Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.426/2004 /sza

Urteil vom 23. November 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Müller, Ersatzrichter Cavelti,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
M. und N. X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Fürsprecher Hermann Bechtold,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Münstergasse 3, 3011 Bern,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern, Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1999/2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 22. Juni 2004.

Sachverhalt:
A.
M. und N. X._____ sind selbständige Landwirte. Sie deklarierten in der Steuererklärung 1999/2000 ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 22'254.– für das Bemessungsjahr 1997 und Fr. 42'562.– für 1998 sowie ein durchschnittliches steuerbares Einkommen von Fr. 13'885.–. Abweichend von der Selbstdeklaration veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern (nachfolgend: Steuerverwaltung) am 20. Oktober 2001 ein bundessteuerpflichtiges Einkommen von Fr. 47'445.–. Die Abweichung beruht im Wesentlichen auf einer Aufrechnung von Fr. 27'860.–, die sich aufgrund einer Vergleichsberechnung von Vermögensentwicklung und Lebensaufwand ergab. Die erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung am 21. März 2002 ab.
B.
Gegen diesen Entscheid erhoben M. und N. X._____ am 22. März 2002 Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (nachfolgend: Rekurskommission) und verlangten die Streichung der ermessensweisen Aufrechnung von Fr. 27'860.–. Gleichzeitig beantragten sie, dass die kantonale Steuerverwaltung eine Buchprüfung und eine Überprüfung der Steuerangaben von Amtes wegen vornehme.
Am 22. Juni 2004 wies die Rekurskommission die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer ab: gemäss ihrer eigenen Vermögensvergleichsberechnung und der im Beschwerdeverfahren gelieferten Angaben der Steuerpflichtigen wäre sogar eine leicht erhöhte Aufrechnung notwendig, worauf indessen verzichtet werde.
C.
Dagegen haben M. und N. X._____ am 28. Juli 2004 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen, den Entscheid der Rekurskommission vom 22. Juni 2004 aufzuheben und das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer für die Veranlagungsperiode 1999/2000 auf Fr. 19'585.– festzusetzen. Eventuell sei der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern aufzuheben und zwecks Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
Steuerverwaltung und Rekurskommission beantragen die Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Die

Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht einzutreten, eventuell sei sie abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend die direkte Bundessteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 97 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]sowie Art. 98 lit. g OG und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [Bundessteuergesetz, DBG; SR 642.11]).
1.2 Strittig ist die Veranlagung in der Zeit vor dem 1. Januar 2001, so dass die Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer und die harmonisierten kantonalen Steuern einen einheitlichen Instanzenzug zu schaffen, vorliegend noch nicht zum Tragen kommt und der Entscheid der Rekurskommission einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid im Sinn von Art. 98 lit. g OG darstellt (vgl. BGE 130 II 65).
1.3 Ausschlussgründe nach Art. 99-102 OG liegen keine vor. Als betroffene Steuerpflichtige sind die Beschwerdeführer gemäss Art. 103 lit. a OG zur Beschwerdeführung legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten (vgl. Art. 106 und 108 OG). Soweit die Beschwerdeführer die vollständige Aufhebung des angefochtenen Entscheids und damit auch des die Staatssteuer betreffenden Teils anfechten, kann darauf mangels Letztinstanzlichkeit nicht eingetreten werden.
1.4 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG).
Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188 mit Hinweis).
Hat - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellungen gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erhoben worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig im Sinn von Art. 105 Abs. 2 OG ist eine Sachverhaltsermittlung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286 mit Hinweisen).
1.5 Die gemäss Art. 105 Abs. 2 OG beschränkte Überprüfungsbefugnis in Bezug auf Tatfragen hat zur Folge, dass die Möglichkeit, vor Bundesgericht Noven vorzubringen, weitgehend eingeschränkt ist. Zulässig sind nur solche neue Tatsachen und Beweismittel, welche die Vorinstanz von Amtes wegen hätte berücksichtigen müssen und deren Nichtbeachtung eine Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften darstellt (BGE 128 II 145 E. 1.2.1 S. 150 mit Hinweisen; Gygi, a.a.O., S. 286 f.). Diese Rechtsprechung gilt trotz Art. 114 Abs. 1 OG auch für Abgabestreitigkeiten, da aus dieser Bestimmung kein prozessualer Anspruch auf Prüfung neuer Begehren abgeleitet werden kann (Ulrich Cavelti, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, N. 9 mit Hinweisen zu Art. 146 DBG). Noven, welche die Beschwerdeführer vor der Vorinstanz hätten vorbringen können und aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht hätten vorbringen müssen, sind jedoch unzulässig (vgl. BGE 121 II 97 E. 1c S. 100 mit Hinweisen; Urteil A.331/1982 vom 9. November 1984, publ. in: ASA 54 578, E. 1c; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2.
Aufl., Zürich 1998, N. 942).
1.6 Die Steuerpflichtigen können eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zudem zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG). Offensichtlich unrichtig ist eine Ermessensveranlagung, die einen wesentlichen erwägenswerten Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat (Urteile 2A.265/2002 vom 4. November 2002, publ. in: StR 58/2003 S. 138, E. 1.2; 2A.201/1991 vom 22. Dezember 1993, publ. in: StR 49/1994 S. 262, E. 1b; A.74/1987 vom 30. Oktober 1987, publ. in: ASA 58 670, E. 1b, je mit Hinweisen).
2.
2.1 Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit den Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG). Die

Veranlagungsbehörde prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Dieser das Veranlagungsverfahren beherrschende Untersuchungsgrundsatz findet indessen seine Grenzen in der erwähnten Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen nach Art. 123 Abs. 1 DBG. Die Steuerpflichtigen haben danach bei der Sachverhaltsermittlung und bei der Beweisleistung aktiv mitzuwirken, unabhängig davon, ob sie die objektive Beweislast tragen (vgl. Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, N. 3 ff. zu Art. 123 DBG, N. 1 ff. zu Art. 126 DBG, N. 2 ff. zu Art. 130 DBG; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung in Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 12 f.; Ernst Känzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Aufl., Basel 1992, N. 5 zu Art. 88 BdBSt). Eine Ermessensveranlagung kann nicht nur vorgenommen werden, wenn die Steuerpflichtigen ihrer Pflicht, die
Steuerbehörde zu informieren, nicht nachkommen, sondern auch dann, wenn die von ihnen gelieferten Angaben ungenügend sind, ungeachtet, ob ihnen die mangelhaften Auskünfte über ihre Verhältnisse zurechenbar sind (vgl. Urteile 2A.442/2001 vom 19. Juni 2002, E. 2.1; 2A.387/1997 vom 16. März 1999, publ. in: RDAF 2000 II S. 41, E. 2b).
Die Verpflichtung zur vollständigen und wahrheitsgetreuen Darstellung der Einnahmen und Ausgaben ist Sache der Steuerpflichtigen. Sie haben auch die Folgen der ungenügenden bzw. unvollständigen Aufschriebe, die zur Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes dienen, zu verantworten (vgl. BGE 102 Ib 124 E. 3c S. 130 f.). Die Steuerpflichtigen können sich nicht darauf beschränken, von der Veranlagungsbehörde eine Buchprüfung zu verlangen. Vielmehr gehört es zu ihrer gesetzlichen Mitwirkungspflicht, die entsprechenden Unterlagen einzureichen. Die Veranlagungsbehörde kann zwar von sich aus eine Buchprüfung veranlassen, sie ist dazu aber grundsätzlich nicht verpflichtet. Unter diesen Umständen kann der Vorinstanz und der Steuerbehörde nicht vorgeworfen werden, sie hätten den Sachverhalt offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt, wenn sie von sich aus keine Buchprüfung anordneten.
2.2 Die Selbstdeklaration der Steuerpflichtigen basiert auf den von ihrem Treuhänder erarbeiteten und der Steuererklärung beigelegten Jahresrechnungen. Demgegenüber haben die Vorinstanzen Vermögensvergleichsberechnungen erstellt, welche ein Manko beim deklarierten Einkommen ergaben. Vorab ist fraglich, ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung erfüllt waren.
2.3 Für eine nach den obligationenrechtlichen Buchführungsvorschriften formell ordnungsmässig geführte Buchhaltung spricht die natürliche Vermutung, dass die darin aufgezeichneten Geschäftsvorfälle und der buchmässig ausgewiesene Erfolg im Sinn der "Bilanzwahrheit" materiell richtig ist, sofern keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, welche auf die Unrichtigkeit der Geschäftsbücher schliessen lassen. Ein derartiges Indiz ist z.B. ein offensichtlicher, erheblicher und unerklärbarer Widerspruch zwischen dem buchmässig ausgewiesenen Bruttogewinn und den entsprechenden für gleichartige Betriebe nach anerkannten statistischen Grundsätzen erhobenen Erfahrungszahlen (Zweifel, Kommentar, a.a.O., N. 12 zu Art. 130 DBG). Liegt ein solcher offensichtlicher, erheblicher und unerklärbarer Widerspruch vor, werden die Aufschriebe als unrichtig vermutet (vgl. dazu Zweifel, Kommentar, a.a.O., N. 26 zu Art. 130).
Die Beschwerdeführer waren im obligationenrechtlichen Sinn nicht buchführungspflichtig, sie haben aber mit der Steuererklärung eine Buchhaltung eingereicht, deren ausgewiesener Gewinn erheblich von den Lebenshaltungskosten abwich. Die Beschwerdeführer erhielten Gelegenheit, sich zu diesen Differenzen zu äussern, konnten aber mit den geltend gemachten pauschalen Einwendungen die Diskrepanz im aufgerechneten Umfang nicht widerlegen. Die Hinweise, dass alle Einnahmen und Ausgaben in die Buchhaltung fliessen würden und sie über keine andern Konten oder Einnahmequellen verfügten, waren nicht geeignet, die Differenz zu den effektiven Lebenshaltungskosten zu erklären und die Steuerfaktoren einwandfrei zu ermitteln. Demzufolge waren die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung erfüllt.
2.4
2.4.1 Im Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht machen die Beschwerdeführer geltend, sie hätten in der Zeit von 1990 bis 1998 in der Liegenschaft der Eltern Investitionen für den Ausbau einer Werkstatt und der Tenne getätigt. Gemäss öffentlicher Beurkundung vom 25. Mai 1998 habe der Bruder des Beschwerdeführers diese Investitionen zum Preis von Fr. 45'000.– übernommen, wobei die effektive Zahlung Fr. 47'000.– ausgemacht habe. Damit zusammenhängend habe der Bruder des Beschwerdeführers den in der Vorperiode unter Ziff. 5.6 als Privatvermögen deklarierten und mit einem Schuldenüberschuss von Fr. 39'199.– ausgewiesenen Miteigentumsanteil abgelöst, wobei sich die Zahlung unter Berücksichtigung des um Fr. 2'000.– zu viel bezahlten Betrags für die Abgeltung der Investitionen auf Fr. 37'199.– belaufen habe. Die Vorinstanzen hätten nur den

Betrag von Fr. 45'000.–, nicht aber jenen von Fr. 39'199.– bei der Vermögensvergleichsberechnung berücksichtigt.
2.4.2 Die Beschwerdeführer haben erstmals im Verfahren vor Rekurskommission die Berücksichtigung der Abgeltung der Fr. 39'199.– verlangt. Sie machten damals geltend, aus dem Verkauf der "Investitionen in Gebäude der Eltern an den Bruder" hätten sie Fr. 45'000.– gelöst, während der Miteigentumsanteil von Fr. 39'199.– an der Liegenschaft bisher in Ziff. 5.6 als Privatvermögen deklariert wegfalle, "da mit obstehender Aufzahlung abgelöst".
Aus der Steuererklärung 1997/1998 ergibt sich, dass die Beschwerdeführer unter Ziff. 5.6 "Unverteilte Erbschaften und Miteigentum" einen Minusertrag und ein Minusvermögen von Fr. 39'199.– deklariert hatten. In der Steuererklärung 1999/2000 ist diese Position weggefallen. Die Veranlagungsbehörden gingen deshalb zu Recht davon aus, dass diese Veränderung in der Vermögensvergleichsberechnung berücksichtigt werden musste.
2.4.3 Weiter gingen die Vorinstanzen beim Vermögensvergleich davon aus, dass die Beschwerdeführer in den entsprechenden Jahren aufgrund von Erbschaften und Schenkungen und Vorbezügen Fr. 163'000.– (vgl. Kapitalbewegungen, Konto 2105 bis 2108 der Bilanz per 31. Dezember 1998) eingenommen hätten, darunter Fr. 45'000.– aus Verkauf von Investitionen. Die (ursprüngliche) Hypothekarschuld über Fr. 39'199.– (aus aufgelöstem Miteigentum per 19. August 1998) ergibt sich aus dem Schuldenverzeichnis 1999/2000. Dass diese Schuld durch eine Zahlung des Bruders im Jahre 1998 abgelöst wurde, lässt sich indessen den Zusammenstellungen nicht entnehmen.
Es ist somit bundesrechtlich nicht zu beanstanden, wenn die Rekurskommission aufgrund der Unterlagen zum Schluss gekommen ist, die Ablösung der Hypothekarschuld von Fr. 39'199.– sei aus eigenen Mitteln erfolgt.
2.4.4 Erstmals im bundesgerichtlichen Verfahren legen die Beschwerdeführer Bankbelege ins Recht, woraus sich ergibt, dass der Beschwerdeführer von seinem Bruder am 2. Juni 1998 die Investitionen im Betrag von Fr. 45'000.– (überwiesen Fr. 47'000.–) und den Schuldenüberschuss im Betrag von Fr. 39'199.– (überwiesen Fr. 37'199.50) bezahlt erhalten hat.
Diese Bestätigungen und Belege kann das Bundesgericht aufgrund des Novenverbots (vgl. E. 1.5) nicht mehr berücksichtigen. Der Vorinstanz kann keine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes vorgeworfen werden, denn nach der im Steuerrecht allgemein geltenden Beweislastregel oblag den Beschwerdeführern der Nachweis, dass aufgrund der unvollständigen Steuererklärung die Vermögensvergleichsberechnung unrichtig war. Sie haben es selber zu vertreten, wenn wegen ihrer ungenügenden Mitwirkung im Veranlagungsverfahren (blosser Hinweis auf die eingereichten Unterlagen) im Ergebnis eine Abgeltung nicht berücksichtigt worden ist, die allenfalls bei der Vermögensvergleichsberechnung unter Erbschaft/Schenkung/Vorempfang hätte berücksichtigt werden können.
2.5 Die Beschwerdeführer machen im weiteren geltend, dass für die Berechnung der Lebenshaltungskosten gemäss BIGA-Erfahrungszahlen zu Unrecht auch die Lebenshaltungskosten für den älteren Sohn eingerechnet worden seien: dieser habe in der Periode vom 1. Januar 1997 bis 31. Juni 1998 eine Lehre bei einer Landwirtschaftsschule mit Kost und Logis absolviert und anschliessend eine Lehrtätigkeit im Kanton Aargau ausgeübt, wo er ebenfalls über ein Zimmer verfügte und verpflegt worden sei. Auch diese Vorbringen sind neu und nicht mehr zu hören, zumal die Beschwerdeführer es unterlassen, entsprechende Belege beizubringen.
3.
3.1 Demnach erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.
3.2 Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit aufzuerlegen (Art. 153 und 153a OG in Verbindung mit Art. 156 Abs. 1 und 7 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'500.– wird den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kan-

tons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 23. November 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: