

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.586/2005 /vje

Urteil vom 10. März 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart,
Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Münstergasse 3, 3011 Bern,
Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung,
Speichergasse 12, 3011 Bern.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern 2000
(ausserordentliche Einkünfte),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern
vom 29. August 2005.

Sachverhalt:

A.
X. _____, Ing. agr. ETH, führt einen landwirtschaftlichen Betrieb. Im Rahmen der Veranlagung 2001 stellte die Steuerverwaltung des Kantons Bern eine nicht mit dem Einkommen übereinstimmende Vermögenszunahme zwischen dem 1. Januar 1999 und dem 31. Dezember 2001 fest. Eine Kontrolle ergab, dass im Betriebsabschluss 2000 ein Ertrag von Fr. 54'000.-- mit der Bezeichnung "Direktverkäufe" als Betriebsertrag verbucht worden war. Dieser Buchung lag der Verkauf eines Milchkontingents im Umfang von 30'000 kg zugrunde.

In der Folge erfasste die Steuerverwaltung den Nettoerlös aus dem Verkauf des Milchkontingents als ausserordentlichen Ertrag und erhob darauf eine (gesonderte) Jahressteuer für die Staats- und Gemeindesteuern (Veranlagungsverfügung vom 21. Oktober 2003; Einspracheentscheid vom 22. Mai 2004).

B.
Die Steuerrekurskommission des Kanton Bern wies einen gegen den Einspracheentscheid gerichteten Rekurs am 22. Februar 2005 ab.

Eine Beschwerde gegen den Rekursentscheid wurde vom Verwaltungsgericht des Kantons Bern am 29. August 2005 ebenfalls abgewiesen.

C.
X. _____ hat am 27. September 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Der Beschwerdeführer beantragt sinngemäss die Aufhebung des verwaltungsgerichtlichen Urteils. Er rügt eine willkürliche Rechtsanwendung, einen Verstoss gegen das Gleichbehandlungsgebot und eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben.

D.
Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, das Verwaltungsgericht des Kantons Bern sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

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).

1.1 Obwohl Staats- und Gemeindesteuern (des Steuerjahres 2000) Verfahrensgegenstand bilden, erhebt der Beschwerdeführer richtigerweise Verwaltungsgerichtsbeschwerde: Er rügt sinngemäss eine unrichtige Anwendung von Art. 273 des bernischen Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG/BE). Diese Bestimmung regelt den Wechsel der zeitlichen Bemessung der Einkommenssteuer der natürlichen Personen in der Übergangsphase, mithin die Besteuerung ausserordentlicher Einkünfte der Jahre 1999 und 2000. In einem solchen Fall ist auch für die kantonalen Steuern ausnahmsweise nicht die staatsrechtliche Beschwerde, sondern die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 des Steuerharmonisierungsgesetzes zu ergreifen (Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Nach Art. 69 StHG muss nämlich das kantonale Recht insoweit bereits ab dem 1. Januar 1999 und somit vor Ablauf der achtjährigen Anpassungsfrist (per 1. Januar 2001; vgl. Art. 72 Abs. 1 und 2 StHG) harmonisiert sein; das gilt auch für Kantone, die - wie der Kanton Bern - ihr Steuergesetz erst per 1. Januar 2001 an das Steuerharmonisierungsgesetz angepasst haben (vgl. Art. 272 Abs. 1 StG/BE; Urteil 2P.35/ 2005 vom 1.

September 2005, E. 2.1 betreffend den Kanton Schaffhausen).

1.2 Als steuerpflichtige Person ist der Beschwerdeführer aufgrund von Art. 103 lit. a OG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.

1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann der Beschwerdeführer die Verletzung von Bundesrecht (wozu auch die Bundesverfassung gehört) 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) rügen.

Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).

Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die Begründung der Parteibeghären nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (vgl. BGE 131 II 361 E. 2 S. 366, mit Hinweisen).

2.

2.1 Ausserordentliche Einkünfte, die in den Jahren 1999 und 2000 erzielt werden, unterliegen für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen ist, einer vollen Jahressteuer (Art. 273 Abs. 1 StG/BE). Der Beschwerdeführer bestreitet an sich nicht mehr, dass es sich beim Erlös aus dem Verkauf von 30'000 kg des Milchkontingents um eine ausserordentliche Einkunft im Sinn von Art. 273 Abs. 2 StG/BE handelt, nämlich um einen Kapitalgewinn im Sinn von Art. 45 in Verbindung mit Art. 27 Abs. 2 lit. e des Gesetzes vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (aStG/BE). Die im Jahr 2000 erzielte und vom Beschwerdeführer korrekt verbuchte ausserordentliche Einkunft von Fr. 54'000.-- unterliegt somit der Jahressteuer gemäss Art. 273 Abs. 1 StG/BE (vgl. für die direkte Bundessteuer auch das Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 9. Februar 1999 betreffend die Veräusserung von Milchkontingenten).

2.2 Der Beschwerdeführer wendet jedoch ein, er habe mit der ausserordentlichen Einkunft aus dem Verkauf von 30'000 kg des Milchkontingents einen Teil der betriebsnotwendigen Kläranlagen bezahlt und somit in den Betrieb reinvestiert; er macht mithin eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung im Sinn von Art. 27b aStG/BE geltend und rügt in diesem Zusammenhang eine willkürliche Rechtsanwendung. Die Vorbringen erweisen sich als nicht stichhaltig:

Zunächst ist fraglich, ob beim Einsatz des Erlöses aus dem Verkauf von Milchkontingenten als beweglichem Vermögen in eine fest mit dem Boden verbunden Kläranlage überhaupt noch von einem "Ersatzobjekt mit gleicher Funktion" im Sinn von Art. 8 Abs. 4 StHG gesprochen werden kann. Entscheidend ist aber, dass der Beschwerdeführer die realisierten stillen Reserven buchhalterisch nicht auf die bereits früher erworbenen Ersatzobjekte übertragen, sondern den Betrag von Fr. 54'000.-- in der Erfolgsrechnung des Geschäftsabschlusses 2000 als Ertrag aus "Direktverkäufen" ausgewiesen hat; der Betrag wurde somit nicht zur Reduktion des Buchwertes der Kläranlagen verwendet. Wurde aber die vom Beschwerdeführer behauptete Ersatzbeschaffung buchmässig nicht vollzogen, bleibt es bei der echten Realisierung einer ausserordentlichen Einkunft im Jahr 2000. Die

steuerpflichtige Person kann nämlich auf den Steueraufschub verzichten, indem sie den Kapitalgewinn ganz oder teilweise der Erfolgsrechnung gutschreibt (Hans-Peter Schertenleib, Ersatzbeschaffung im Geschäftsvermögen, in: Markus Langenegger, Handbuch zur bernischen Vermögensgewinnsteuer, Bern 1999, Rz. 6 zu Art. 27b und 64g aStG/BE [Anhang]). Der buchhalterisch versierte Beschwerdeführer

behauptet im Übrigen nicht, er habe diesen ausserordentlichen Ertrag irrtümlich ausgewiesen.

2.3 Auch mit den weiteren Einwendungen vermag der Beschwerdeführer nicht durchzudringen:

Soweit er einen Verstoss gegen das Gleichbehandlungsgebot rügt, vermag er keinen konkreten Fall zu nennen, wo bei gleichem Vorgehen (Verkauf von Milchkontingenten und Reinvestition in Kläranlagen) tatsächlich ein Steueraufschub gewährt wurde. Selbst wenn es solche Fälle geben sollte, wäre noch nicht erstellt, dass dort ebenfalls buchhalterisch analog vorgegangen worden ist.

Soweit sich der Beschwerdeführer darauf beruft, dass er genau die Frage der Wertberichtigung des Landes nach dem Verkauf des Milchkontingents mit dem früheren Steuerexperten besprochen habe, und in diesem Zusammenhang einen Verstoss gegen Treu und Glauben rügt, sind seine Vorbringen neu und in diesem Verfahren - als Folge der Bindungswirkung von Art. 105 Abs. 2 OG - unzulässig (vgl. BGE 121 II 97 E. 1c S. 99 f., mit Hinweisen). Abgesehen davon wäre die Rüge ohnehin unbegründet, behauptet doch der Beschwerdeführer selber zu Recht nicht, mit der angeblichen seinerzeitigen Absprache, die zudem aktenmässig nicht belegt ist, sei ihm eine vertrauensbegründende behördliche Zusicherung betreffend die steuerliche Behandlung des fraglichen Verkaufserlöses gegeben worden (zu den Voraussetzungen des Vertrauensschutzes im Einzelnen siehe BGE 121 II 473 E. 2c S. 479, mit Hinweisen).

3.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der unterliegende Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.-- wird dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung und dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 10. März 2006

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: