Juli 2021 E. 5.1). Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich die funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht ( BGE 147 III 226 E. 3.1.2; 145 III 436 E. 4 ; 137 I 273 E. 3.1 mit zahlreichen Hinweisen). Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar (vgl. BGE 138 II 501 E. 3.1; Urteile 2C\_233/2021 vom 8. Juli 2021 E. 5.1;

2C\_387/2018 vom 18. Dezember 2018 E. 3.2). Für die direkte Bundessteuer hat das Bundesgericht festgehalten, dass die Veranlagung durch eine örtlich unzuständige Behörde unter Umständen die Nichtigkeit der betreffenden Verfügung zur Folge haben kann (vgl. BGE 137 I 273 E. 3.3.1).

### **E. 5.2**

Während bei der direkten Bundessteuer die Eidgenössische Steuerverwaltung im Konfliktfall über die Zuständigkeit entscheidet ( Art. 108 Abs. 1 DBG ), beugt im Bereich der kantonalen Steuern das sogenannte Steuerdomizilverfahren Veranlagungen durch unzuständige kantonale Steuerbehörden vor (vgl. BGE 137 I 273 E. 3.3.1 und 3.3.2 mit Hinweisen) : Widersetzt sich eine Person der Beanspruchung der Steuerhoheit durch das Gemeinwesen, so muss grundsätzlich vorab in einem Steuerdomizilentscheid rechtskräftig über die subjektive Steuerpflicht entschieden werden, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden darf ( BGE 137 I 273 E. 3.3.2 mit zahlreichen Hinweisen; Urteil 2C\_689/2018 vom 20. Juni 2019 E. 1.3.1). Der Anspruch auf die Feststellung der Veranlagungszuständigkeit ergibt sich direkt aus dem verfassungsmässigen Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ( Art. 127 Abs. 3 BV ) und unabhängig davon, ob das kantonale Recht ein Domizilverfahren kennt oder nicht ( BGE 137 I 273 E. 3.3.2; 115 Ia 73 E. 3; 103 Ia 159 E. 1). Dahinter steht die Überlegung, dass Steuerpflichtige nicht in ein Steuerveranlagungsverfahren einbezogen und zur Auskunftserteilung und sonstigen Mitwirkung verpflichtet werden sollen, wenn die Steuerhoheit des betreffenden Kantons aufgrund der Regeln über die interkantonale Doppelbesteuerung ausgeschlossen ist (vgl. grundlegend BGE 62 I 74 E. 3 ; 60 I 342 E. 2). Im Einklang mit dieser Überlegung hat der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf einen Steuerdomizilentscheid, wenn es nur um die Frage geht, ob eine unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt (während die beschränkte Steuerpflicht unbestritten ist, also nur um den Umfang der Steuerpflicht gestritten wird), da in einem solchen Fall die subjektive Steuerpflicht (wenn auch nur beschränkt) unbestrittenermassen besteht (Urteile 2C\_689/2018 vom 20. Juni 2019 E. 1.3.1; 2C\_799/2017 / 2C\_800/2017 vom 18. September 2018 E. 4.1.2, in: StE 2019 B 11.3 Nr. 30, StR 74/2019 Nr. 53). Denn in diesem Fall hat der betreffende Kanton ohnehin ein Veranlagungsverfahren durchzuführen.

### **E. 5.3**

Der Kanton Bern ist vorliegend als Wohnsitzkanton nach harmonisiertem kantonalem Steuerrecht (Art. 4 Abs. 1 und 2 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 [StG/BE; BSG 661.11]; vgl. auch Art. 3 Abs. 1 und 2 StHG ) und den Regeln über die interkantonale Doppelbesteuerung für die Veranlagung des Beschwerdeführers offensichtlich zuständig. Eine Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen wegen Unzuständigkeit der Veranlagungsbehörde scheidet daher von vornherein aus. Entgegen dem Beschwerdeführer war der Kanton Bern auch nicht verpflichtet, ein Steuerdomizilverfahren durchzuführen, um den Umfang seiner Steuerpflicht festzustellen.

### **E. 5.4**

Zur Diskussion steht demnach lediglich, ob der Kanton Bern Art. 127 Abs. 3 BV materiell verletzt hat, indem er die Verluste aus der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht zum Abzug zugelassen hat. Ob eine Veranlagung einer an sich zuständigen Behörde überhaupt in derart schwerwiegender Weise gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossen kann, dass sie aus diesem Grund als nichtig bezeichnet werden muss, kann hier offenbleiben.

Denn die streitbetroffenen Veranlagungen sind im vom Beschwerdeführer beanstandeten Punkt weder qualifiziert noch sonstwie unrichtig, sondern stehen im Gegenteil mit dem Bundesrecht im Einklang.

#### **E. 5.4.1**

Art. 127 Abs. 3 BV untersagt die interkantonale Doppelbesteuerung. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine interkantonale Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; Urteil 2C\_401/2020 vom 28. Juli 2021 E. 3.1, zur Publikation vorgesehen; BGE 140 I 114 E. 2.3.1 ; 138 I 297 E. 3.1 ; 137 I 145 E. 2.2; 134 I E. 2.1).

Wie die Vorinstanz zutreffend dargelegt hat, richtet sich die Bemessung des steuerbaren Einkommens und Vermögens einer steuerpflichtigen natürlichen Person nach dem (harmonisierten) kantonalen Steuerrecht (vgl. Urteil 2C\_401/2020 vom 28. Juli 2021 E. 3.2, zur Publikation vorgesehen; BGE 99 Ia 667 E. 3c; DANIEL DE VRIES REILINGH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 22 N. 1a). Das bundesrechtliche Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung und die dazu von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze entfalten grundsätzlich nur dann eine eigenständige Bedeutung, wenn sich der Kanton an seine eigene Gesetzgebung gehalten hat und dennoch eine (aktuelle oder virtuelle) interkantonale Doppelbesteuerung oder eine Schlechterstellung resultiert (Urteil 2C\_401/2020 vom 28. Juli 2021 E. 3.2, zur Publikation vorgesehen).

#### **E. 5.4.2**

Nach dem Steuerrecht des Kantons Bern erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht nicht auf ausserkantonale Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ( Art. 7 Abs. 1 StG /BE). Für die Abgrenzung der Steuerpflicht verweist das kantonale Recht auf die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ( Art. 7 Abs. 4 StG /BE), die insoweit also bereits als kantonales Recht zur Anwendung kommen (vgl. Urteil 2C\_401/2020 vom 28. Juli 2021 E. 3.3.2, zur Publikation vorgesehen). Nach diesen Grundsätzen sind das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, das in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen erzielt wird, sowie das dieser Tätigkeit dienende bewegliche Vermögen am Geschäftsort zu versteuern (Urteile 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 E. 2.2; 2C\_461/2015 / 2C\_462/2015 vom 12. April 2016 E. 3.2; 2C\_726/2010 vom 25. Mai 2011 E. 2.2, in: StE 2011 A 24.24.41 Nr. 5). Die nicht auf den Kanton Bern entfallenden Einkünfte und Vermögenswerte bzw. steuerlich abziehbaren Aufwendungen und Schulden fallen im Kanton Bern lediglich satzbestimmend ins Gewicht ( Art. 8 Abs. 1 StG /BE).

Die Umsätze und die Aufwendungen, die der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit erzielt bzw. getätigt hat, sind unbestrittenermassen dem Kanton Solothurn als Geschäftsort zuzurechnen. Nach seinem eigenen Steuerrecht würde der

Kanton Bern mithin also das (negative) Ergebnis aus dem Geschäftsbetrieb des Beschwerdeführers grundsätzlich selbst dann nicht bzw. nur satzbestimmend übernehmen, wenn er die berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers als selbständige Erwerbstätigkeit anerkennen würde.

#### **E. 5.4.3**

Allerdings könnte der Kanton Bern unter dem Titel des Schlechterstellungsverbots zur Übernahme von Geschäftsverlusten aus einem anderen Kanton verpflichtet sein (vgl. oben E. 5.4.1). Davon wäre auszugehen, wenn der Kanton Bern den Verlust bei einer ausschliesslich im Kanton Bern steuerpflichtigen Person (unter ansonsten gleichen Umständen) zum Abzug zulassen würde, den Beschwerdeführer mithin also zufolge seiner territorialen Beziehungen zum Kanton Solothurn schlechter stellt. Für die Beurteilung der Frage, ob eine unzulässige Schlechterstellung vorliegt und der Kanton Bern aus diesem Grund die Verluste aus der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers zum Abzug zulassen muss, ist deshalb entgegen dem Beschwerdeführer grundsätzlich alleine die Perspektive des ihn angeblich diskriminierenden Kantons Bern - und nicht jene des Kantons Solothurn - massgebend (vgl. zu einer hier nicht einschlägigen Ausnahme im Bereich der Grundstückgewinnsteuer BGE 140 I 114 E. 2.1; 139 II 373 E. 4.2; Urteil 2C\_1039/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 4.2, in: StE 2022 A 24.43.2 Nr. 7, StR 77/2022 S. 36). Ob die Tätigkeit des Beschwerdeführers für die Zwecke des interkantonalen Schlechterstellungsverbots als selbständige Erwerbstätigkeit zu betrachten ist, beurteilt sich also nach dem Recht des Kantons Bern; eine entgegengesetzte Beurteilung des Kantons Solothurn würde den Kanton Bern nicht binden.

#### **E. 5.4.4**

Der Kanton Bern folgt für die Definition der selbständigen Erwerbstätigkeit zumindest sinngemäss Art. 18 DBG (vgl. Art. 21 StG /BE). Dieser Begriff ist zudem durch Art. 8 Abs. 1 StHG harmonisiert (vgl. Urteil 2C\_613/2020 vom 3. Dezember 2020 E. 4.2, in: StE 2021 B 23.47.2 Nr. 27). Es wurde bereits dargelegt, dass die Vorinstanz die selbständige Erwerbstätigkeit für die direkte Bundessteuer zu Recht verneint und den Abzug der Verluste abgelehnt hat (vgl. oben E. 4.6). Folglich gibt es auch keinen Grund zur Annahme, dass der Kanton Bern für die Kantonssteuern eine andere Sichtweise eingenommen und diese Verluste zum Abzug zugelassen hätte, wenn der Beschwerdeführer ausschliesslich im Kanton Bern steuerpflichtig gewesen wäre. Eine Schlechterstellung des Beschwerdeführers zufolge seiner territorialen Beziehungen zum Kanton Solothurn ist nicht auszumachen.

#### **E. 5.4.5**

Auch die Rüge der Verletzung des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ( Art. 127 Abs. 2 BV ) ist unbegründet, soweit sie überhaupt hinreichend substantiiert ist. Denn aus diesem Gebot kann nicht abgeleitet werden, dass die Kantone auch Verluste zum Abzug zulassen müssen, die aus einer steuerrechtlich nicht anerkannten selbständigen Erwerbstätigkeit stammen.

#### **E. 5.5**

Nach dem Gesagten ist auch für die Kantonssteuern nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Abzug der Verluste aus der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers für die streitbetroffenen Steuerperioden abgelehnt hat.

V. Verfahrensausgang und Kosten

**E. 6**

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Der Beschwerdeführer trägt die Gerichtskosten ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

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