Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.468/2005 /leb

Urteil vom 7. April 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
A.X._____ und B.X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch
Fürsprecher Dr. Thomas Müller,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Münstergasse 3, 3011 Bern,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern,
Postfach 54, 3097 Liebefeld.

Gegenstand
direkte Bundessteuer 1999/2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
vom 21. Juni 2005.

Sachverhalt:
A.
A.X._____ ist bei der Shell (Switzerland) auf Provisionsbasis tätig. In den Jahren 1988 und 1989 - damals noch Angestellter der C._____ AG - beteiligte er sich an diversen Baukonsortien, die in verschiedenen Kantonen hauptsächlich Bauland erwarben, um es zu überbauen. Über diese Tätigkeit wies er sich gegenüber den Steuerbehörden nicht aus. Er reichte mit den Steuerklärungen weder den Fragebogen für einfache Gesellschaften, Baugesellschaften und Konsortien ein, noch wies er sich mit Jahresrechnungen oder sonstigen Aufzeichnungen über seine Geschäftstätigkeit aus.

Mit Veranlagungsverfügung vom 22. Mai 2001 wurden die Eheleute X._____ für die Steuerperiode 1999/2000 mit einem Einkommen von Fr. ***'***.– (Fr. ***'***.– gesamt) bzw. Fr. ***'***.– (Bund) veranlagt. Eine Einsprache blieb ohne Erfolg.
B.
Im Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern wurde ein Expertenbericht eingeholt. Mit Entscheid vom 21. Juni 2005 wies die Steuerrekurskommission den Expertenbericht aus dem Recht, hiess Rekurs und Beschwerde teilweise gut und wies die Sache zu neuer Veranlagung an die Steuerverwaltung zurück.
C.
Hiergegen führen die Steuerpflichtigen Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie beantragen, es sei der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 21. Juni 2005 aufzuheben, soweit er die direkte Bundes-

steuer betreffe und sie mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen seien. Das steuerbare Einkommen sei mit Fr. 0 zu veranlagen, eventualiter sei die Sache mit bestimmten Anweisungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern wird beim Bundesgericht nur hinsichtlich der direkten Bundessteuer angefochten. In Bezug auf diese Steuer handelt es sich um ein auf Bundesrecht gestütztes, letztinstanzliches Urteil, gegen welches die Verwaltungsgerichtsbeschwerde offen steht (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG, SR 642.11). Die sich nach der Rechtsprechung aus der Steuerharmonisierung ergebende Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer eine zweite kantonale Gerichtsinstanz vorzusehen, wenn - wie im Kanton Bern - für die direkten kantonalen Steuern ein zweifacher gerichtlicher Instanzenzug besteht (vgl. BGE 130 II 65 ff.), kommt hier ratione temporis nicht zur Anwendung; die Frist von acht Jahren, die den Kantonen gemäss Art. 72 StHG zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an die Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes offen stand, war in der hier in Frage stehenden Steuerperiode 1999/2000 noch nicht abgelaufen. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist in der Sache grundsätzlich zulässig.
1.2 Der angefochtene Beschwerdeentscheid ist allerdings ein Rückweisungsentscheid, der das Verfahren nicht zum Abschluss bringt. Gemäss Art. 45 Abs. 1 und 5 Abs. 2 VwVG in Verbindung mit Art. 97 OG sind Zwischenentscheide mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde nur anfechtbar, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (BGE 130 II 149 E. 1.1 S. 153; 127 II 132 E. 2a S. 136; 120 Ib 97 E. 1c S. 99/100). Dabei ist die auf 10 Tage verkürzte Beschwerdefrist (Art. 106 Abs. 1 OG) zu beachten. Nach der bundesgerichtlichen Praxis handelt es sich jedoch nicht um einen Zwischenentscheid, sondern um einen Teil(end)entscheid, wenn über einen Grundsatzaspekt eines Falles definitiv entschieden worden ist. Ein derartiger Teilentscheid ist im gleichen Verfahren wie die Endverfügung anfechtbar (BGE 130 II 321 E. 1 S. 324; 129 II 286 E. 4.2 S. 291; 120 Ib 97 E. 1b S. 99, je mit Hinweisen; ferner ASA 67 318 E. 1). Auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist nur hinsichtlich derjenigen Fragen einzutreten, über welche im angefochtenen Entscheid definitiv entschieden worden ist. Inwieweit das der Fall ist, ist im Folgenden zu prüfen.
2.
2.1 In den Erwägungen des angefochtenen Entscheids (E. 3 in fine), auf die im Dispositiv Bezug genommen wird, wies die Vorinstanz die Veranlagungsbehörde an, für die hier fragliche Veranlagungsperiode 1999/ 2000 den Beschwerdeführer als gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler zu behandeln und ihn dementsprechend als selbständig Erwerbenden zu veranlagen. Diese Qualifikation ist für die Veranlagungsbehörde verbindlich und auch die Vorinstanz ist, wenn die neue Veranlagung wiederum bei ihr angefochten werden sollte, an ihre eigene Beurteilung gebunden. Hinsichtlich dieser Anweisung handelt es sich daher beim angefochtenen Entscheid nicht um eine Zwischenverfügung im Sinne von Art. 45 VwVG, sondern um einen Teilentscheid, der mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde anfechtbar ist. Die Qualifikation als Liegenschaftenhändler steht hier indessen ausser Frage. Der Entscheid deckt sich in diesem Punkt mit der Auffassung der Beschwerdeführer (Verwaltungsgerichtsbeschwerde S. 8). Es erübrigt sich, auf diesen Punkt näher einzugehen.
2.2 Die Beschwerdeführer beanstanden weiter, dass die Vorinstanz den Rückweisungsentscheid nicht mit der Auflage verbunden habe, wonach die mit dem Einspracheentscheid vorbefassten Personen und insbesondere der Experte Zürcher in den Ausstand zu treten hätten.

Zwischenentscheide über die Ablehnung oder den Ausstand von Personen, die Verfügungen zu treffen oder diese vorzubereiten haben, können einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken und sind daher mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde selbständig anfechtbar (Art. 45 Abs. 1 und 2 lit. b VwVG in Verbindung mit Art. 5 Abs. 2 VwVG und 97 OG; BGE 124 V 22 E 2b S. 25, für ein Schiedsgerichtsmitglied). Im vorinstanzlichen Verfahren stellten die Beschwerdeführer indessen keinen Ablehnungsantrag gegenüber einer bestimmten Person der Steuerverwaltung (obschon sie im Eventualantrag um Rückweisung der Sache an die Veranlagungs-

behörde ersuchten). Dem Antrag der Beschwerdeführer auf Ablehnung des gerichtlichen Experten Wettstein gab die Vorinstanz statt. Ein weiterer anfechtbarer Entscheid über die Ablehnung oder den Ausstand von Personen der Steuerverwaltung liegt nicht vor. Auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist in diesem Punkt nicht einzutreten.

2.3 Die Beschwerdeführer bemängeln, dass die Vorinstanz einen anteilsmässigen statt den vollständigen Abzug der in die Bemessungsperiode fallenden Wertberichtigungen und Schuldzinsen vorgeschrieben habe.
Die Vorinstanz wies im Rückweisungsentscheid die Steuerverwaltung an, die Verluste aus Liegenschaftshandel in der Bemessungsperiode zu berücksichtigen. Sie erwog, auch wenn der Beschwerdeführer als Liegenschaftenhändler seiner Buchführungspflicht nicht nachgekommen sei (angefochtenes Urteil, E. 4 in fine), müsse den Verlusten im Rahmen der Ermessensveranlagung Rechnung getragen werden (ebenda E. 5 in fine). Allerdings sei es nicht Aufgabe der Veranlagungsbehörde, an Stelle des Steuerpflichtigen eine exakte Eröffnungs- und Schlussbilanz zu erstellen. Von der Steuerbehörde könne nur verlangt werden, dass sie prüfe, welche Geschäftsvorfälle aus den Baukonsortien im Bemessungszeitraum einkommenswirksam hätten verbucht werden können. Damit liessen sich die Auswirkungen auf das Einkommen ungefähr ermitteln.

In der Folge stellte die Vorinstanz für die Beurteilung bestimmter Geschäftsvorfälle die Kriterien auf (ebenda E. 6 S. 13 f.). Die Konkretisierung und Anwendung dieser Kriterien eröffnet der Veranlagungsbehörde naturgemäss einen Beurteilungsspielraum und verlangt von ihr, dass sie weitere Sachverhaltsabklärungen vornimmt. Das trifft namentlich für die von den Beschwerdeführern aufgeworfene Frage zu, ab welchem Zeitpunkt die Wertberichtigungen und Schuldzinsen beim Beschwerdeführer nicht nur anteilsmässig (entsprechend seiner Beteiligung am Konsortium), sondern vollumfänglich zu berücksichtigen sind. Über diesen Aspekt des Falles hat die Vorinstanz somit nicht definitiv entschieden und liegt kein anfechtbarer Teilentscheid vor.
3.
3.1 Die Beschwerdeführer rügen weiter, dass die ihnen für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren durch die Vorinstanz zugesprochene Parteientschädigung ungenügend sei.

Nach Art. 64 Abs. 1 VwVG, der im Verfahren vor der kantonalen Rekurskommission in Sachen der direkten Bundessteuer sinngemäss gilt (Art. 144 Abs. 4 DBG), kann die Bundessteuer-Rekurskommission der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene "notwendige und verhältnismässig hohe" Kosten zusprechen. Einzelheiten regelt Art. 8 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 (nachfolgend: Kosten- und Entschädigungsverordnung; SR 172.041.0). Da die Zusprechung der Parteientschädigung nach Bundesrecht erfolgt, ist die Rüge mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde geltend zu machen (Art. 97 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG; vgl. Cavelti, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, N 10 zu Art. 144 DBG). Über die Parteientschädigung ist durch die Vorinstanz definitiv entschieden worden. In diesem Punkt handelt es sich beim Rückweisungsentscheid der Rekurskommission um einen Teilentscheid und ist auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde einzutreten (vgl. vorn E. 1.2).
3.2 Die Vorinstanz setzte für das Beschwerde- und Rekursverfahren die Parteientschädigung in einem Gesamtbetrag fest. Das entspricht der Praxis und ist bundesrechtlich nicht zu beanstanden (s. auch Art. 8 Abs. 1 des Tarifs über die Entschädigungen an die Gegenpartei für das Verfahren vor dem Bundesgericht vom 9. November 1978, SR 173.199.1). Vom Streit betroffen sind zwar zwei Gegenstände, die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern, doch wurden sie im gleichen Verfahren beurteilt. Eine Kostenausscheidung für die beiden Steuern wäre nicht praktikabel. Allerdings muss die Gesamtentschädigung sowohl den für die direkte Bundessteuer wie auch den für die kantonalen Steuern gültigen Tarifbestimmungen genügen. Das Bundesgericht prüft alsdann die Gesamtentschädigung unter dem Gesichtswinkel der für die direkte Bundessteuer geltenden Entschädigungsvorschriften, d.h. nach Massgabe von Art. 64 Abs. 1-3 VwVG und der zitierten Kosten- und Entschädigungsverordnung.
Verfügungen über die Parteientschädigung nach Art. 64 VwVG unterliegen im Übrigen nur beschränkt freier Prüfung durch das Bundesgericht. Der vom Gesetzgeber verwendete Begriff der "notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten" gewährt der urteilenden Instanz einen erheblichen Beurteilungsspielraum. Sie hat ausgehend von den konkreten Umständen des Einzelfalles bzw. der jeweiligen Prozesslage frei zu würdigen, ob und in welcher Höhe eine Parteientschädigung geschuldet ist. Soweit unbestimmte Rechtsbegriffe zu konkretisieren

sind, hat das Bundesgericht grundsätzlich freie Kognition; es schreitet aber nur ein, wenn die Rekurskommission dabei ihren Beurteilungsspielraum überschreitet. Soweit es um die Bemessung einer Parteientschädigung geht, hat die Rekurskommission auch Ermessen auszuüben, was das Bundesgericht nicht frei überprüft (Art. 104 lit. c OG; vgl. auch BGE 98 Ib 506 E. 2 S. 509 f.).

3.3 Die Beschwerdeführer obsiegten teilweise. Sie haben im kantonalen Verfahren eine Steuervertreterin beigezogen, was sich angesichts der Komplexität der Sache rechtfertigte. Daraus sind ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten erwachsen. Sie haben daher Anspruch auf Parteientschädigung. Art. 8 Abs. 4 der zitierten Kosten- und Entschädigungsverordnung verweist für die Bemessung der Entschädigung auf die Tarifbestimmungen für die Entschädigung im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde vor Bundesgericht. Im vorliegenden Fall beträgt der Streitwert zwischen Fr. 50'000.– und Fr. 100'000.– für die direkte Bundessteuer und Kantonssteuer zusammen. Die von der Vorinstanz zugesprochene Parteientschädigung von Fr. 3'000.– hält sich an die untere Begrenzung des für die Verwaltungsgerichtsbeschwerde bei solchen Streitwerten geltenden Tarifrahmens (vgl. Art. 6 des Tarifs über die Entschädigungen an die Gegenpartei für das Verfahren vor dem Bundesgericht, SR 173.119.1). Allerdings erhielten die Beschwerdeführer nicht vollumfänglich Recht, was eine Reduktion grundsätzlich rechtfertigt. Es kann sich demnach nur fragen, ob aufgrund besonderer Umstände des Falles eine höhere Parteientschädigung hätte zugesprochen werden müssen.
3.4 Die Beschwerdeführer begründen ihren Anspruch auf eine höhere Parteientschädigung mit der Schwierigkeit des Verfahrens und dem dadurch verursachten Mehraufwand. Soweit die Beschwerdeführer allerdings die Ansicht vertreten sollten, dass auch der Aufwand der Steuervertreterin im Einspracheverfahren hätte entschädigt werden müssen, geht ihre Auffassung fehl. Gemäss Art. 135 Abs. 3 DBG ist das Einspracheverfahren kostenfrei. Unmittelbar aus der Verfassung (Art. 29 BV) ergibt sich für die obsiegende Partei kein Anspruch auf Parteientschädigung (BGE 104 Ia 9 E. 1 S. 10; 117 V 401 E. 1b S. 403; Urteil 2P.76/2002 vom 11. Juli 2002, Pra 2002 Nr. 186 S. 997 E. 2). Ein bundesrechtlicher Anspruch auf Parteientschädigung bestünde nur, wenn dieser im Gesetz ausdrücklich vorgesehen wäre, was für das Einspracheverfahren nicht der Fall ist.
3.5 Es bleibt mithin die Frage, ob die von der Vorinstanz den Beschwerdeführern zugesprochene Parteientschädigung für die ausschliesslich im Verfahren vor der Steuerrekurskommission entstandenen Umtriebe genügt. Die Beschwerdeführer bestreiten dies.

Aufgrund der unklaren Einkommensverhältnisse des Beschwerdeführers mussten bereits im Veranlagungsverfahren Abklärungen durch den Experten der Steuerverwaltung vorgenommen werden. Nach dessen Feststellungen setzte sich das Einkommen des Beschwerdeführers aus Vermittlungsprovisionen der Shell, gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel (D._____ bzw. E._____) sowie aus einer geldwerten Leistung in Form eines Forderungsverzichts der F._____ AG (deren Aktionär der Beschwerdeführer war) zusammen. Erst mit der Einsprache vom 18. Juni 2001 wiesen die Beschwerdeführer darauf hin, dass gegen den Beschwerdeführer Ende 1998 Betreibungen in der Höhe von rund Fr. 63 Mio. bestanden hätten. Diese Schulden, die in den Steuererklärungen nie ausgewiesen worden waren, veranlassten die Steuerverwaltung, weitere Abklärungen vorzunehmen und zusätzliche Unterlagen einzuverlangen (Schreiben vom 11. Dezember 2001).

Die in der Folge mit der Wahrung der Interessen der Beschwerdeführer betraute G._____ AG nahm in einer Eingabe vom 22. Januar 2002 ausführlich Stellung. Sie legte dar, dass der Beschwerdeführer seit 1988 Liegenschaftenhändler sei und in den Bemessungsjahren 1997/98 erhebliche Verluste erlitten habe. In der Folge fand am 20. Juni 2002 eine Besprechung bei der Steuerverwaltung statt. In einer weiteren Eingabe vom 12. August 2002 legte die Vertreterin die Beteiligungen des Beschwerdeführers an den diversen Baugesellschaften und die daraus resultierenden Verluste offen (Baugesellschaften H._____, I._____, J._____, einfache Gesellschaften K._____, D._____, E._____, Baukonsortium L._____). Allerdings verweigerte die Steuerverwaltung in der Folge eine Verlustverrechnung, weil der Steuerpflichtige sich über einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel nie buchmässig ausgewiesen und den Liegenschaftsbesitz konsequent immer als Privatvermögen deklariert habe.

Wenn daher der Präsident der Steuerrekurskommission im Rekurs- und Beschwerdeverfahren einen Experten mit der Beurteilung der Sache beauftragte und die Beschwerdeführer sich veranlasst sahen, in umfangreichen Eingaben (Beschwerde 16 Seiten, Stellungnahme zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung von 17 Seiten und

zum Expertenbericht vom 12. Februar 2004 von 19 Seiten) ihre Auffassung darzulegen, so kann das nicht allein der Steuerverwaltung angelastet werden. Wohl ging diese von einer anderen rechtlichen Beurteilung aus als die Rekurskommission, was die Qualifikation als Liegenschaftenhändler anbetrifft, und verweigerte sie jegliche Verlustverrechnung. Die Notwendigkeit von Abklärungen durch die Steuerrekurskommission zum Sachverhalt ergab sich indessen vor allem aus der mangelnden bzw. späten Mitwirkung der Beschwerdeführer im Veranlagungs- und Einspracheverfahren.
Die Beschwerdeführer sind insbesondere der Meinung, der von der Rekurskommission beauftragte Experte (Buchsachverständige) habe unnötigerweise entschädigungspflichtigen Mehraufwand verursacht. Das trifft nicht zu. Wohl musste der Expertenbericht vom 12. Februar 2004 wegen Anscheins der Befangenheit des Verfassers aus den Akten entfernt werden. Das gilt aber nicht für die umfangreiche Stellungnahme der Beschwerdeführer vom 30. April 2004 zum Expertenbericht. Diese Eingabe wurde vielmehr bei den Akten belassen und bei der Entscheidfindung sicherlich berücksichtigt. Jedenfalls machen die Beschwerdeführer nichts Gegenteiliges geltend. Es ist daher folgerichtig, dass auch die Entschädigung für diesen Aufwand der Beschwerdeführer nicht vollumfänglich, sondern nur teilweise ersetzt wird. Die Höhe der Parteientschädigung ist nicht zu beanstanden.
4.
Die Beschwerde ist unbegründet, soweit darauf einzutreten ist. Die Beschwerdeführer, die unterliegen, haben die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen; sie haften hierfür solidarisch (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG). Anspruch auf Parteientschädigung besteht nicht (Art. 159 Abs. 2, 2. Halbsatz OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 7. April 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: