

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.344/2005 /vje

Urteil vom 31. August 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X. _____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Fürsprecher
Marcel Grass,

gegen

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

Gegenstand
Staatssteuer 1999/2000
(Art. 9 BV; Ermessensveranlagung),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern
vom 3. November 2005.

Sachverhalt:

A.
X. _____ ist Liegenschaftsverwalter und ebenso im Liegenschaftshandel tätig. Nach eigenen Angaben erzielte er in den für die Veranlagungsperiode 1999/2000 massgebenden Bemessungsjahren 1997 und 1998 kein positives Einkommen. Zudem erlitt er einen Verlust von Fr. 240'000.--, weil er ein bis am 31. Januar 1997 befristetes Kaufrecht an Miteigentumsanteilen der Liegenschaft S. _____ 44 in Bern nicht ausgeübt hatte. Ein weiterer Verlust von Fr. 342'134.-- ergab sich aus dem Verkauf einer Liegenschaft in T. _____ am 4. Mai 1998.

Für die Veranlagungsperiode 1999/2000 (Bemessungsjahre 1997/98) reichte X. _____ trotz Mahnung keine Steuererklärung ein. Deshalb wurde er von der Steuerverwaltung des Kantons Bern für die Staatssteuer ermessensweise auf ein Einkommen von Fr. 120'000.-- eingeschätzt und mit einer Busse von Fr. 2'800.-- belegt (Verfügung vom 1. März 2000).

X. _____ erhob Einsprache. Er beantragte, das steuerbare Einkommen sei gemäss der nachgereichten Steuererklärung zu veranlagern, die in den Jahren 1997 und 1998 erlittenen Liegenschaftsverluste seien zu berücksichtigen und die Busse sei aufzuheben oder zu reduzieren. In der nachgereichten Steuererklärung deklarierte er ein Einkommen von Null (bzw. von minus Fr. 203'638.--). In der Folge setzte die Steuerverwaltung das steuerbare Einkommen auf Fr. 110'622.-- fest und hob die Busse auf (Einspracheverfügung vom 24. April 2001).

B.
Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern hiess einen Rekurs gegen die Einspracheverfügung am 26. August 2003 teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 110'500.-- herab. Dabei lehnte sie es ab, den im Jahr 1998 erlittenen Grundstücksverlust von Fr. 342'134.-- zu berücksichtigen, weil dieser noch mit Grundstücksgewinnen des Jahres 1999 verrechnet werden könne. Eine Beschwerde gegen den Rekursentscheid wurde vom Verwaltungsgericht des Kantons Bern mit Urteil vom 3. November 2005 abgewiesen.

C.

X. _____ hat am 8. Dezember 2005 staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht erhoben. Er beantragt, das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 3. November 2005 aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen. Der Beschwerdeführer rügt eine willkürliche Beweiswürdigung und eine willkürliche Rechtsanwendung (Art. 9 BV).

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern wie auch das Verwaltungsgericht des Kantons Bern 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 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.

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.

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.

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.).

2.

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 pflichtgemässen 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.

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.

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).

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.

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 Einkommenssteueranrechnung anrechenbar wäre. Im Übrigen habe die Steuerverwaltung die Aufzeichnungen zu diesem Geschäftsvorfall zu Recht als unvollständig und nicht glaubhaft bemängelt.

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.

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.

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.

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:

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).

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 pflichtgemäsem 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).

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).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die staatsrechtliche Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, und das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 3. November 2005 wird aufgehoben.

2.

Die reduzierte Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.-- wird dem Kanton Bern auferlegt.

3.

Der Kanton Bern hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.-- zu bezahlen.

4.

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

Lausanne, 31. August 2006

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: