Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.227/2004 /pai

Urteil vom 28. September 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Dr. Richard Steiner, Advokat,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Wallis, Bezirkssteuerkommission für die Gemeinde A._____, Bahnhofstrasse 35, 1951 Sitten,
Steuerrekurskommission des Kantons Wallis, Regierungsgebäude, Place de la Planta 3, 1951 Sitten.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1997/98 (Zwischenveranlagung),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 26. Februar 2003.

Sachverhalt:
A.
X._____ ist Vorsteher des nicht verstaatlichten Betreibungs- und Konkursamtes A._____, das in Regie betrieben wird. Aufgrund der am 1. Januar 1997 in Kraft getretenen Revision vom 16. Dezember 1994 des kantonalen Einführungsgesetzes zum revidierten Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 (EGSchKG) wurde der Aktionsrahmen dieser sog. Regieämter eingeschränkt. Insbesondere ist neu vorgesehen, dass das Einkommen der Vorsteher der Betreibungs- und Konkursämter zwischen einem Minimum von Fr. 80'000.– und einem Maximum von Fr. 150'000.– liegen soll.
Nachdem X._____ in den Bemessungsjahren 1995/96 Ergebnisse von Fr. 175'420.– (1995) bzw. Fr. 219'010.– (1996) erzielt hatte, und er aufgrund der neuen gesetzlichen Bestimmungen nur noch um einiges tiefere Einkünfte erzielen darf, verlangte er am 26. März 1997 im Rahmen seiner Steuererklärung 1997/98 eine Zwischenveranlagung per 1. Januar 1997 und die Umstellung auf die Gegenwartsbemessung.

Die Bezirkssteuerkommission für die Gemeinde A._____ der Steuerverwaltung des Kantons Wallis (nachfolgend: Steuerverwaltung) lehnte die Vornahme einer Zwischenveranlagung am 12. Dezember 1997 ab. Gegen diese Veranlagung erhob X._____ am 18. Dezember 1997 Einsprache: mit Inkrafttreten des EGSchKG auf den 1. Januar 1997 hätten sich die Erwerbsgrundlagen für die Betreibungs- und Konkursämter in Regie dauernd und wesentlich geändert. Es sei ein Wechsel von der selbständigen zur unselbständigen Erwerbstätigkeit eingetreten, weshalb eine Zwischenveranlagung vorzunehmen sei.
B.
Gegen den abschlägigen Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 14. Juli 1999 erhob X._____ am 30. Juli 1999 mit derselben Begründung Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis (nachfolgend: Steuerrekurskommission). Diese wies die Beschwerde am 26. Februar 2003 (versandt am 18.

März 2004) ab, weil die sachlichen Voraussetzungen zur Vornahme einer Zwischenveranlagung nicht gegeben seien.
C.
Am 19. April 2004 erhebt X._____ gegen diesen Entscheid (bei der Post abgeholt am 22. März 2004) Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht mit dem sinngemässen Antrag, den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 26. Februar aufzuheben und für die Steuerperiode 1997/98 auf Gegenwartsmessung umzustellen.
Die Steuerrekurskommission hält an ihrem Entscheid fest und verzichtet auf eine Stellungnahme. Die Steuerverwaltung und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Das Bundesgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, ob und inwieweit auf eine Beschwerde einzutreten ist (BGE 130 II 321 E. 1 S. 324, mit Hinweisen).
1.2 Gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend die direkte Bundessteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 97 Abs. 1 OG 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 [Bundessteuergesetz, DBG; SR 642.11]).
Strittig ist eine Veranlagung aus der Zeit vor dem Jahr 2001, d.h. vor Ablauf der den Kantonen gemäss Art. 72 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) zur Anpassung ihrer Gesetze eingeräumten Frist. Die Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer und die harmonisierten kantonalen Steuern einen einheitlichen Instanzenzug zu schaffen, greift vorliegend noch nicht. Der Entscheid der Steuerrekurskommission stellt deshalb einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid im Sinn von Art. 98 lit. g OG dar (vgl. BGE 130 II 65).
Als betroffener Steuerpflichtiger ist der Beschwerdeführer gemäss Art. 103 lit. a OG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids befugt. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (vgl. Art. 106 und 108 OG).
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 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.; 127 II 264 E. 1b S. 268, mit Hinweisen).
2.
2.1 Das steuerbare Einkommen natürlicher Personen für die hier interessierende Steuerperiode bemisst sich nach dem durchschnittlichen Einkommen der beiden letzten der Steuerperiode vorangegangenen Kalenderjahre (Art. 43 Abs. 1 DBG). Diese Regel wird durchbrochen, wenn die Voraussetzungen für eine Zwischenveranlagung gegeben sind. Eine solche wird aufgrund des hier einzig in Frage kommenden Art. 45 lit. b DBG durchgeführt bei "dauernder und wesentlicher Änderung der Erwerbsgrundlagen infolge Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit oder Berufswechsels".
2.2 Ein Berufswechsel im Sinn dieser Bestimmung liegt vor, wenn in der Art oder in der Ausübung der bisherigen beruflichen Tätigkeit eine grundlegende Änderung eintritt. Der Berufswechsel, der freiwillig oder unfreiwillig erfolgen kann, besteht ordentlicherweise darin, dass der Steuerpflichtige einen neuen Beruf ergreift oder die Verhältnisse im Rahmen seiner Berufsstellung sich wesentlich verändern. Ein Berufswechsel ist nicht nur dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige einen neuen Beruf ergreift ("umsattelt"), sondern auch in Fällen, in denen sich seine Tätigkeit sonst von Grund auf ändert. Dies ist beispielsweise zu bejahen, wenn der Steuerpflichtige von der selbständigen zur unselbständigen Erwerbstätigkeit übergeht oder umgekehrt (Urteil 2A.475/2000 vom 5. März 2001, E. 2c/aa; vgl. BGE 115 Ib 8 E. 3b S. 11, mit Hinweisen).

Entsprechend dem Ausnahmecharakter der Zwischenveranlagung ist sie nur mit Zurückhaltung anzunehmen (Urteile 2A.100/ 2004 vom 9. Juni 2004, E. 2.1; 2A.486/2002 vom 31. März 2003, publ. in: StR 58/2003 S. 611, E. 4.1). Dies gilt namentlich für den Zwischenveranlagungsgrund des Berufswechsels, der eine tiefgreifende strukturelle Änderung der gesamten beruflichen Situation voraussetzt (Urteil 2A.475/2000 vom 5. März 2001, E. 2d; BGE 115 Ib 8 E. 3b und c S. 11).
Nicht zu einer tiefgreifenden Veränderung von beruflicher Gesamtsituation und Einnahmenstruktur führen regelmässig ein Stellenwechsel innerhalb desselben Tätigkeitsbereichs, der berufliche Auf- und Abstieg, die Ausweitung oder Einengung einer Tätigkeit, die Aufnahme neuer oder die Aufgabe bisheriger Tätigkeiten sowie die Erweiterung oder Reduktion eines Geschäftsbereichs (Urteil 2A.186/1997 vom 8. Oktober 1999, publ. in: BStPra XV/2000 S. 68, E. 3b; vgl. BGE 115 Ib 8 E. 3c S. 11 f., mit Hinweisen).
2.3 Soweit hier von Interesse, setzt Art. 45 lit. b DBG für die Vornahme einer Zwischenveranlagung drei kumulative Erfordernisse voraus: Die Veränderung der Erwerbsgrundlagen muss sich qualitativ auf einen Berufswechsel zurückführen lassen, zeitlich dauerhaft und quantitativ wesentlich sein (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N. 21 zu Art. 45 DBG; vgl. auch Urteil 2A.475/2000 vom 5. März 2001, E. 2d/cc).
Vorliegend sind die zeitlichen und quantitativen Erfordernisse für eine Zwischenveranlagung erfüllt. Fraglich ist hingegen, ob ebenfalls die qualitative Voraussetzung eines "Berufswechsels" gegeben ist, wobei auch der Wechsel von unselbständiger zu selbständiger Erwerbstätigkeit und umgekehrt einen solchen zu bilden vermag (vgl. Locher, a.a.O., N. 37 zu Art. 45 DBG).
Ob eine Erwerbstätigkeit steuerrechtlich als selbständig oder unselbständig zu qualifizieren ist, hängt primär vom persönlichen und wirtschaftlichen Freiraum ab (Urteil 2P.325/1999 vom 15. Juni 2000, publ. in: StE 2001 A 24.32 Nr. 5, E. 2a; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. Aufl., Bern 2003, S. 83). Eine selbständige Erwerbstätigkeit beruht im Allgemeinen auf einer frei gewählten eigenen Organisation, tritt nach aussen in Erscheinung und wird auf eigene Rechnung und Gefahr ausgeübt (BGE 121 I 259 E. 3c S. 263; Urteil 2P.325/1999 vom 15. Juni 2000, publ. in: StE 2001 A 24.32 Nr. 5, E. 2a; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 13 N. 5 ff.; vgl. auch Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel 2002, N. 13 zu Art. 8 StHG; Bericht des Bundesrates vom 14. November 2001 über eine einheitliche und kohärente Behandlung von selbstständiger bzw. unselbstständiger Erwerbstätigkeit im Steuer- und im Sozialversicherungsabgaberecht, BBI 2002 1126 ff., insbesondere S. 1140 f.).
Dagegen ist die unselbständige Erwerbstätigkeit dadurch gekennzeichnet, dass Arbeit auf bestimmte oder unbestimmte Zeit gegen Lohn in Abhängigkeit von einem Arbeitgeber geleistet wird, an dessen Instruktionen der Arbeitnehmer gebunden ist (BGE 121 I 259 E. 3c S. 263; Urteile 2P.235/2003 vom 5. April 2004, E. 3.1; 2P.145/1995 vom 24. Februar 1998, publ. in: StR 53/1998 S. 346, E. 2a; Höhn/Mäusli, a.a.O., § 12 N. 6).
Die steuerrechtliche Qualifikation beurteilt sich nach den Umständen des Einzelfalls; ausschlaggebend ist stets das Gesamtbild der Tätigkeit (Urteil 2P.145/1995 vom 24. Februar 1998, publ. in: StR 53/1998 S. 346, E. 2a; Reich, a.a.O., N. 15 zu Art. 8 StHG; BBI 2002 1126, S. 1142).
2.4 Vorliegend verneinte die Vorinstanz einen Wechsel von selbständiger zu unselbständiger Erwerbstätigkeit und damit das Vorliegen eines Berufswechsels im Sinne von Art. 45 lit. b DBG. Allerdings nahm sie zur Frage nicht Stellung, ob der Beschwerdeführer im steuerrechtlichen Sinn früher eine selbständige oder eine unselbständige Tätigkeit ausübte und wie die nunmehr ausgeübte Tätigkeit zu qualifizieren ist. Sie prüfte einzig, ob durch die Einführung des revidierten EGSchKG in dieser Hinsicht eine steuerlich relevante Änderung eingetreten war.
Diese Frage verneinte die Vorinstanz einmal unter Hinweis auf die Materialien, aus denen hervorgeht, dass die Gesetzesänderung nicht auf eine grundlegende Änderung des Statuts, der Organisation und der Geschäftsführung der Betreibungs- und Konkursämter abzielte, sondern vor allem auf die Begrenzung des Einkommens einerseits und die Garantie eines Mindesteinkommens andererseits. Diesen Befund untermauerte sie sodann anhand diverser Gesichtspunkte (vorher und nachher kein verstaatlichtes Amt; schon immer Ernennung durch den Staatsrat; unveränderte Oberaufsicht durch das Kantonsgericht und Kontrolle durch das kantonale Finanzinspektorat, weiterhin Festlegung der inneren Organisation durch den Staatsrat etc.).
Aus diesen Überlegungen der Vorinstanz geht schlüssig hervor, dass es beim Beschwerdeführer vorliegend an einem "Berufswechsel" im steuerrechtlichen Sinn gebricht. Mangels qualitativen Erfordernisses für ein Abwei-

chen von der Vergangenheitsbemessung kommt eine Zwischenveranlagung nicht in Frage, zumal das quantitative Kriterium für sich alleine nicht zu einer solchen zu führen vermag (Urteile 2A.475/2000 vom 5. März 2001 E. 2d/cc; 2A.186/1997 vom 8. Oktober 1999, publ. in: BStPra XV/2000 S. 68, E. 4c).
3.
3.1 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.
3.2 Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 28. September 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: