Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.286/2004 /grl

Urteil vom 31. August 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
Eidgenössische Steuerverwaltung, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

A. und B. X._____,
Beschwerdegegner,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Max Flückiger,
Steuerverwaltung des Kantons Solothurn, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn,
Kantonales Steuergericht Solothurn, Centralhof, Bielstrasse 9, 4502 Solothurn.

Gegenstand
Bundessteuer 1999,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen die Abschreibungsverfügung des Präsidenten des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 6. April 2004.

Sachverhalt:
A.
Die Veranlagungsbehörde Grenchen korrigierte mit Einspracheentscheid vom 22. September 2003 die Veranlagung von A. und B. X._____ für die Staatssteuer 1999 und die direkte Bundessteuer 1999/2000, indem sie einen geldwerten Vorteil von Fr. 285'343.– (Staatssteuer) bzw. Fr. 324'956.– (direkte Bundessteuer) aus der Ausübung von 12'000 Optionen im Jahr 1998 als steuerbares Einkommen erfasste. Die Eheleute X._____ erhoben hiergegen am 18. November 2003 Rekurs an das Steuergericht des Kantons Solothurn. Sie verlangten, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, für eine allfällige Nachbesteuerung der Optionen sei auf den Zeitpunkt der Zuteilung abzustellen (7. Oktober 1993), eventualiter sei die Nachbesteuerung nach der "Vesting-Methode" vorzunehmen.

Die Veranlagungsbehörde Grenchen beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 30. Januar 2004, der Rekurs sei abzuweisen, und das steuerbare Einkommen aus Mitarbeiteroptionen sei im Sinn einer reformatio in peius sowohl bei der Staatssteuer als auch bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 352'963.– zu erhöhen. Zur Begründung führte die Veranlagungsbehörde an, es sei fälschlicherweise unterlassen worden, die auf US-Dollars lautenden Verkaufsabrechnungen für die Berechnung der geldwerten Leistung in Schweizer Franken umzurechnen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schloss sich in ihrer Stellungnahme vom 30. Januar 2004 dem Antrag auf eine reformatio in peius an. In der Folge zogen die Eheleute X._____ ihren Rekurs zurück.

Mit Verfügung vom 6. April 2004 schrieb der Präsident des Steuergerichts das Verfahren als durch Rückzug erledigt ab.

B.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat am 18. Mai 2004 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben. Sie beantragt, die Abschreibungsverfügung aufzuheben und die Vorinstanz anzuweisen, das Rekursverfahren mit einem materiellen Entscheid abzuschliessen.
Das Steueramt des Kantons Solothurn beantragt, die Beschwerde gutzuheissen, während das Kantonale Steuergericht Solothurn und die Beschwerdegegner auf Abweisung schliessen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Die Abschreibungsverfügung des Präsidenten des Kantonalen Steuergerichts Solothurn kann durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG; Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG; SR 642.11). Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist, soweit es sich um die direkte Bundessteuer handelt, gemäss Art. 103 lit. b OG zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde berechtigt (BGE 126 II 514, nicht publizierte E. 1a, mit Hinweisen).
2.
Im vorliegenden Verfahren ist einzig darüber zu befinden, ob die Vorinstanz dadurch Bundesrecht verletzt hat, dass sie dem Rückzugsbegehren der Beschwerdegegner stattgab, anstatt im Rekursverfahren trotz Rückzugs - gegebenenfalls im Sinn einer reformatio in peius - materiell zu entscheiden. Soweit sich die Beschwerdegegner in ihrer Vernehmlassung unter Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben darüber hinaus gegen die Art der Besteuerung wenden, verfehlen sie den Streitgegenstand und ist deshalb auf ihre Vorbringen nicht einzugehen.
2.1 Das Beschwerdeverfahren vor einer kantonalen Steuerrekurskommission ist - mit Bezug auf die direkte Bundessteuer - in den Art. 140 ff. DBG geregelt. Gemäss Art. 142 Abs. 4 DBG hat die kantonale Steuerrekurskommission im Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren. Gemäss Art. 143 Abs.1 DBG entscheidet sie gestützt auf das Ergebnis ihrer Untersuchungen (erster Satz); sie kann nach Anhören des Steuerpflichtigen die Veranlagung auch zu dessen Nachteil abändern (zweiter Satz). Nach früherem Recht (Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer; BdBSt) durfte und musste sie unter Umständen trotz Beschwerderückzugs eine solche reformatio in peius vornehmen (Urteil 2A.201/1993 vom 14. Oktober 1994). Ein Teil der Lehre hält dafür, nach geltendem Recht (DBG) sei das nicht mehr zulässig. Dies mit der Begründung, die im Einspracheverfahren bestehende Befugnis, einem Rückzug der Einsprache keine Folge zu geben, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass die Veranlagung unrichtig war (vgl. Art. 134 Abs. 2 DBG), werde von der Verweisung des zitierten Art. 142 Abs. 4 DBG nicht mit erfasst; vielmehr sei einem Beschwerderückzug immer stattzugeben, denn das Beschwerdeverfahren weise wesentliche Unterschiede zum vorgängigen Veranlagungs- und Einspracheverfahren auf, handle es sich doch erstmals um ein echtes Zweiparteienverfahren (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 18 zu Art. 142, mit Hinweisen).

Das Bundesgericht hat diese Auffassung kürzlich abgelehnt. Es hat in einem Fall, wo die Vorinstanz trotz Beschwerderückzugs materiell entschieden und eine reformatio in peius vorgenommen hatte, unter Hinweis auf die Botschaft zur Steuerharmonisierung (BBl 1983 III 213) erkannt, es bestünden keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber an der bisherigen Rechtslage (BdBSt) unter der Geltung des DBG etwas habe ändern wollen. Zudem impliziere die in Art. 143 Abs. 1 zweiter Satz DBG vorgesehene Möglichkeit, die Veranlagung auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen abzuändern, ebenfalls eine reformatio in peius trotz Beschwerderückzugs. Schliesslich wäre es inkonsequent, wenn die Steuerrekurskommission einem Beschwerderückzug stets stattzugeben hätte, wogegen das Bundesgericht selber aufgrund von Art. 114 Abs. 1 OG in Abgabestreitigkeiten und der dort ausnahmsweise geltenden Offizialmaxime hierzu nicht verpflichtet wäre (Urteil 2A.408/2002 vom 13. Februar 2004, E. 1.4, mit Hinweisen auf die Literatur).

Wie das Bundesgericht im gleichen Entscheid ausgeführt hat, soll der reformatio in peius allerdings nur dann Vorrang vor einem Rückzug der Beschwerde eingeräumt werden, wenn die angefochtene Verfügung mit den anzuwendenden Rechtssätzen offensichtlich unvereinbar ist und sich eine Anpassung bei der Überprüfung der strittigen Frage geradezu aufdrängt (vgl. Ulrich Cavelti, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b,

Art. 143 DBG N 3 in fine, mit Hinweisen). Das Bundesgericht nimmt seinerseits eine Verschlechterung nur dann vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (ASA 69 811 E. 4b/bb S. 820, mit Hinweisen).
2.2 Im vorliegenden Fall hatte die Veranlagungsbehörde in ihrer Beschwerdeantwort (vom 30. Januar 2004) an das Steuergericht ausgeführt, sie habe "wegen der mangelhaften Angaben der Rekurrenten" im Veranlagungsverfahren erst aufgrund der Rekursbeilagen bemerkt, dass die Verkaufsabrechnungen, die sie der Ermittlung des Einkommens aus den Mitarbeiteroptionen zugrunde gelegt habe, nicht auf Schweizer Franken, sondern auf US-Dollars gelautete hätten. Da der durchschnittliche Devisenkurs des US-Dollars bei der Veräusserung der mit den Mitarbeiteroptionen erworbenen Aktien (zwischen dem 17. und 24. Juni 1998) Fr. 1.50 betragen habe, ergebe sich durch die vorzunehmende Umrechnung eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens aus der Optionsausübung um Fr. 28'018.– auf Fr. 352'973.–.

Die Veranlagungsbehörde ist bei der Ermittlung des Einkommens aus der Optionsausübung unbestrittenermassen von der falschen Währung ausgegangen. Desgleichen steht fest, dass der dadurch bewirkte Steuerausfall beachtlich wäre und als solcher eine reformatio in peius rechtfertigen würde. Unter diesen Umständen hätte aber die Vorinstanz dem Rückzug der Beschwerde nicht stattgeben dürfen, sondern hätte in der Sache entscheiden und - gegebenenfalls - die Veranlagungsverfügung im Sinn einer reformatio in peius anpassen müssen. Die angefochtene Abschreibungsverfügung verletzt somit Bundesrecht. Mit der (materiellen) Frage der Besteuerung hat sich das Bundesgericht im vorliegenden Verfahren wie erwähnt nicht zu befassen.
3.
Nach dem Gesagten ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gutzuheissen und die angefochtene Abschreibungsverfügung vom 6. April 2004 aufzuheben, soweit sie die direkte Bundessteuer betrifft. Die Sache ist zu neuem Entscheid im Sinn der Erwägungen an das Kantonale Steuergericht Solothurn zurückzuweisen.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdegegnern als der vor Bundesgericht unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 156 Abs.1 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG); sie haben diese unter Solidarhaft zu tragen (Art. 156 Abs. 7 OG). Nach der Regel des Art. 159 Abs. 2 OG ist der Eidgenössischen Steuerverwaltung als obsiegenden Behörde keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, und die angefochtene Abschreibungsverfügung vom 6. April 2004 des Präsidenten des Kantonalen Steuergerichts Solothurn wird aufgehoben. Die Sache wird zu neuem Entscheid im Sinn der Erwägungen an das Kantonale Steuergericht Solothurn zurückgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'000.– wird den Beschwerdegegnern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Parteien, der Steuerverwaltung des Kantons Solothurn und dem Kantonalen Steuergericht Solothurn schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 31. August 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: