Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.189/2004 /zga

Urteil vom 27. Juli 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Fürsprecher Dr. Reto Kuster,

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 17. Februar 2004.

Sachverhalt:
A.
X._____ war als Bauingenieur selbständig erwerbstätig. Er deklarierte für die direkte Bundessteuer 1999/2000 ein Einkommen von Fr. 64'850.– unter Berücksichtigung eines durchschnittlichen Verlustes der Bemessungsjahre 1997/98 von Fr. 71'913.–. Demgegenüber ging die Steuerverwaltung davon aus, dass der Steuerpflichtige seine Erwerbstätigkeit bereits per Ende 1998 aufgegeben habe und der Verlust nicht mehr berücksichtigt werden könne. An dieser Auffassung hielt sie auch in der Einspracheverfügung vom 4. Juni 2002 fest. Die Einschätzung für die direkte Bundessteuer 1999/2000 lautet auf ein Einkommen von Fr. 150'500.–.
B.
Eine Beschwerde der Steuerpflichtigen gegen diese Veranlagung wies die Steuerrekurskommission des Kantons Bern mit Entscheid vom 17. Februar 2004 ab.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragen die Eheleute X._____, der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. Februar 2004 sei aufzuheben und das Einkommen für die direkte Bundessteuer 1999/2000 sei auf Fr. 64'850.– festzulegen.

Steuerverwaltung und Steuerrekurskommission des Kantons Bern beantragen mit Hinweis auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sei abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst in ihrer Vernehmlassung ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern ist ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes letztinstanzliches Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten

werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit 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). 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 kantonaler Instanzenzug besteht (vgl. BGE 130 II 65 ff.), kommt im vorliegenden Fall noch nicht zur Anwendung; denn die Frist von acht Jahren, die den Kantonen gemäss Art. 72 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) offen steht, war in der hier in Frage stehenden Steuerperiode 1999/2000 noch nicht abgelaufen. Auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde, die auch den weiteren formellen Voraussetzungen genügt, ist somit einzutreten.

2.

2.1 In den Jahren 1999 und 2000 galt im Kanton Bern noch die zweijährige Steuerperiode, weshalb Art. 43 Abs. 2 DBG Anwendung findet. Danach ist für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit grundsätzlich das durchschnittliche Ergebnis der in der Bemessungsperiode abgeschlossenen Geschäftsjahre heranzuziehen. Gemäss Art. 45 lit. b DBG wird eine Zwischenveranlagung u.a. dann durchgeführt, wenn sich die Erwerbsgrundlagen infolge Aufgabe der Erwerbstätigkeit dauernd und wesentlich verändert haben. In diesem Fall ist für die von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile auf Gegenwartsbemessung umzustellen (Art. 45 lit. b in Verbindung mit Art. 46 DBG). Diese Zwischenveranlagung ist auf den Zeitpunkt der Änderung vorzunehmen (Art. 46 Abs.1 DBG). Fällt dieser Zeitpunkt auf den Beginn einer Steuerperiode, kann rein begrifflich keine Zwischenveranlagung durchgeführt werden. Vielmehr ist in diesem Fall die Veränderung im Rahmen der ordentlichen Veranlagung zu berücksichtigen, wobei den von der Veränderung betroffenen Einkommensteilen durch eine Gegenwartsbemessung Rechnung zu tragen ist (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, N 8 zu Art. 45 DBG).

2.2 Nach den unwidersprochen gebliebenen und für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlichen (Art. 105 Abs. 2 OG) Feststellungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid rechnete der Beschwerdeführer nach der sog. Ist-Methode ab (Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten). In einem solchen Fall ist die Zwischenveranlagung bzw. die Umstellung auf Gegenwartsbemessung erst auf den Zeitpunkt nach Beendigung des Honorarinkassos vorzunehmen (ASA 53 352; Locher, a.a.O., N 4 zu Art. 46 DBG bzw. N 29 zu Art. 45 DBG; Ernst Känzig, Die Eidgenössische Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], N 20 zu Art. 21 BdBSt). Der Beschwerdeführer wies in seiner Bilanz per 31. Dezember 1998 zwar noch Debitorenguthaben aus. Er deklarierte jedoch diesen Betrag als uneinbringlich und buchte ihn erfolgswirksam aus. Die Vorinstanz schloss daraus zu Recht, dass die Honorareinnahmen des Beschwerdeführers Ende 1998 versiegten. In den Jahren 1999 und 2000 wurden lediglich noch zwei Rechnungen fakturiert, nämlich die Rechnung vom 26. August 1999 über Fr. 120.– und diejenige vom 28. Oktober 1999 über Fr. 300.–, doch qualifizierte die Vorinstanz diese Honorareinnahmen zulässigerweise "als völlig unbedeutend", zumal es sich bei den Rechnungsempfängern um dem Beschwerdeführer nahestehende Personen handelt. Im Übrigen erlaubte es auch der schlechte Gesundheitszustand des Beschwerdeführers nicht, in den Jahren 1999 und 2000 noch Bauingenieuraufträge oder entsprechende Beratungen auszuführen. Die Umstellung auf Gegenwartsbemessung wurde mithin richtigerweise auf den Beginn der Steuerperiode 1999/2000 vorgenommen.

2.3 Eine Ausnahme von den genannten Grundsätzen zur Bestimmung des Zeitpunktes der Erwerbsaufgabe wird gemacht, wenn die steuerpflichtige Person erklärt, Aktiven des Geschäftsvermögens im Rahmen der Geschäftsliquidation noch verkaufen zu wollen (sog. verzögerte Liquidation; Locher, a.a.O., N 55 zu Art. 18 DBG). Diese Ausnahme kommt vor allem im Zusammenhang mit dem Liegenschaftenhandel zur Anwendung (vgl. BGE 125 II 113 E. 6c/aa S. 125 f.). Es kann damit verhindert werden, dass auf den Zeitpunkt der Zwischenveranlagung eine Sonderveranlagung für Überführungsgewinne im Sinne von Art. 47 DBG vorzunehmen ist. Ein solcher Fall liegt hier jedoch offenkundig nicht vor. Weder gab der Beschwerdeführer eine solche Erklärung ab, noch erfolgte die Veräusserung der Landreserve Rüschegg. Entsprechend ist die vom Beschwerdeführer gemäss Liquidationsbilanz per 31. Dezember 2000 angenommene Überführung sämtlicher geschäftlicher Vermögenswerte in das Privatvermögen richtigerweise bereits zwei Jahre früher, nämlich per Ende 1998 auf den Zeitpunkt der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, angenommen worden. Mit dem dort ausgewiesenen Liquidationsgewinn konnten auch die in den Jahren 1997 und 1998 erzielten Verluste zumindest teilweise verrechnet werden; doch ist hierüber im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden, zumal diese Periode nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist.

3.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung des Kantons Bern, der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 27. Juli 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: