Urteilskopf

103 Ib 341

55. Auszug aus dem Urteil vom 13. Juli 1977 i.S. N. gegen Kantonale Rekurskommission Bern
Regeste (de):
Wehrsteuer: Änderung des Einkommens in der Berechnungsperiode, Art. 42 und 41 Abs. 4 WStB.

Begriff des Berufswechsels (Erw. 1).

Gegenwartsbesteuerung: Festsetzung des Zeitraumes zur Bemessung des steuerbaren Einkommens, Überprüfung der getroffenen Wahl auf ihre Sachgerechtigkeit (Erw. 2); Gleichheitsgebot und Erfordernis der Sachgerechtigkeit (Erw. 3); Bemessung der von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile (Erw. 4).

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale: modification du revenu au cours de la période de calcul, art. 42 et 41 al. 4 AIN.

Notion de changement de profession (consid. 1).

Imposition sur la base des revenus actuels: La période prise en considération pour le calcul du revenu imposable doit procéder d'un choix qui tient compte, de manière adéquate, des circonstances de fait; examen, de ce point de vue, de la période retenue (consid. 2); égalité de traitement et exigences découlant de l'adéquation de la règle juridique à la situation de fait (consid. 3); calcul des éléments du revenu touchés par la modification (consid. 4).

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale: modificazione del reddito durante il periodo di computo, art. 42 e 41 cpv. 4 DIN.

Nozione di mutamento della professione (consid. 1).

Determinazione dell'imposta in base al reddito attuale: Il periodo considerato per il computo del reddito imponibile dev'essere scelto in modo da tener conto adeguatamente delle circostanze di fatto; esame, sotto questo profilo, del periodo preso in considerazione (consid. 2); precetto dell'uguaglianza di trattamento ed esigenza di adeguare la regola giuridica alla situazione di fatto (consid. 3); determinazione degli elementi del reddito a cui si riferisce la modificazione (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 341

BGE 103 Ib 341 S. 341

N. gab auf den 1. Oktober 1970 seine Tätigkeit als selbständig erwerbender Marktfahrer auf und trat als Magaziner in den Geschäftsbetrieb seiner Ehefrau ein, die auf den gleichen Zeitpunkt

die Regionalvertretung der "Tupperware"-Haushaltartikel auf eigene Rechnung übernommen hatte. Für die 16. Wehrsteuerperiode (Steuerjahre 1971/1972, Bemessungsjahre 1969/1970) gab er anstelle des in den Jahren 1969 und 1970 erzielten tatsächlichen Einkommens das nach dem Berufswechsel erzielte neue Einkommen an, nämlich für sich den vom 5. Oktober 1970 bis 1. Oktober 1971 bezogenen Arbeitslohn von Fr. 21'000.–, sowie den von der Ehefrau für den Zeitraum vom 1. Oktober 1970 bis 30. September 1971 erzielten Gewinn von Fr. 33'065.–. Nach Vornahme der Abzüge ergab sich daraus für ihn ein steuerbares Einkommen von Fr. 47'900.– bei der Staatssteuer und von Fr. 48'700.– bei der Wehrsteuer. Die Veranlagungsbehörde änderte die Selbstveranlagung ab: Einmal zählte sie zum steuerpflichtigen Einkommen des ersten Geschäftsjahres dasjenige des zweiten in der Höhe von Fr. 62'731.– hinzu, ferner den von N. erzielten Arbeitsverdienst im zweiten Geschäftsjahr und schliesslich rechnete sie ein Nebeneinkommen hinzu, das N. bis zum 9. Mai 1969 als Parkwächter bei einer Bank erzielt hatte. Einen anbegehrten Abzug von Fr. 700.– für die Tätigkeit im Geschäft der Ehefrau lehnte sie ab. Damit ergab sich, wiederum nach Vornahme der Abzüge, ein auf ein Jahr umgerechnetes wehrsteuerpflichtiges Einkommen für die 16. Periode von Fr. 64'200.–. N. erhob gegen die Einschätzung Einsprache und rekurrierte, als diese abgewiesen worden war, an die Kantonale Rekurskommission. Diese bestätigte den Einspracheentscheid. Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde verlangt N., der Entscheid der Kantonalen Rekurskommission sei aufzuheben und das Einkommen pro 1971/72 gemäss seiner Selbsttaxation festzusetzen. Er wirft den kantonalen Behörden im wesentlichen unrichtige Anwendung der Art. 41 Abs. 4 und 42 WStB sowie rechtsungleiche Behandlung vor. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde bezüglich der Bemessung der von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile gut, im übrigen weist es sie ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

1. a) Bei der Wehrsteuer wird das steuerbare Einkommen im allgemeinen nach den Einkünften bemessen, die der Steuerpflichtige in der Berechnungsperiode, d.h. in den beiden Jahren,

die der Veranlagungsperiode vorangegangen sind, erzielt hat (Art. 41 Abs. 1 WStB). Massgebend für die Steuerberechnung ist der Jahresdurchschnitt des Einkommens in der Berechnungsperiode (Art. 41 Abs. 2). Von dieser Berechnungsweise, welche die Regel bildet, wird in zwei Fällen abgewichen: Einmal, wenn die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erst nach Beginn der Veranlagungsperiode eintreten oder nicht während der ganzen Berechnungsperiode bestanden haben (Art. 41 Abs. 4 WStB); sodann, wenn sich das Einkommen im Laufe der Berechnungsperiode wegen Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Berufswechsel, Vermögensanfall von Todes wegen, Scheidung oder gerichtlicher Trennung der Ehe dauernd verändert hat. In beiden Fällen ist der Steuer das nach Eintritt der Voraussetzungen erzielte, auf ein Jahr berechnete Einkommen zugrunde zu legen (Art. 41 Abs. 4 am Schluss und der Hinweis auf die sinngemässe Anwendung dieser Bestimmung in Art. 42 WStB). Ein Berufswechsel im Sinne von Art. 42 WStB liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger von einer selbständigen Erwerbstätigkeit zu einer unselbständigen übergeht oder umgekehrt, da in der Art der bisherigen Erwerbstätigkeit eine grundlegende Änderung eintritt (KÄNZIG, N. 6 zu Art. 42 WStB). Der Beschwerdeführer ist am 1. Oktober 1970, d.h. im zweiten Jahr der Berechnungsperiode, von der selbständigen Tätigkeit als Marktfahrer zu einer unselbständigen Tätigkeit im Geschäftsbetrieb seiner Ehefrau übergegangen. Seine unselbständige Tätigkeit als Parkwächter hatte er bereits 1969 aufgegeben, d.h. im ersten

Jahr der Berechnungsperiode. Seine Ehefrau hat während der Dauer der Berechnungsperiode, genauer im zweiten Jahr derselben, anstelle der bisherigen unselbständigen Tätigkeit beim Vertrieb der "Tupperware"-Artikel eine selbständige Erwerbstätigkeit als Regionalvertreterin der "Tupperware"-Haushaltartikel übernommen. Sowohl beim Beschwerdeführer als auch bei seiner Ehefrau hat demnach ein Berufswechsel während des zweiten Jahres der Berechnungsperiode stattgefunden; die Steuer ist daher nicht nach der Regel von Art. 41 Abs. 1 WStB zu berechnen, sondern nach Massgabe von Art. 41 Abs. 4. Sie ist auf der Grundlage des nach Eintritt des Berufswechsels erzielten, auf ein Jahr umgerechneten Einkommens, zu ermitteln. Anstelle des nach den Ergebnissen der beiden Vorjahre ermittelten jährlichen

Durchschnittseinkommens tritt ein Jahreseinkommen, das den neuen Verhältnissen Rechnung trägt. b) Verschiedentlich lässt der Beschwerdeführer durchblicken, die Ehefrau habe die selbständige Erwerbstätigkeit schon im Jahre 1968 aufgenommen, so dass es fraglich sei, ob überhaupt der Übergang zur Gegenwartsbesteuerung im Sinne von Art. 41 WStB zulässig sei. Dem steht entgegen, dass der Beschwerdeführer durch die Art und Weise seiner Selbsteinschätzung die Auffassung nahelegte, die Ehefrau habe die selbständige Erwerbstätigkeit erst im Oktober 1970 aufgenommen und dass er auch sein Rechtsbegehren in diesem Sinne stellte. Wohl war Frau N. schon vorher am Verkauf von "Tupperware"-Haushaltartikeln beteiligt, offensichtlich aber in unselbständiger Stellung, erhielt sie doch als Entgelt ein Fixum und eine nach Umsatz berechnete Kommission. Die Vorinstanz hat daher zu Recht angenommen, die Ehefrau des Beschwerdeführers habe den Beruf im Sinne von Art. 42 WStB in der Berechnungsperiode gewechselt.

2. a) Der WStB bestimmt nicht, welcher Zeitraum in Fällen der Gegenwartsbesteuerung zur Bemessung des steuerbaren Einkommens heranzuziehen ist. Der Gesetzgeber hat ausdrücklich darauf verzichtet, den Zeitraum genau festzulegen, in dem das auf ein Jahr zu berechnende durchschnittliche Einkommen erzielt wird; er ermöglicht damit den Steuerbehörden, den Bemessungszeitraum der ratio legis entsprechend so zu wählen, dass das Einschätzungsergebnis den wirklichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen gerecht wird (vgl. die Botschaft des Bundesrates vom 4. Dezember 1950 über die Ausführung der Finanzordnung 1951 bis 1954, BBl 1950 III 569; KÄNZIG, N. 12 zu Art. 41 WStB; MASSHARDT, N. 14 zu Art. 41 WStB; in diesem Sinn auch BGE 94 I 377 E. 1; Urteil des Bundesgerichts vom 4. Februar 1977 i.S. B., E. 1). Die Formulierung "auf ein Jahr berechnet" in Art. 41 Abs. 4 WStB bedeutet, dass der Steuerberechnung auch bei den unter diese Bestimmung fallenden Veranlagungen ein repräsentatives Jahreseinkommen zugrunde zu legen ist, wie es sich nach der Veränderung der Verhältnisse ergibt. Ist die Änderung der Verhältnisse noch in der Berechnungsperiode eingetreten und ist der Rest der Berechnungsperiode verhältnismässig kurz, erlaubt die auf Sachgerechtigkeit zielende elastische Fassung des Art. 41 Abs. 4 WStB, nicht nur auf

das Geschäftsergebnis in der Berechnungsperiode abzustellen und es auf ein Jahr umzurechnen, sondern auch die Entwicklung in der Veranlagungsperiode zu berücksichtigen. Die Gestaltung der Verhältnisse in der Veranlagungsperiode ist namentlich dann von Bedeutung, wenn die dauernde Veränderung erst kurz vor dem Ende der Berechnungsperiode eingetreten ist (BGE 94 I 378 E. 1a und b mit Hinweisen). Erscheinen die durch die Veränderung geschaffenen neuen Verhältnisse als gleichbleibend, bietet die Wahl des Bemessungszeitraumes und die Umrechnung des darin erzielten Ertrages auf ein Jahr kaum Probleme. Sind die neuen Verhältnisse aber veränderlich - wie dies vielfach bei Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit der Fall ist -, darf die Umrechnung

nicht aufgrund eines allzu kurzen Zeitraumes erfolgen, namentlich wenn das Einkommen zunächst als anormal zu betrachten ist;, dann ist der Bemessungszeitraum so weit auszudehnen, dass das Ergebnis den wirklichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen möglichst entspricht (ASA 25, 443). So hat es das Bundesgericht in besondern Fällen als sachgerecht bezeichnet, wenn ausser dem Ergebnis des ersten Geschäftsjahres auch dasjenige des zweiten Jahres in die Berechnungsperiode einbezogen wurde (BGE 80 I 271 E. 4). Von der Berechnung auszunehmen sind in einem solchen Fall ausserordentliche einmalige Einkommensbestandteile (ASA 45, 262). b) Bei der Ermittlung des den besondern Verhältnissen des Einzelfalles gerecht werdenden Berechnungszeitraumes haben die Steuerbehörden, allenfalls unter Beizug von Erfahrungswerten, eine Prognose über den Einkommensverlauf beim Steuerpflichtigen anzustellen; sie verfügen dabei über einen grossen Beurteilungsspielraum. Der Richter, der die getroffene Wahl auf ihre Sachgerechtigkeit zu überprüfen hat, tut dies - ähnlich wie bei der Überprüfung von Schätzungen (ASA 40, 269) - mit Zurückhaltung. In diesem Sinne kann sich die Wahl einer längeren Periode rechtfertigen, wenn aufgrund der Umstände anzunehmen ist, dass das Ergebnis des ersten Geschäftsjahres die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht richtig wiedergibt. Es ist Erfahrungstatsache, dass ein neu aufgebautes Geschäft in der Regel zuerst einer gewissen Anlaufzeit bedarf, bis es die volle Ertragskraft erreicht, die für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen charakteristisch ist. Ob das zutrifft, hängt

von den Gegebenheiten des Einzelfalles ab; damit ist gesagt, dass es im einen Fall gerechtfertigt sein kann, bloss auf das erste Geschäftsjahr abzustellen, in einem andern aber, auch das Ergebnis des zweiten Geschäftsjahres zur Steuerbemessung heranzuziehen. Besonders bei Geschäftsbetrieben neuer und ungewöhnlicher Art - jener der Ehefrau des Beschwerdeführers fällt darunter -, bei denen eine Schätzung der wahren Ertragskraft am Anfang schwerfällt, ist eine solche Ausdehnung der Berechnungsperiode sachgerecht. Wenn die Ehefrau des Beschwerdeführers sich auch vor der Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit schon mit dem Verkauf der "Tupperware"-Artikel befasste, so war doch für die Steuerbehörde im voraus schwer abzuschätzen, wie die Entwicklung sich gestalten würde. Nach Aufnahme der selbständigen Tätigkeit nahm das Einkommen von Frau N. sprunghaft zu. Dass die Ausdehnung des Berechnungszeitraumes im zu beurteilenden Fall nicht ungerechtfertigt war, zeigt die Entwicklung der Ertragsverhältnisse in den beiden ersten Geschäftsjahren: Der Ertrag hat sich im zweiten Geschäftsjahr beinahe verdoppelt. Seither sind noch weitere Geschäftsabschlüsse bekannt geworden. Sie zeigen, dass der Geschäftsertrag bis 1976 über dem Ertrag des Jahres 1972/1973 lag; dagegen wird für 1976 ein Verlust von Fr. 22'164.90 ausgewiesen. Im Lichte der Sachgerechtigkeit betrachtet verletzt demnach das Abstellen auf den Ertrag der beiden Geschäftsjahre im vorliegenden Fall Bundesrecht nicht. Es ist auch nicht systemwidrig, weil die Wahl einer zweijährigen Berechnungsperiode nach Art. 41 Abs. 1 WStB die Regel bildet.

3. a) Der Beschwerdeführer lehnt sich im Grunde auch nicht so sehr dagegen auf, dass beide Geschäftsjahre als Veranlagungsgrundlage dienten, sondern gegen eine angebliche rechtsungleiche Behandlung, da bei zahlreichen Geschäftsinhabern, die ebenfalls ein Geschäft neu aufgebaut hätten, nur das erste Geschäftsjahr als Grundlage für die Besteuerung herangezogen worden sei. Das Gleichheitsgebot verlangt von den Steuerbehörden, die einen von der ordentlichen Veranlagung abweichenden Berechnungszeitraum zu ermitteln haben, dass sie - trotz dem Bestreben, dem Einzelfall möglichst sachlich gerecht zu werden - darnach trachten, unter allen Steuerpflichtigen, die einen Berufswechsel vornehmen, die Rechtsgleichheit zu wahren

(ASA 45, 263). Es schliesst ungleich lange Bemessungszeiträume an sich nicht aus, doch verlangt es, dass in jedem Fall die Gesetzesauslegung und die darauf gestützte Wahl nach gleichartigen Kriterien vorgenommen werden. Schwierigkeiten ergeben sich dabei nicht nur, weil im Einzelfall ähnliche, aber doch sachlich verschiedene Gesichtspunkte zu beurteilen sind, sondern auch aus der räumlichen Dezentralisierung der Rechtsanwendung, wie das z.B. hinsichtlich der Steuereinschätzung häufig der Fall ist, insbesondere bei der Steuerfestsetzung unselbständiger und selbständiger Erwerbender. Es ist Aufgabe der vorgesetzten Behörden, durch Verwaltungsanweisungen dafür zu sorgen, dass eine einheitliche Einschätzungspraxis innegehalten wird. Auch wenn das der Fall ist, mag es noch Anwendungsschwierigkeiten und im Effekt ungleiche Behandlungen geben. Der Steuerpflichtige, der gesetzmässig behandelt wird, kann aber nur dann beanspruchen, in gleicher Weise wie ein anderer Steuerpflichtiger allenfalls auch gesetzwidrig behandelt zu werden, wenn die Behörden die unrichtige Rechtsanwendung dulden, für die rechtsgleiche Veranlagung nichts vorkehren oder sonstwie erkennen lassen, dass sie nicht gewillt sind, eine sachlich nicht gerechtfertigte Praxis der Ungleichbehandlung aufzugeben (BGE 99 Ib 384). Die bernischen Steuerbehörden geben zu, dass in Einzelfällen eine rechtsungleiche Behandlung verschiedener Steuerpflichtiger bei der Wahl der Berechnungsperiode vorgekommen ist. Sie sind aber entschlossen, sie nach Möglichkeit zu verhindern. Aus den Akten des hängigen staatsrechtlichen Beschwerdeverfahrens betreffend die Staatssteuer 1971/1972 wird zudem klar ersichtlich, dass das Abstellen auf zwei Geschäftsabschlüsse im Falle des Beschwerdeführers nach der Praxis der kantonalen Steuerbehörden keineswegs einzigartig dasteht. Im Verfahren vor dem kantonalen Verwaltungsgericht hat nämlich die kantonale Steuerverwaltung eine Zusammenstellung der Veranlagungsbehörde beigelegt, in der zwölf Beispiele von Zwischenveranlagungen zufolge Wechsels von der unselbständigen zur selbständigen Erwerbstätigkeit aufgeführt sind. In zehn Fällen wurden zwei und in zwei Fällen drei Geschäftsabschlüsse der Veranlagung zugrundegelegt, was sich in zwei Fällen zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkte. Die kantonale Steuerverwaltung führte auch an, dass sich die Zahl der Beispiele von Zwischenveranlagungen mit einer zwei Jahre umfassenden

Berechnungsperiode bei Durchsicht sämtlicher Steuerakten mit Leichtigkeit vermehren liesse, was nicht zu bezweifeln ist. Die Rüge rechtsungleicher Behandlung erscheint daher in ihrer verallgemeinernden Form nicht berechtigt. b) (Begründung, weshalb aufgrund der zum Vergleich herangezogenen Fälle kein Anlass für die Annahme besteht, es liege eine bewusst oder unbewusst gewollte Ungleichbehandlung des Beschwerdeführers vor.) c) Der Beschwerdeführer beantragt darüber hinaus, es seien die Steuerakten von mehr als hundert Geschäftsleuten zu untersuchen, um festzustellen, ob bei ihrer erstmaligen Besteuerung als Selbständigerwerbende auch das Ergebnis des zweiten Geschäftsjahres einbezogen worden sei. Die Rekurskommission hat - wie bereits erwähnt - sowohl im staatsrechtlichen als auch im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren überzeugend dargelegt, dass zwar vereinzelt Fehleinschätzungen vorgekommen sind, dass sich die Steuerbehörden aber um eine sachgerechte und rechtsgleiche Praxis bemühen und dass der Einbezug des zweiten Geschäftsjahres in die Steuerberechnung im Falle des Beschwerdeführers keineswegs eine Ausnahme darstellt. Nachdem sich die Einschätzung des Beschwerdeführers dem Gesetzeszweck nach als sach- und systemgerecht erweist, ist dem Beweisantrag bereits aus diesen Gründen nicht zu entsprechen. Dem Beweisbegehren ist aber auch deshalb nicht stattzugeben, weil es zu wenig bestimmt ist; eine derart pauschale Angabe eines Beweisthemas genügt im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren nicht. Dass ihm die Vorinstanz im Rekursverfahren nicht entsprach, stellt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar, da der Beschwerdeführer in diesem Verfahren keinen förmlichen Beweisantrag gestellt hat und für die Rekurskommission keine Verpflichtung bestand, von Amtes wegen diese mit einem grossen und kaum zu rechtfertigenden Verwaltungsaufwand verbundene Untersuchung durchzuführen.
Das Abstellen auf den Ertrag der zwei in Frage stehenden Geschäftsperioden hält daher im vorliegenden Fall auch vor dem Gebot rechtsgleicher Behandlung stand.

4. Der Beschwerdeführer rügt ferner, dass das Einkommen, das er im Jahre 1969 als Parkwächter bezogen hat, in die Steuerberechnung für die 16. Wehrsteuerperiode einbezogen wurde.

Hinsichtlich der Besteuerung des Einkommens als Parkwächter im Jahre 1969 von Fr. 1'782.– ist Art. 42 WStB anwendbar. Diese Bestimmung sieht die Gegenwartsbesteuerung für jene Einkommensbestandteile vor, die durch den Berufswechsel betroffen werden. Das vom Zwischentaxationsgrund im Falle des Beschwerdeführers betroffene Einkommen ist das Erwerbseinkommen. Die Gegenwartsbesteuerung bedeutet für ihn, dass die Einkünfte aus den früheren Erwerbseinkommensquellen, d.h. sowohl aus der selbständigen als auch aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit ausscheiden, und dass an deren Stelle die aus der neuen Erwerbseinkommensquelle fliessenden Einkünfte treten. Das vom Beschwerdeführer 1969 als Parkwächter bezogene Einkommen wurde demnach zu Unrecht in die Gegenwartsbesteuerung einbezogen. In diesem Punkte ist daher die Beschwerde begründet.