Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.367/2005/ast

Urteil vom 20. Dezember 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
A.X._____ und B.X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt
Adrian Rufener,

gegen

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

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1997/1998 und 1999/2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 26. April 2005.

Sachverhalt:
A.
B.X._____ war als selbständige Autorin und Journalistin tätig, bevor sie am 1. Juni 1998 eine neue unselbständige Erwerbstätigkeit aufnahm. Der Arbeitgeber kündigte ihr die Stelle per 30. April 2000 und richtete ihr unter allen Titeln eine Abgangsentschädigung von Fr. 70'000.– aus. Seit dem 1. Mai 2000 ist B.X._____ wieder selbständig tätig. Am 28. Dezember 2000 ersuchte ihr Ehemann A.X._____ die Steuerverwaltung des Kantons Bern um Zwischenveranlagung infolge Berufswechsels seiner Ehefrau. Die Steuerverwaltung veranlagte die Eheleute X._____ am 22. Januar 2003 für die direkte Bundessteuer 1999/2000 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 110'900.– und trat auf das Zwischentaxationsgesuch nicht ein. Am 22. April 2003 veranlagte die Verwaltung die Abgangsentschädigung der Ehefrau in Höhe von Fr. 68'200.– als ausserordentliche Einkunft bei der direkten Bundessteuer der Übergangsperiode 2000. Gegen diese Sonderveranlagung erhob das Ehepaar X._____ am 19. Mai 2003 Einsprache.

Am 22. Januar 2004 nahm die Steuerverwaltung Zwischenveranlagungen wegen Berufswechsels der Ehefrau per 1. Juni 1998 und per 1. Oktober 2000 vor. Sie veranlagte die Ehegatten X._____ für die direkte Bundessteuer mit steuerbaren Einkommen von Fr. 95'800.– vom 1. Januar 1997 bis 31. Mai 1998 und von Fr. 167'400.– für den Rest des Jahres 1998 sowie von Fr. 167'060.– vom 1. Januar 1999 bis 30. September 2000 und von Fr. 81'731.– für den Rest des Jahres 2000. Ein Einspracheverfahren blieb erfolglos.
B.
Gegen die Einspracheverfügungen vom 22. Mai 2004 führten die Ehegatten X._____ Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern. Bezüglich der Steuerperiode 1997/98 wies die Rekurskommission

die Beschwerde am 26. April 2005 ab (Eröffnung: 2. Mai 2005) und hiess diejenige betreffend die Periode 1999/2000 gut; sie hob die Zwischenveranlagung per 1. Oktober 2000 auf und setzte das steuerbare Einkommen für die ganze Periode auf Fr. 167'000.– fest.
C.
A.X._____ und B.X._____ haben gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission am 2. Juni 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht eingereicht. Sie beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit es die Zwischenveranlagung der direkten Bundessteuer 1997/98 betrifft.

Die Steuerrekurskommission, die Eidgenössische und die Kantonale Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Letztere beantragt eventualiter, den vorinstanzlichen Entscheid aufzuheben, die Einspracheentscheide vom 22. Mai 2004 zu bestätigen und zwei Zwischenveranlagungen statt nur eine durchzuführen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern ist hinsichtlich der direkten Bundessteuer ein letztinstanzliches kantonales Urteil, das sich auf Steuerrecht des Bundes stützt und mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG i.V.m. Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; vgl. BGE 130 II 65 ff.). Die Beschwerdeführer sind durch den angefochtenen Entscheid beschwert und zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 103 lit. a OG).
1.2 Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 OG); es kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen abweisen oder gutheissen (BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188). Bei Abgabestreitigkeiten kann es von den Begehren der Parteien abweichen, den angefochtenen Entscheid also auch zum Nachteil der beschwerdeführenden Partei abändern (Art. 114 Abs. 1 OG). In diesem Rahmen kann auch das Eventualbegehren der Kantonalen Steuerverwaltung berücksichtigt werden, während eine förmliche Anschlussbeschwerde unzulässig wäre (vgl. ASA 64 S. 137, 2A.259/1991, nicht publ. E. 1d mit Hinweisen).
2.
Die Vorinstanz sah die Steuerverwaltung gebunden durch die rechtskräftige Ablehnung des Gesuchs um Zwischenveranlagung im Jahr 2000. Dies führte zu einer reformatio in peius (Änderung der angefochtenen Verfügung zu Ungunsten der Partei), weil das höhere Einkommen aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin auch für den Rest des Jahres 2000 Bemessungsgrundlage bildete. Nach Auffassung der Beschwerdeführer ist auch 1998 keine Zwischentaxation vorzunehmen. Indem die Verwaltung das erwähnte Gesuch abgelehnt hat, habe sie auf eine Zwischenveranlagung verzichtet und könne diesen Verzicht nicht nachträglich widerrufen. Zudem hingen beide Zwischenveranlagungen zwingend zusammen.
3.
Nach Art. 45 lit. b DBG wird eine Zwischenveranlagung durchgeführt bei dauernder und wesentlicher Änderung der Erwerbsgrundlage infolge Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit oder Berufswechsels. Im System der zweijährigen Vergangenheitsbemessung bedarf es einer Zwischentaxation, wenn die Einkommensverhältnisse in der Steuerperiode grundlegend ändern und keine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mehr erfolgt. Damit wird die bestehende Veranlagung den veränderten wirtschaftlichen Verhältnissen angepasst. Eine Zwischenveranlagung ist vorzunehmen, wenn die qualitativen, zeitlichen und persönlichen Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind. Die in Art. 45 DBG abschliessend genannten Gründe für eine solche Veranlagung sind restriktiv auszulegen, denn diese soll grundsätzlich die Ausnahme bleiben. Die Einkommensveränderungen, die dadurch hervorgerufen werden, müssen dauerhaft und wesentlich sein. Dauerhaftigkeit wird nach der Praxis in der Regel angenommen, wenn die Veränderung mindestens zwei Jahre anhält, Wesentlichkeit, wenn sich das Gesamteinkommen um mindestens 20 Prozent verändert (vgl. zum Ganzen Pra 2003 Nr. 192 S. 1055, 2A.486/2002, E. 4.1 mit Hinweisen; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/
Basel 2001, N. 6, 9 zu Art. 45 DBG; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N. 48, 54 zu Art. 45 DBG).
4.

4.1 Die Steuerperiode 1997/98 wurde offenbar bereits am 22. Januar 1999 ordentlich veranlagt; die entsprechende Zwischenveranlagung erfolgte am 22. Januar 2004. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer ist eine nachträgliche Zwischentaxation dem Grundsatz nach möglich, auch wenn die Steuern der betreffenden Periode bereits rechtskräftig veranlagt sind.
4.1.1 Zwar sehen die Art. 147 ff. DBG zur Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide die Revision (Art. 147 bis 149 DBG) vor sowie die Einforderung von Nachsteuern (Art. 151 bis 153 DBG) und die Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen (Art. 150 DBG; vgl. auch Marco Duss/Daniel Schär, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Basel/Genf/ München 2000, N. 25 zu Art. 46 DBG). Im vorliegenden Fall war zum Zeitpunkt der Veranlagung (22. Januar 1999) aber ein Zwischenveranlagungsgrund im Sinne der Rechtsprechung zu Art. 45 lit. b DBG bzw. der Berufswechsel der Beschwerdeführerin nicht bekannt. Dafür ergaben sich frühestens Hinweise aus der Steuererklärung 1999/2000 vom 15. März 1999, worin die Beschwerdeführer einen Wechsel von selbständiger zu unselbständiger Erwerbstätigkeit der Ehefrau per 1. Juni 1998 vermerkten. Insofern lag eine neue Tatsache vor, die nach dem Beginn der Steuerperiode 1997/98 eingetreten und gegebenenfalls mit einer Zwischentaxation zu berücksichtigen war (vgl. Locher, a.a.O., N. 2, 56 f. zu Art. 45 DBG; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N. 18 f. zu Art. 46 DBG; siehe auch ASA 54 S. 442, Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 17. Dezember
1985; StE 2000 A 31.1 Nr. 6, 2P.185/1999, E. 2b).
4.1.2 Eine solche kündigte die Steuerverwaltung den Beschwerdeführern am 4. Dezember 2003 per 1. Juni 1998 an (vgl. Art. 120 DBG betreffend Veranlagungsverjährung). Damit steht nicht im Widerspruch, dass sie in der Veranlagungsverfügung vom 22. Januar 2003 bezüglich der direkten Bundessteuer 1999/2000 das Gesuch um Zwischenveranlagung vom 28. Dezember 2000 infolge Aufgabe der unselbständigen Tätigkeit abgelehnt hatte. Die Verwaltung durfte aufgrund der ihr damals vorliegenden Unterlagen annehmen, dass diese Tätigkeit per 30. April 2000 - also nach einer kürzeren Zeitspanne als zwei Jahren - geendet hatte. Etwas anderes ergab sich auch nicht ohne weiteres aus der letzten Lohnabrechnung, die mit dem Gesuch vom 28. Dezember 2000 eingereicht worden war und unter anderem lediglich eine AHV-pflichtige Abgangsentschädigung (in Höhe von Fr. 34'047.–) bzw. eine nicht AHV-pflichtige Entschädigung (von Fr. 35'953.–) enthielt; dass damit eine Lohnfortzahlung bis Ende September 2000 gemeint war und daraus eine über zweijährige Erwerbstätigkeit resultierte, war nicht erkennbar. Dies war erst der Fall aufgrund der Einsprache vom 19. Mai 2003 und der damit eingereichten Auflösungsvereinbarung mit dem Arbeitgeber. Daraus ergibt sich, dass der
bis Ende September 2000 bestandene Lohnanspruch mit dem AHV-pflichtigen Teil der Abgangsentschädigung abgegolten worden ist.
4.2
4.2.1 Die Beschwerdeführerin nahm ab 1. Juni 1998 eine unselbständige Tätigkeit auf, die sie per 30. April 2000 wieder aufgab. Der Arbeitgeber richtete aber noch bis Ende September 2000 den ihr vertraglich zustehenden Lohn aus. Dies kommt einer Freistellung gleich, wie die Beschwerdeführer in der Einsprache vom 19. Mai 2003 übrigens selber sinngemäss geltend machten; danach hätte das Arbeitsverhältnis gemäss Vertrag nicht vor dem 30. September 2000 aufgelöst werden können; im Übrigen wollte der Arbeitgeber auch keine Genugtuung bezahlen. Damit ist von einer über zweijährigen Veränderung auszugehen; da auch die übrigen - unbestrittenen - Voraussetzungen (Berufswechsel und Wesentlichkeit der Einkommensveränderung) erfüllt sind, liegt eine grundlegende Änderung des Einkommens im Sinne von Art. 45 lit. b DBG vor.
4.2.2 Daran ändert auch nichts, dass die Dauer der Veränderung grundsätzlich aufgrund einer Prognose zu beurteilen ist (vgl. Urteil 2A.100/2004 vom 9. Juni 2004, E. 2.1). Indes entfaltet die Veranlagungsverfügung Rechtswirkungen nur für die betreffende Steuerperiode; bei jeder Neuveranlagung kann die Steuerbehörde die tatsächliche und rechtliche Situation überprüfen und allenfalls anders würdigen (vgl. StE 1997 B 93.4 Nr. 4, 2A.101/1994, E. 4c). Hier lagen die entscheidrelevanten Unterlagen erst nach Erlass der Verfügung vom 22. Januar 2003 (betreffend die Steuerperiode 1999/2000) vor.

Insofern können sich die Beschwerdeführer bezüglich der Periode 1997/98 im Übrigen auch nicht auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) berufen. Im Abgaberecht ist dieses Prinzip wegen des grossen Interesses an einer gesetzeskonformen Abgabeerhebung ohnehin nur zurückhaltend anzuwenden. Wie die blosse Vornahme einer Zwischenveranlagung nicht als Zusicherung für die spätere (Zwischen-)Veranlagung bei Aufgabe der Tätigkeit genügt (vgl. Urteil 2A.261/2001 vom 29. Oktober 2001, E. 2d mit Hinweisen), hat dies auch für die Ablehnung einer Zwischenveranlagung für eine spätere Steuerperiode zu gelten.

5.
Weiter stellt sich die Frage, ob die Vorinstanz die Zwischenveranlagung per 1. Oktober 2000 zu Recht aufgehoben hat, was eine reformatio in peius zur Folge hatte. Begründet wird dies damit, dass die Steuerverwaltung mit der ordentlichen Veranlagungsverfügung vom 22. Januar 2003 eine solche Zwischentaxation abgelehnt hatte, weshalb für eine nachträgliche bzw. erneute Zwischenveranlagung kein Raum bestehe. Ansonsten hätte die Verwaltung weitere Abklärungen vornehmen müssen.
5.1 Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG). Behörden und Steuerpflichtige arbeiten demnach grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hin. Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG); dementsprechend hat er die Tatsachen darzulegen. Dagegen prüft die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Sie darf sich aber grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist; sie ist nicht verpflichtet, im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Die Steuerbehörde darf freilich nicht unbesehen auf die Steuererklärung abstellen wie bei einer Selbstveranlagung. Sie muss berücksichtigen, dass nicht nur Tatsachen zu deklarieren sind, sondern sich dabei auch Rechtsfragen stellen. Sie ist deshalb verpflichtet, einen unklaren oder unvollständigen Sachverhalt ergänzend zu untersuchen, wenn die Steuererklärung offensichtliche Fehler enthält. Bei bloss erkennbaren Mängeln muss
nicht angenommen werden, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien der Steuerbehörde schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen bzw. die Behörde hätte sie kennen müssen (vgl. zum Ganzen StE 2003 B 97.41 Nr. 15, 2A.182/2002, E. 3.3 mit Hinweisen).
5.2 Zwar ersuchten die Beschwerdeführer vor der ordentlichen Veranlagung 1999/2000 (22. Januar 2003) um entsprechende Zwischenveranlagung (Gesuch vom 28. Dezember 2000). Anlass, ergänzende Untersuchungen vorzunehmen, bestand für die Steuerverwaltung zu diesem Zeitpunkt aber nicht. Dass die Steuererklärung klare Fehler enthielt, war nicht ersichtlich und wird auch nicht geltend gemacht. Aufgrund der Unterlagen, die der Steuerverwaltung zur Zeit der ordentlichen Veranlagung vorlagen, hätte die Behörde die dauernde Einkommensveränderung nicht erkennen müssen; dies war erst später der Fall (vgl. E. 4.1.2). Wenn sie eine Zwischentaxation zu jenem Zeitpunkt (anfangs 2003) abgelehnt hat, später aber auf diesen Entscheid zurückgekommen ist, ist dies nicht zu beanstanden.
5.3 Im Übrigen hat auch die Vorinstanz angenommen, dass die Voraussetzungen für eine Zwischentaxation nach Art. 45 lit. b DBG per 1. Oktober 2000 grundsätzlich gegeben waren. Nach dem Gesagten ist nichts dagegen einzuwenden (vgl. auch E. 4.2.1). Unter diesen Umständen aber bestand kein Anlass zu einer reformatio in peius.
6.
6.1 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen. Der Entscheid der Vorinstanz ist jedoch in Bezug auf die aufgehobene Zwischenveranlagung per 1. Oktober 2000 (reformatio in peius) offensichtlich unrichtig und daher insoweit von Amtes wegen aufzuheben (vgl. E. 1.2); die entsprechende Einspracheverfügung der Steuerverwaltung vom 22. Mai 2004 ist zu bestätigen, da diese Taxation zu Unrecht aufgehoben wurde (siehe oben, E. 5). Im Übrigen werden die Beschwerdeführer dadurch nicht schlechter, sondern insofern besser gestellt (reformatio in melius), weshalb ihnen im vorliegenden Verfahren keine Gelegenheit zur Stellungnahme zu dieser Frage einzuräumen war.
6.2 Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend, sind die Kosten den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7, Art. 153 und 153a OG). Hinsichtlich der Kostenfolgen des kantonalen Verfahrens ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. Art. 157 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Ziffern 4 und 5 des Dispositivs des Entscheids der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 26. April 2005 werden von Amtes wegen aufgehoben.
2.1 Die Einspracheverfügung der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 22. Mai 2004 betreffend die Zwischenveranlagung der direkten Bundessteuer per 1. Oktober 2000 wird bestätigt.

2.2 Die Sache wird an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern zurückgewiesen zu neuem Entscheid über die Kostenfolgen des kantonalen Verfahrens.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'500.– 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, 20. Dezember 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: