Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.500/2002 /sch

Urteil vom 24. März 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
A.X._____ und B.X._____,
Beschwerdeführer,

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 20. August 2002.

Sachverhalt:
A.
A.X._____ und B.X._____ wurden am 1. März 2000 auf ein Einkommen pro 1999/2000 von Fr. 38'808.– bei der Staatssteuer und von Fr. 41'344.– bei der direkten Bundessteuer veranlagt, und das steuerbare Vermögen wurde auf null Franken festgesetzt. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern (nachfolgend: Steuerverwaltung) wich dabei in verschiedenen Punkten von der Selbstschatzung ab.
B.
Am 22. Januar 2001 hiess die Steuerverwaltung die von A.X._____ und B.X._____ gegen die Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache teilweise gut. Sie gewährte die auf einem Motorrad geltend gemachte Abschreibung von Fr. 3'750.–, liess jedoch weiterhin die Abschreibungen auf dem Wohngebäude nicht zu, weil sie die sowohl privat als auch geschäftlich genutzte Liegenschaft nach der Präponderanzmethode vollumfänglich als Privatvermögen qualifizierte.
C.
Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (nachfolgend: Rekurskommission) wies am 20. August 2002 den dagegen erhobenen Rekurs bzw. die Beschwerde ab. Die fragliche Liegenschaft sei nach Erwerbszweck, Beschaffenheit, buchmässiger Behandlung sowie tatsächlicher Verwendung als Privatvermögen zu beurteilen. Die Rekurskommission verzichtete auf den von den Steuerpflichtigen verlangten Augenschein, weil sich der Sachverhalt aus den Akten ausreichend klar ergebe.
D.
A.X._____ und B.X._____ fochten am 4. Oktober 2002 den Entscheid der Rekurskommission vom 20. August 2002 mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht an. Sie beantragen, den Entscheid der Rekurskommission hinsichtlich der direkten Bundessteuer für die Jahre 1999 und 2000 aufzuheben und "die verlangten Abschreibungen auf der Geschäftsliegenschaft ... voll und ganz in Abzug zu bringen". Zudem ver-

langen sie für ihre Beschwerde die aufschiebende Wirkung und die Sistierung des vorliegenden Verfahrens bis zum Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern betreffend die Staats- und Gemeindesteuern. Die Verfahrenskosten sowie diejenigen des vorinstanzlichen Rekursverfahrens seien dem Staat Bern aufzuerlegen und den Beschwerdeführern sei eine Parteientschädigung "nicht unter Fr. 1'000.–" zuzusprechen.

Die Rekurskommission beantragt die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde. Die kantonale Steuerverwaltung und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge.

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 [DBG; SR 642.11]). Als betroffene Steuerpflichtige sind die Beschwerdeführer nach Art. 103 lit. a OG beschwerdebefugt. Auf die frist- und formgerecht (vgl. Art. 106 und 108 OG) eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten. Ein zweiter Schriftenwechsel, der nur ausnahmsweise stattfindet (Art. 110 Abs. 4 OG), wurde weder angeordnet noch von den Beschwerdeführern beantragt. Die von ihnen nach Ablauf der Beschwerdefrist eingereichte ergänzende Eingabe ist deshalb unbeachtlich.
1.2 Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist nach 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 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.; 127 II 264 E. 1b S. 268, mit Hinweisen).
1.3 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen Verfügungen, die - wie im vorliegenden Fall - zu einer Geldleistung verpflichten, hat von Gesetzes wegen aufschiebende Wirkung (Art. 111 Abs. 1 OG). Das von den Beschwerdeführern mit der Beschwerde gestellte Gesuch um aufschiebende Wirkung wird aber ohnehin mit dem Entscheid in der Sache gegenstandslos. Das Gesuch um Sistierung des vorliegenden bundesgerichtlichen Verfahrens bis zum Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern 1999/2000 ist abzuweisen, da die beiden Verfahren voneinander unabhängig sind und unterschiedliche Verfahrensgegenstände betreffen. Auch sonst sind keine Gründe für eine Sistierung ersichtlich.
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). Hat - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, sofern diese nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erfolgt ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Deshalb sind neue Tatsachenvorbringen und Beweismittel nur noch zulässig, wenn die Vorinstanz diese von Amtes wegen hätte berücksichtigen müssen und in der Nichtberücksichtigung eine Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften, namentlich des Anspruchs auf rechtliches Gehör, liegt (vgl. BGE 124 II 409 E. 3a S. 421; 121 II 97 E. 1c S. 99, mit Hinweisen).
2.
2.1 Nach Art. 18 Abs. 1 DBG sind als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Nach Art. 27 ff. DBG können bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten, insbesondere die Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen, abgezogen werden (Art. 27 Abs. 2 lit. a und Art. 28 DBG). Abschreibungen sind nach diesen Vorschriften nur auf Geschäftsvermögen zulässig, auf Gegenständen des Privatvermögens sind sie ausgeschlossen (StR 54/1999 S. 669, 2A.511/1997, E. 2a S. 670).
2.2 Als Geschäftsvermögen gelten nach Art. 18 Abs. 2 DBG alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Für die Zuordnung eines Vermögenswerts zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen ist in der Regel die aktuelle Funktion des Wirtschaftsgutes massgebend. Die Zuordnung erfolgt im Einzelfall. Für gemischt (sowohl geschäftlich wie privat) genutzte Vermögenswerte hat Art. 18 Abs. 2 DBG die Präponderanzmethode eingeführt. Danach gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die aufgrund ihrer Nutzung ganz oder vorwiegend, d.h. zu mehr als 50 Prozent, der selbständigen Erwerbstätigkeit

dienen. Liegt der geschäftliche Nutzungsanteil tiefer, ist das Vermögensobjekt gänzlich dem Privatvermögen zuzuschlagen. Ein Vermögensgegenstand ist demnach steuerlich jeweils vollständig entweder Privat- oder Geschäftsvermögen. Die Präponderanzmethode schliesst die früher für Liegenschaften praktizierte Wertzerlegung aus (StR 54/1999 S. 669, 2A.511/1997, E. 2b S. 670, mit Hinweisen).

3.

3.1 Die Beschwerdeführer werfen der Rekurskommission sinngemäss eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör vor, weil sie entgegen ihrem Antrag keinen Augenschein durchführte. Dieser Anspruch ist nach ständiger Praxis formeller Natur; ist die Rüge begründet, so ist der angefochtene Entscheid aufzuheben (BGE 119 Ia 136 E. 2b S. 138, mit Hinweisen), und eine Prüfung der weiteren Vorbringen erübrigt sich. Die Rüge ist daher vorweg zu beurteilen (BGE 121 I 239 E. 2a S. 232, mit Hinweisen).

3.2 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich zunächst aus den bundessteuerrechtlichen Spezialbestimmungen (Art. 114 und 115 in Verbindung mit Art. 142 DBG); darüber hinaus gelten die aus der Bundesverfassung folgenden Verfahrensregeln zur Sicherung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV und Art. 4 aBV; vgl. BGE 119 Ib 12 E. 3b S. 16; 126 I 15 E. 2a S. 16, je mit Hinweisen).

3.3 Der verfassungsrechtliche Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV (bzw. Art. 4 aBV) räumt den Verfahrensbeteiligten das Recht ein, Beweismassnahmen zu beantragen, und verpflichtet die Behörden, rechtzeitig und formgerecht angebotene Beweismittel zu behaupteten Tatsachen, die rechtserheblich sind, wirklich abzunehmen. Auf die Abnahme eines beantragten Beweismittels kann aufgrund einer antizipierten Beweiswürdigung verzichtet werden, sofern willkürfrei angenommen werden kann, dass die Durchführung des Beweises am Ergebnis nichts ändern wird (BGE 126 I 15 E. 2a/aa S. 16; 124 I 208 E. 4a S. 211, 241 E. 2 S. 242; 122 I 53 E. 4a S. 55; 122 II 464 E. 4a S. 469, je mit Hinweisen).

3.4 Die Veranlagungsbehörde prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Sie stellt nach Art. 123 DBG zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Abs. 1) und kann insbesondere Sachverständige beiziehen, Augenscheine durchführen und Geschäftsbücher und Belege an Ort und Stelle einsehen (Abs. 2). Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Die von ihm angebotenen Beweise müssen abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (Art. 115 DBG). Wird ein Augenschein beantragt, so steht der Entscheid, ob ein solcher angeordnet werden soll, im pflichtgemässen Ermessen der mit der Sache befassten Behörde. Eine dahingehende Pflicht besteht nur, wenn die tatsächlichen Verhältnisse auf andere Weise nicht abgeklärt werden können (vgl. Alfred Kölz/Jürg Bosshart/ Martin Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Auflage, Zürich 1999, Rz. 42 zu § 7).

3.5 Bei der Steuerveranlagung gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Nach diesem Grundsatz zieht die urteilende Behörde aus dem Beweisergebnis nach freier Überzeugung Schlüsse darüber, was sie als bewiesen erachtet (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 278). Der Beweis ist erbracht, wenn der Richter - gestützt auf die Beweiswürdigung - zur Überzeugung gelangt, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Absolute Gewissheit ist nicht erforderlich. Vielmehr kann die von der Lebenserfahrung und der praktischen Vernunft getragene, mit Gründen gestützte Überzeugung genügen (vgl. Gygi, a.a.O., S. 278 f.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109). Der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 121 II 257 E. 4c/aa S. 266 und 273 E. 3c/aa S. 284; ASA 70 S. 575, 2A.137/1999, E. 2b/cc S. 578 f.; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 416 und 453; Zweifel, a.a.O., S. 109 f.).

3.6 Die Beschwerdeführer haben bei der Rekurskommission die Durchführung eines Augenscheins verlangt, um auf diese Weise die überwiegende geschäftliche Nutzung ihrer Liegenschaft nachzuweisen. Die Steuerverwaltung hatte in ihrer Vernehmlassung zum Rekurs anhand der Ertragswertberechnung für den geschäftlich genutzten Teil 0,8 Raumeinheiten ausgeschieden, was 7,6 Prozent der gesamten Nutzung entspricht. Die im gesamten kantonalen Verfahren von einem Treuhänder vertretenen Beschwerdeführer konnten zu dieser Vernehmlassung Stellung nehmen. Sie zweifelten diese Zahlen nicht ausdrücklich an, sondern offerierten wie bereits im Einspracheverfahren einen Augenschein und wiesen darauf hin, dass der Beschwerdeführer drei Räume für seine Druckerei zur Verfügung habe und sich das Büro in der sehr grossen Wohnküche befinde. Die Rekurskommission verzichtete in der Folge auf den Augenschein, wobei sie sich auf den von der Steuerverwaltung

berechneten privaten Mietwertanteil von 92,4 Prozent stützte und daraus schloss, dass der überwiegende Teil der Liegenschaft privat genutzt werde, selbst wenn man in Betracht ziehe, dass "weitere Räume z.B. als Besprechungszimmer dienen".
3.7 Die Beschwerdeführer haben die überwiegende geschäftliche Nutzung ihrer Liegenschaft im kantonalen Verfahren immer nur behauptet und lediglich einen Augenschein als Beweis angeboten. Die von der Steuerverwaltung vorgelegten Verhältniszahlen, die weit von den erforderlichen 50 Prozent entfernt waren, widerlegten sie nicht, obwohl dies mit einfachen Mitteln möglich gewesen wäre. Ihr Vertreter hatte zwar der Steuerverwaltung im Einspracheverfahren eine "Zusammenstellung der ausgemessenen Masse in der Liegenschaft Druckerei" in Aussicht gestellt, diese aber nie eingereicht. Die Argumentation der Beschwerdeführer war zudem teilweise widersprüchlich. Gegenüber der Steuerverwaltung behauptete der Vertreter, die fragliche Liegenschaft befinde sich im Eigentum des Beschwerdeführers bzw. beider Ehegatten, obwohl sie ausschliesslich auf den Namen der Beschwerdeführerin im Grundbuch eingetragen war. Und der Rekurskommission schrieb er: "Der Grundbucheintrag, den ich nicht kenne, ist falsch, bezüglich der Raum-Angabe!". Unter diesen Umständen bestand für die Rekurskommission keine ernsthafte Veranlassung, an den klaren Verhältniszahlen der Steuerverwaltung zu zweifeln, und darum auch keine Notwendigkeit, einen Augenschein durchzuführen.
Die Nichtabnahme des angebotenen Augenscheins verstiess deshalb weder gegen das Beweisabnahmegebot von Art. 115 DBG noch gegen den verfassungsmässigen Anspruch auf rechtliches Gehör. Der Sachverhalt ist demnach nicht im Sinn von Art. 105 Abs. 2 OG offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt worden. Entsprechend sind auch die im bundesgerichtlichen Verfahren und damit verspätet eingereichten Beweismittel nicht zu berücksichtigen (vgl. E. 1.4).
4.
Die Beschwerdeführer berufen sich für die Zuordnung der Liegenschaft zum Geschäftsvermögen im Wesentlichen auf die umfassende Mitarbeit der Beschwerdeführerin in der Druckerei. Dies stellt jedoch allein kein taugliches Zuteilungskriterium dar. Die Rekurskommission hat in für das Bundesgericht nach Art. 105 Abs. 2 OG verbindlicher Weise festgestellt, dass die Liegenschaft sich nicht im Eigentum des Geschäftsinhabers befindet, nach einem Mietwertvergleich lediglich zu 7,6 Prozent geschäftlich genutzt und auch erstmals per 1. Januar 1997 in die Geschäftsbuchhaltung aufgenommen wurde, nachdem sie vorher als Privatliegenschaft im Alleineigentum der Beschwerdeführerin deklariert worden war. Auf Grund dieses für die Steuerperiode 1999/2000 zu beurteilenden Sachverhalts durfte die Rekurskommission bei einem so geringen Anteil der geschäftlichen Nutzung die Liegenschaft ohne weiteres dem Privatvermögen zurechnen. Demzufolge können auf diesem Wirtschaftsgut auch keine Abschreibungen vorgenommen werden. Der angefochtene Entscheid ist darum nicht zu beanstanden.
5.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen. Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführern unter Solidarhaft aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Das Gesuch um Sistierung des bundesgerichtlichen Verfahrens wird abgewiesen.
2.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'500.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.
4.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 24. März 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: