Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.305/2005 /vje

Urteil vom 29. November 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Dr. Willy Borter, 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 1999/2000 (Zwischenveranlagung),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 19. Dezember 2003.

Sachverhalt:
A.
X._____ war mehrere Jahre Gemeindeschreiber der Gemeinde A._____. Per 1. Januar 2000 wechselte er als kaufmännischer Angestellter zur Weinkellerei M._____ AG in B._____. In der Steuerperiode 1999/2000 (Bemessungsjahre 1997/98) erzielte er ein steuerbares Einkommen von Fr. 121'922.–, im Jahr 2000 noch Fr. 79'378.–.
B.
Die Bezirkssteuerkommission für die Gemeinde A._____ wies sein Gesuch um Vornahme einer Zwischenveranlagung wegen Berufswechsels am 4. Januar 2001 ab, weil der Stellenwechsel innerhalb desselben Tätigkeitsbereiches keinen Berufswechsel darstelle. Die dagegen erhobene Beschwerde wies die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis (nachfolgend: Rekurskommission) mit Urteil vom 19. Dezember 2003 (zugestellt am 8. April 2005[!]) ab, weil die sachlichen Voraussetzungen zur Vornahme einer Zwischenveranlagung nicht gegeben seien.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 9. Mai 2005 beantragt X._____ dem Bundesgericht, den Entscheid der Rekurskommission vom 19. Dezember 2003 aufzuheben und für das Steuerjahr 2000 eine Zwischenveranlagung durchzuführen. Er rügt eine Verletzung von Art. 45 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (Bundessteuergesetz, DBG; SR 642.11) sowie Rechtsverzögerung (Art. 29 Abs. 1 BV).
Die kantonale Steuerverwaltung und die Rekurskommission verzichten auf eine Vernehmlassung. Die kantonale sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend die direkte Bundessteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG [SR 172.021]sowie Art. 98 lit. g OG und Art. 146 DBG).
1.2 In Bezug auf die direkte Bundessteuer ist eine Veranlagung in der Zeit vor dem 1. Januar 2001 umstritten, so dass die Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer und die harmonisierten kantonalen Steuern einen einheitlichen Instanzenzug zu schaffen, vorliegend noch nicht zum Tragen kommt und der Entscheid der Rekurskommission einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid im Sinn von Art. 98 lit. g OG darstellt (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 (vgl. BGE 131 II 361 E. 2 S. 366 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 (Urteile 2A.227/2004 vom 28. September 2004, E. 2.2; 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 (Urteile 2A.227/2004 vom 28. September 2004, E. 2.2; 2A.475/2000 vom 5. März 2001, E. 2d; BGE 115 Ib 8 E. 3b und c S. 11 f.).
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 (Urteile 2A.227/2004 vom 28. September 2004, E. 2.2; 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 Urteile 2A.227/ 2004 vom 28. September

2004, E. 2.3; 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.
2.4 Die Vorinstanz verneinte die qualitative Voraussetzung zur Vornahme einer Zwischenveranlagung. Beim Beschwerdeführer sei keine bedeutende strukturelle Veränderung der gesamten beruflichen Situation eingetreten bzw. die Art der Erwerbstätigkeit habe nicht grundlegend geändert. Zwar sei davon auszugehen, dass die Berufstätigkeit als Gemeindeschreiber anspruchsvoller und auch mit mehr Prestige verbunden war als die Tätigkeit als kaufmännischer Angestellter in einem Weinhandelsunternehmen. Aber der Beschwerdeführer arbeite nach wie vor in einem Bereich, in dem seine kaufmännischen Kenntnisse und Erfahrungen notwendig seien. Nach wie vor sei er mit Arbeiten betraut, die einen administrativen Charakter aufweisen.
2.5 Diese Erwägungen der Vorinstanz sind nicht zu beanstanden. Wohl war der Beschwerdeführer bei der Gemeinde mit wichtigen administrativen Arbeiten betraut und leitete er das Personal. Aber auch beim neuen Arbeitgeber übt er als "Verantwortlicher Betriebskoordination" Leitungsfunktionen aus. Naturgemäss kamen im Vergleich zum früheren Aufgabenspektrum im Weinhandelsbetrieb neue Tätigkeitsbereiche hinzu wie beispielsweise Betreuung des Offertwesens, die Organisation des Transportwesens, die Lagerbewirtschaftung und die Lagerkontrolle; der Beschwerdeführer hatte zudem Statistiken zu führen und die Einsätze in verschiedenartigen Sektoren zu planen. Dabei ist davon auszugehen, dass er seine langjährigen und vertieften Kenntnisse als Gemeindeschreiber sogleich bei der Organisation, Planung und Umsetzung von Entscheiden bei seinem neuen Arbeitgeber einbringen und nutzen konnte. Die Vorinstanz geht mithin zu Recht davon aus, dass es beim Beschwerdeführer vorliegend an einem "Berufswechsel" im steuerrechtlichen Sinn gebricht.
Mangels qualitativen Erfordernisses für ein Abweichen 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.227/2003 vom 28. September 2004 E. 2.4; 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.
Der Beschwerdeführer rügt, die Rekurskommission habe seinen Rekurs nicht innert angemessener Frist behandelt und damit Art. 29 Abs. 1 BV verletzt. Der Beschwerdeführer hatte seinen Rekurs am 5. Februar 2001 bei der Rekurskommission eingereicht. Der Schriftenwechsel war am 18. Juni 2001 abgeschlossen. Die Rekurskommission fällte ihr Urteil 18 Monate später am 19. Dezember 2003 und stellte es nach weiteren 16 Monaten dem Beschwerdeführer am 8. April 2005 zu. Aufgrund der vorliegenden Akten ist nicht ersichtlich, warum das Verfahren in diesem relativ einfachen Fall so lange dauerte. Weil der Beschwerdeführer aber in diesem Zusammenhang keine Anträge gestellt hat, kann die Frage offen bleiben, ob das Verfahren vor der Rekurskommission Art. 29 Abs. 1 BV verletzte.
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen. 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. 2'000.– 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, 29. November 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: