Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.100/2004

Urteil vom 9. Juni 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Matter.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand
Direkte Bundessteuer pro 1995/96
(Zwischenveranlagung),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. Dezember 2003.

Sachverhalt:
A.
X._____ nahm per 1. Januar 1995 eine selbständige Erwerbstätigkeit als Unternehmensberater auf. Hierzu reaktivierte er die bereits seit dem 12. März 1990 im Handelsregister eingetragene Einzelfirma mit dem Zweck der Unternehmens- und Investitionsberatung sowie der politischen Risikoanalyse etc. Per 31. Oktober 1996 gab er diese Tätigkeit wieder auf und nahm eine Stelle an.

Bezüglich der Veranlagung für die direkte Bundessteuer 1995 und 1996 stellte X._____ am 8. Dezember 2000 das Gesuch um Vornahme einer Zwischenveranlagung ab 1. Januar 1995, welches am 22. Januar 2001 abgewiesen wurde. Dagegen erhob X._____ erfolglos Einsprache und sodann Beschwerde an die Kantonale Steuerrekurskommission.
B.
Mit Eingabe vom 31. Januar 2004 hat X._____ "Beschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern betr. Staatssteuer 1995/96" beim Bundesgericht eingereicht. Er beantragt, den angefochtenen Entscheid vom 9. Dezember 2003 aufzuheben, auf den 1. Januar 1995 eine Zwischenveranlagung vorzunehmen und für den Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Oktober 1996 auf Gegenwartsbemessung umzustellen. Nach Rückfrage des Präsidenten der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung vom 9. Februar 2004 hat X._____ am 15. Februar 2004 bestätigt, dass sich seine Eingabe nur auf die direkte Bundessteuer bezieht.

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

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesgericht prüft die Zulässigkeit der bei ihm eingereichten Beschwerde von Amtes wegen und mit freier Kognition (BGE 129 III 225 E. 1 S. 227, mit Hinweis).
1.2 Die hier interessierende Steuerperiode liegt noch vor Ablauf der Frist zur Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an die Vorschriften des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14). Somit ist der angefochtene Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kantonal letztinstanzlich. Gegen den auf öffentliches Recht des Bundes bzw. auf ausführendes oder in engem Zusammenhang zum Bundesrecht stehendes kantonales Recht gestützten Entscheid steht die Verwaltungsgerichtsbeschwerde offen (Art. 98 lit. f des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 621.11]). Der Pflichtige ist durch den angefochtenen Entscheid beschwert und nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerdeführung legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Verletzung von Bundesrecht 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) gerügt werden. 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 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; 128 11 145 E. 1.2.2 S. 150 f.; 127 II 264E 1 b S. 268, mit Hinweisen).
2.
2.1 Gemäss Art. 43 Abs. 1 DBG bemisst sich das steuerbare Einkommen nach dem durchschnittlichen Einkommen der letzten der Steuerperiode vorangegangenen Kalenderjahre. Aufgrund von Art. 45 lit. b DBG wird eine Zwischenveranlagung durchgeführt bei dauernder und wesentlicher Änderung der Erwerbsgrundlagen infolge Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit oder Berufswechsels. Eine Zwischenveranlagung ist vorzunehmen, wenn die qualitativen, zeitlichen und persönlichen Voraussetzungen erfüllt sind, wobei sie aber grundsätzlich die Ausnahme bleiben soll (Urteil 2A.486/2002 vom 31. März 2003, StR 2003, 611 E. 4.1, mit weiteren Hinweisen). Der Wechsel von unselbständiger zu selbständiger Erwerbstätigkeit stellt an sich einen Berufswechsel dar (Peter Locher, Kommentar DBG, Basel/Therwil 2001, N 37 zu Art. 45 DBG). Nebst dem qualitativen Erfordernis müssen aber auch noch die zeitlichen Voraussetzungen erfüllt sein. "Veränderungen im Einkommen führen nur dann zu einer Zwischenveranlagung, wenn sie voraussichtlich dauerhaft sind. Als voraussichtlich dauerhaft gilt in der Regel eine Veränderung, die mindestens zwei Jahre anhalten wird" (Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 17. Dezember 1985 betreffend Wegleitung zur Anwendung der Artikel 42 und 96 [Zwischenveranlagung]des Beschlusses über die direkte Bundessteuer, ASA 54, 432 ff., insb. 438). Diese Praxis gilt auch unter Art. 45 DBG weiter (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 2 zu Art. 45 DBG). Wohl wird die Meinung vertreten, diese zweijährige Dauer erscheine als zu lange (Marco Duss/Daniel Schär, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basel/Genf/München 2000, N 32 zu Art. 45 DBG). Soll aber die Zwischenveranlagung die Ausnahme bleiben, erscheint diese Frist ohne weiteres vertretbar (vgl. StR 2003, 611 E. 4.1).

Allerdings soll die Dauer der Veränderung nicht ex post, sondern aufgrund einer Prognose beurteilt werden (Duss/Schär, a.a.O., N 33 zu Art. 45 DBG unter Hinweis auf E. 5b des in ASA 14 291 veröffentlichten Bundesgerichtsurteils vom 18. Mai 1945 i.S. P.C.). Dabei ist aber gemäss dem erwähnten Kreisschreiben der EStV bei Zweifeln über die Dauerhaftigkeit eine provisorische Veranlagung vorzunehmen, womit die Frage letztlich gleichwohl ex post beurteilt wird. Dieses Vorgehen wird auch in der Literatur als zweckmässig erachtet (vgl. Duss/Schär, a.a.O., N 33 in fine zu Art. 45 DBG) und ist nicht zu beanstanden.
2.2 Der Beschwerdeführer nahm ab dem 1. Januar 1995 eine selbständige Erwerbstätigkeit auf, die an sich auf Dauer vorgesehen war. Ausserordentliche Faktoren führten dazu, dass diese Tätigkeit per 31. Oktober 1996 wieder aufgegeben wurde. Effektiv war der Beschwerdeführer also nur während 22 Monaten selbständig erwerbend. Der Berufswechsel erweist sich somit nachträglich als nicht dauerhaft, weshalb eine Zwischenveran-

lagung nicht in Betracht kommt.
3.
Nach dem Gesagten ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen.
Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 u. 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 der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben) schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 9. Juni 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: