

BGer 2P.344/2005 vom 31. August 2006

Bundesgericht, 2006-08-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.344_2005

FR: TF 2P.344/2005 du 31 août 2006

IT: TF 2P.344/2005 del 31 agosto 2006

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht prüft die Zulässigkeit der bei ihm eingereichten Beschwerden von Amtes wegen und mit freier Kognition (BGE 131 II 58 E. 1 S. 60, mit Hinweisen).

E. 1.1

Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern ist ein kantonales letztinstanzliches Endentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 1999/2000. Gegen den angefochtenen Entscheid ist auf Bundesebene kein ordentliches Rechtsmittel gegeben; insbesondere steht die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) für die hier in Frage stehenden Steuerjahre (1999 und 2000) noch nicht zur Verfügung (ASA 73, 170 E. 1.1 S. 171 f., mit Hinweisen). Die staatsrechtliche Beschwerde ist mithin zulässig (Art. 84 Abs. 2, Art. 86 Abs. 1 OG). Der Beschwerdeführer, dessen Rechtsbegehren vom Verwaltungsgericht abgewiesen wurden, ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 88 OG). Auf die gemäss Art. 89 OG fristgerecht eingereichte staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.

E. 1.2

Die staatsrechtliche Beschwerde ist von hier nicht zutreffenden Ausnahmen abgesehen rein kassatorischer Natur, d.h. es kann mit ihr nur die Aufhebung des angefochtenen Entscheids verlangt werden (statt vieler: BGE 131 I 166 E. 1.3 S. 169, mit Hinweisen). Der Antrag auf Rückweisung an das Verwaltungsgericht zur Neuurteilung ist deshalb unzulässig.

E. 1.3

Die Beschwerdeschrift muss die wesentlichen Tatsachen und eine kurz gefasste Darlegung darüber enthalten, welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze inwiefern durch den angefochtenen Entscheid verletzt worden sind (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG). Das Bundesgericht prüft im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde nur klar und detailliert erhobene und, soweit möglich, belegte Rügen. Der Beschwerdeführer muss anhand der angefochtenen Subsumtion im Einzelnen darlegen, inwiefern der kantonale Entscheid - wie hier behauptet - willkürlich sein soll (vgl. grundlegend: BGE 110 Ia 1 E. 2a S. 3 f.; 107 Ia 186 , je mit Hinweisen; aus der neueren Praxis statt vieler: BGE 130 I 258 E. 1.3 S. 261 f., mit Hinweisen). Die vorliegende Beschwerdeschrift genügt diesen Anforderungen nur zum Teil, erschöpft sie sich doch weitgehend in unzulässiger appellatorischer Kritik am angefochtenen Entscheid. Auf die Beschwerde kann insoweit nicht eingetreten werden.

E. 1.4

Das Verwaltungsgericht hat den Fall materiellrechtlich nach altem Recht beurteilt (Gesetz vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern; aStG/BE), weil das

neue Steuergesetz vom 21. Mai 2000 (StG/BE) erst am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist (Art. 292 StG /BE) und für Steuerfälle, bei denen der Steueranspruch früher entstanden ist, noch nicht zur Anwendung gelangt (vgl. Art. 287 Abs. 1 StG /BE). In verfahrensrechtlicher Hinsicht hat das Verwaltungsgericht hingegen das neue Recht angewandt. Hiergegen wird zwar in der Beschwerde nichts eingewendet; es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Regel, wonach neue Verfahrensvorschriften sofort anwendbar sind, vom Bundesgericht - namentlich im Zusammenhang mit Ermessensveranlagungen - relativiert worden ist (vgl. ASA 67, 409 E. 3 S. 412 ff.).

E. 2.1

Nach bernischem Recht werden die Steuern aufgrund der Steuererklärung, der eingereichten Belege und der durchgeführten Untersuchungen veranlagt (Art. 174 Abs. 1 StG /BE). Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so ist die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen (Art. 174 Abs. 2 StG /BE; vgl. Art. 122a aStG /BE; vgl. für die direkte Bundessteuer Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG).

Der buchführungspflichtige Beschwerdeführer reichte trotz Mahnung für die Veranlagungsperiode 1999/2000 weder eine Steuererklärung noch eine Buchhaltung ein. Er bestreitet deshalb zu Recht nicht, dass für diese Steuerjahre die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt sind.

E. 2.2

Der Beschwerdeführer macht aber geltend, er habe in den Bemessungsjahren 1997 und 1998 ("in jedem Fall für das Jahr 1998") Grundstücksverluste erlitten, die mit Grundstücksgewinnen nicht verrechnet worden seien. Obwohl dies der Veranlagungsbehörde bekannt gewesen sei und er alle "benötigten und rechtsrelevanten Unterlagen" nachträglich beigebracht habe, seien die betreffenden beiden Geschäftsvorfälle bei der Ermessenstaxation nicht berücksichtigt worden. Indem das Verwaltungsgericht keine "Korrektur dieser Willkür in der Ermessensausübung der Veranlagungsbehörde" (und der Steuerrekurskommission) vorgenommen habe, sei es seinerseits der Willkür im Sinn von Art. 9 BV verfallen.

E. 2.3

Willkürlich ist ein kantonaler Entscheid, wenn er offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist (aus der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung statt vieler: BGE 131 I 467 E. 3.1 S. 473 f., mit Hinweisen).

E. 3

Nach Auffassung des Beschwerdeführers handelten die Steuerbehörden und das Verwaltungsgericht willkürlich, indem sie den Verlust von Fr. 240'000.-- aus der Nichtausübung eines Kaufsrechts nicht berücksichtigten.

E. 3.1

Im angefochtenen Urteil wird dazu ausgeführt, der Beschwerdeführer habe aus wirtschaftlichen Überlegungen freiwillig auf die bis am 31. Januar 1997 befristete Ausübung des fraglichen Kaufsrechts verzichtet. Ein solcher Verzicht sei keine vermögensgewinnsteuerpflichtige Veräusserung im Sinn des Art. 81 Abs. 2 lit. a aStG /BE. Somit könne auch kein "Verlust aus der Veräusserung von Grundstücken" vorliegen, der nach Art. 37 Abs. 4 aStG /BE im Rahmen der Einkommenssteuerveranlagung anrechenbar wäre. Im Übrigen habe die Steuerverwaltung die Aufzeichnungen zu diesem Geschäftsvorfall zu Recht als unvollständig und nicht glaubhaft bemängelt.

E. 3.2

Was der Beschwerdeführer dagegen vorbringt, vermag nicht durchzudringen: Zum Hauptargument des Verwaltungsgerichts, wonach der freiwillige Verzicht auf die Ausübung des Kaufsrechts keine Veräusserung im Sinn von Art. 81 Abs. 2 lit. a aStG /BE darstelle, ist der Beschwerde nichts zu entnehmen. Die angeblich willkürliche Würdigung der (unvollständigen) Beweismittel wird vom Beschwerdeführer rein appellatorisch kritisiert. Ob die in diesem Zusammenhang erhobene Willkürklage überhaupt rechtsgenügend begründet ist, erscheint deshalb zweifelhaft (vgl. Art. 90 Abs. 1 lit. b OG ; oben E. 1.3), kann aber aus folgenden Gründen offen bleiben:

Das Verwaltungsgericht erwog, wie erwähnt, dass kein nach Art. 37 Abs. 4 aStG /BE anrechenbarer Grundstücksverlust vorliege. Verluste können allerdings auch dann abgezogen werden, wenn sie auf dem für die Erwerbstätigkeit bestimmten Vermögen in der Bemessungsperiode entstanden sind (Art. 37 Abs. 1 Satz 1 aStG /BE). Ob der behauptete Vermögensabgang allenfalls einen Geschäftsverlust im Sinn dieser Bestimmung darstellt, wurde anscheinend nicht geprüft. Wie es sich damit verhält, kann aber dahingestellt bleiben, denn nach Satz 2 der zitierten Bestimmung müsste der Verlust ordnungsgemäss verbucht worden sein. Gerade daran fehlt es im vorliegenden Fall. Zumindest im Ergebnis ist es somit keineswegs willkürlich, dass der behauptete Verlust nicht anerkannt wurde. Im Weiteren verweigerte das Verwaltungsgericht den Verlustabzug unter anderem auch deshalb, weil der Beschwerdeführer nie eine Belastungsanzeige eingereicht habe, die belegen würde, dass die Bezahlung von Fr. 240'000.-- tatsächlich aus seinen Mitteln oder aus Gesellschaftsmitteln geleistet wurde. Auch darin kann keine Willkür erblickt werden.

E. 4

Anders ist die Rechtslage im zweiten Geschäftsvorfall zu beurteilen, bei dem der Beschwerdeführer geltend macht, Steuerbehörden und Verwaltungsgericht hätten den im Jahr 1998 erlittenen Liegenschaftsverlust bei der Ermessenseinschätzung 1999/2000 von Amtes wegen anrechnen müssen.

E. 4.1

Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer am 4. Mai 1998 eine Liegenschaft in T._____ mit einem Verlust von Fr. 342'134.-- veräusserte. Ferner wird in einem Schreiben vom 23. September 2003 der Abteilung Grundstücksgewinnsteuer der Steuerverwaltung des Kantons Bern bestätigt, dass der Beschwerdeführer in den Kalenderjahren 1998 und 1999 keine steuerbaren Grundstücksgewinne realisiert hat.

E. 4.2

Das Verwaltungsgericht erwog, der Verlust aus dem Verkauf der fraglichen Liegenschaft unterliege grundsätzlich der Vermögensgewinnsteuer und sei primär mit

Grundstücksgewinnen aus den Jahren 1997, 1998 und 1999 zu verrechnen. Allerdings dürften in der vorliegend strittigen Veranlagungsperiode 1999/2000 bzw. Bemessungsperiode 1997/98 nur die in dieser Zeitspanne erzielten bzw. nicht erzielten Grundstücksgewinne berücksichtigt werden, nicht aber solche aus dem Jahr 1999. Die Verrechnung des Verlusts aus dem Jahr 1998 mit dem ordentlichen Einkommen könne frühestens im Bemessungsjahr 1999 erfolgen, sobald aufgrund einer korrekt eingereichten Steuererklärung für diese Bemessungsperiode feststehe, dass der Beschwerdeführer keinen verrechenbaren Grundstücksgewinn erzielt habe.

Diese Auffassung, die schon von der Steuerverwaltung vertreten wurde, wird vom Beschwerdeführer zu Recht als willkürlich gerügt:

E. 4.3

Gemäss Gesetz werden die aus der Veräusserung von Grundstücken sich ergebenden Verluste im gleichen, im vorangegangenen oder im nachfolgenden Kalenderjahr vom steuerbaren Grundstücksgewinn abgezogen (vgl. Art. 88 Abs. 1 aStG /BE). Bei Grundstücken im Geschäftsvermögen sind allfällige Veräusserungsverluste nur abziehbar, soweit eine Verrechnung mit Vermögensgewinnen nicht möglich ist (vgl. Art. 37 Abs. 4 aStG /BE). Vorliegend geht es um die Steuerveranlagung der Jahre 1999 und 2000. Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 1998 und 1999 nachgewiesenermassen keine Grundstücksgewinne erzielt. Einer Verrechnung des im Jahr 1998 erlittenen Verlusts mit dem Betriebsgewinn 1999 steht somit nichts entgegen.

Die vom Verwaltungsgericht befürwortete Einschränkung, wonach die Verrechnung "frühestens im Bemessungsjahr 1999" erfolgen könne, entspricht weder dem Wortlaut der zitierten Normen, noch deren Sinn, noch der Praxis (vgl. die einschlägige Zusatzwegleitung der bernischen Steuerverwaltung, auf die sich der Beschwerdeführer beruft). Sie läuft zudem dem allgemeinen "Grundsatz der ungesäumten Verlustverrechnung" zuwider (vgl. dazu Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Rz. 8 zu Art. 31). Soweit das Verwaltungsgericht die Verrechnung vom Erfordernis einer "korrekt eingereichten Steuererklärung" (für die Bemessungsperiode 1999/2000) abhängig machen will, verkennt es, dass der Nachweis fehlender verrechenbarer Grundstücksgewinne in einem Kalenderjahr nicht ausschliesslich mit einer Steuererklärung geleistet werden kann, sondern durchaus auch auf andere Weise, etwa - wie hier - durch eine einschlägige Bestätigung der Steuerverwaltung (vgl. Art. 95 Abs. 1 und 3 aStG /BE sowie Art. 19 VRPG/BE für das Verfahren vor Rechtsmittelbehörden); diese Voraussetzung des Verwaltungsgerichts findet insofern im Gesetz keine Stütze. Nachdem die erwähnte Bestätigung (zwar erst im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht) noch rechtzeitig beigebracht wurde (vgl. zur Berücksichtigung von Noven Art. 25 VRPG/BE), würde der Beschwerdeführer zudem Gefahr laufen, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens zwecks Verlustverrechnung möglicherweise abgelehnt würde (vgl. Art. 140a lit. a aStG /BE). Es ist nicht ersichtlich und wird übrigens vom Verwaltungsgericht auch nicht aufgezeigt, wie eine Verlustverrechnung später noch erfolgen könnte. Unter diesen Umständen muss davon ausgegangen werden, dass das verwaltungsgerichtliche Urteil hinsichtlich der angestrebten Verlustverrechnung vielmehr endgültig ist. Damit würde aber die vom Verwaltungsgericht vorgenommene Anwendung der massgebenden Normen für den Beschwerdeführer eine materielle Rechtsverweigerung zur Folge haben, mithin zu einem stossenden Ergebnis führen. Auch unter diesem Gesichtspunkt erweist sich die Begründung des Verwaltungsgerichts als willkürlich (oben E. 2.3).

E. 5

Wird die Verrechenbarkeit, wie dargelegt, grundsätzlich bejaht, so stellt sich weiter die Frage, ob das Verwaltungsgericht den betreffenden Verlust von Amtes wegen hätte berücksichtigen und die Ermessensveranlagung entsprechend korrigieren müssen.

Das Verwaltungsgericht äussert im angefochtenen Urteil Zweifel, ob auf eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde, mit der - wie hier - die Korrektur der Ermessensveranlagung (nur) in einzelnen Punkten beantragt werde, überhaupt eingetreten werden könne. Es lässt aber die Frage schliesslich offen, weil die Beschwerde seiner Auffassung nach ohnehin abgewiesen werden müsse. Nun hat sich aber ergeben, dass die staatsrechtliche Beschwerde teilweise gutzuheissen und das angefochtene Urteil deshalb aufzuheben ist (E. 4). Somit wird das Verwaltungsgericht in seinem neuen Entscheid auch die (offen gelassene) grundsätzliche Frage beantworten müssen, ob die Berücksichtigung des Verlusts aus dem Jahr 1998 im Rahmen der Überprüfung der Ermessensveranlagung 1999/2000 überhaupt zulässig ist.

Diese Frage lässt sich nicht schon mit dem allgemeinen Hinweis beantworten bzw. verneinen, dass mit einer blossen "Teilanfechtung" eine nach Ermessen veranlagte Person im Ergebnis besser gestellt werden könnte als die sich korrekt verhaltenden Steuerpflichtigen (angefochtenes Urteil, S. 10; Vernehmlassung vom 19. Januar 2006 der Steuerverwaltung an das Bundesgericht, S. 1 f.). Vielmehr ist von dem im angefochtenen Urteil zutreffend umschriebenen Ansatzpunkt auszugehen, der den verfassungsrechtlichen (vgl. Art. 127 Abs. 2 BV) und gesetzlichen Vorgaben (vgl. Art. 174 Abs. 2 StG /BE und Art. 122a aStG /BE) Rechnung trägt: Bei einer Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen sind alle relevanten, der Behörde bekannten Unterlagen zu berücksichtigen, so dass der Steuerpflichtige möglichst entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eingeschätzt wird. Konkret wird also das Verwaltungsgericht darüber befinden müssen, ob der unbestrittene, vom Beschwerdeführer nachträglich (im verwaltungsgerichtlichen Verfahren) nachgewiesene Verlust von Fr. 342'134.-- unter allen gegebenen Umständen derart ins Gewicht fällt, dass seine Nichtberücksichtigung die Ermessensveranlagung insgesamt als offensichtlich unrichtig, geradezu willkürlich erscheinen liesse; dies unter dem Vorbehalt, dass die gesetzlichen Voraussetzungen einer Anrechnung gemäss Art. 37 aStG /BE überhaupt erfüllt sind (vgl. oben E. 3.2).

E. 6

Nach dem Gesagten ist die staatsrechtliche Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist, teilweise gutzuheissen. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben.

Entsprechend diesem Verfahrensausgang hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern, die Vermögensinteressen verfolgt, im Rahmen ihres Unterliegens die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 153 und 153a in Verbindung mit Art. 156 Abs. 1, 2 und 3 OG). Sie hat dem Beschwerdeführer zudem eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 159 OG).

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