Urteilskopf

110 Ib 313

53. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 7. Dezember 1984 i.S. X. gegen Steuerverwaltung des Kantons Bern und Kantonale Rekurskommission Bern (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Zwischenveranlagung wegen Übernahme eines zusätzlichen Restaurants (Art. 96 WStB); Bemessungsregeln in der folgenden Veranlagungsperiode (Art. 42 i.V.m. Art. 41 Abs. 4 WStB).

1. Voraussetzungen für die Vornahme einer Zwischenveranlagung wegen Aufnahme (bzw. Aufgabe) der Erwerbstätigkeit oder wegen Berufswechsels (E. 2a).

2. Die Aufnahme (bzw. Aufgabe) einer selbständigen oder unselbständigen Nebenerwerbstätigkeit ist im allgemeinen kein Zwischenveranlagungsgrund (E. 2b und c; Praxisänderung).

3. Die blosse Geschäftserweiterung stellt keinen Berufswechsel dar (E. 2d).

Regeste (fr):
Taxation intermédiaire en raison de la reprise d'un restaurant supplémentaire (art. 96 AIN); critères d'évaluation pour la période de taxation suivante (art. 42 en relation avec l'art. 41 al. 4 AIN).

1. Conditions pour procéder à une taxation intermédiaire en raison du début (ou de la cessation) d'une activité lucrative ou d'un changement de profession (consid. 2a).

2. Le début (ou la cessation) d'une activité lucrative accessoire dépendante ou indépendante ne donne en général pas lieu à taxation intermédiaire (consid. 2b et c; modification de la jurisprudence).

3. La simple extension d'une entreprise n'équivaut pas à un changement de profession (consid. 2d).

Regesto (it):
Tassazione intermedia a causa dell'assunzione di un ristorante supplementare (art. 96 DIN); criteri di valutazione per il periodo di tassazione seguente (art. 42 in relazione con l'art. 41 cpv. 4 DIN).

1. Condizioni per procedere ad una tassazione intermedia in seguito all'inizio (o alla cessazione) dell'attività lucrativa o al mutamento della professione (consid. 2a).

2. L'inizio (o la cessazione) di un'attività lucrativa accessoria dipendente o indipendente non dà in generale luogo a una tassazione intermedia (consid. 2b, c; cambiamento della giurisprudenza).

3. Il semplice ampliamento di un'azienda non costituisce un mutamento della professione (consid. 2d).

Sachverhalt ab Seite 314

X. ist seit mehreren Jahren Inhaber des Restaurants "A". Auf den 1. Juni 1977 übernahm er zusätzlich die Gaststätte "B". Die zuständigen Veranlagungsbehörden nahmen daraufhin auf den 1. Juni 1977 eine Zwischenveranlagung für den Rest der 19. Wehrsteuerperiode (1977/78) vor. Bei der Veranlagung für die Wehrsteuer der 20. Periode (1979/80) wichen die Steuerbehörden von den ordentlichen Bemessungsregeln ab und bezogen in Anwendung von Art. 42 i.V.m. Art. 41 Abs. 4 WStB den Ertrag des ersten Geschäftsjahres (1977/78) des neu übernommenen Restaurants "B" für beide Jahre der Berechnungsperiode in die Veranlagung ein. X. verlangt die Aufhebung der Zwischenveranlagung für die 19. Wehrsteuerperiode und die Bemessung der Wehrsteuer der 20. Periode nach den ordentlichen Bemessungsregeln. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut aus den folgenden

Erwägungen

Erwägungen:

1. Nach dem System des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer (WStB) wird das steuerpflichtige Einkommen in der Regel für eine zweijährige Veranlagungsperiode nach dem Durchschnitt der jährlichen Einkünfte bemessen, die der Steuerpflichtige in den beiden vorangegangenen Jahren (Berechnungsperiode) erzielte (Art. 41 Abs. 1 und 2 WStB). Schwankungen in der Höhe des Einkommens sollen sich im allgemeinen in der nachfolgenden Veranlagungsperiode auf die Wehrsteuer auswirken und derart auf die Dauer ausgleichen. Die Zwischenveranlagung ist nachträglich für die in Art. 96 Abs. 1 WStB genannten dauernden Veränderungen der Veranlagungsgrundlagen eingeführt worden, bei denen es sich als Härte erweisen würde, wenn die Anpassung der Veranlagung erst in der folgenden Veranlagungsperiode möglich wäre (vgl. dazu die Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die Ausführung der Finanzordnung 1951-1954, vom 4. Dezember 1950, BBl 1950 III 572; PERRET, Eine wichtige Neuerung im Wehrsteuerrecht 1951-1954, ASA 19, 417 ff.). In diesen Fällen ist für den Rest der Veranlagungsperiode bezüglich der von der Änderung betroffenen Einkommensbestandteile eine Zwischenveranlagung zu treffen, wobei der Steuer das nach Eintritt der Änderung erzielte, auf ein Jahr berechnete Einkommen zugrunde zu legen ist (Art. 96 Abs. 1 i.V.m. Art. 41 Abs. 4 WStB; vgl. auch BGE 109 Ib 11 /12 E. 1). In der folgenden Veranlagungsperiode ist sodann für die Bemessung

der von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile ebenfalls das nach Eintritt der Änderung erzielte und auf ein Jahr umgerechnete Einkommen heranzuziehen (Art. 42 i.V.m. Art. 41 Abs. 4 WStB). Zwischenveranlagungen vermögen von vornherein nicht alle Härten, die sich aus dem System der Vergangenheitsbemessung ergeben können, aus der Welt zu schaffen. Die Aufzählung der Zwischenveranlagungsgründe in Art. 96 WStB ist abschliessend (BGE 109 Ib 11; BGE 101 Ib 401 E. 2; ASA 53, 190 E. 2; KÄNZIG, Wehrsteuer, 2. Aufl., N 2 zu Art. 42 WStB; MASSHARDT, Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, N 6 zu Art. 96 WStB, je mit vielen weiteren Nachweisen). Zudem ist diese Bestimmung einschränkend auszulegen, da Zwischenveranlagungen grundsätzlich Ausnahmen bleiben sollen (ASA 53, 190 E. 2 in fine).

2. Gemäss Art. 96 Abs. 1 WStB ist eine Zwischenveranlagung unter anderem vorzunehmen, wenn sich die Veranlagungsgrundlagen bei einer natürlichen Person wegen Aufnahme der Erwerbstätigkeit oder wegen Berufswechsels dauernd verändert haben. a) Mit der Aufnahme (bzw. Aufgabe) der Erwerbstätigkeit und mit dem Berufswechsel ist eine dauernde Veränderung der Veranlagungsgrundlagen nicht notwendig verbunden, weshalb diese Zwischenveranlagungsgründe in einem einschränkenden Sinne zu verstehen sind. So ist es zwar denkbar, dass ein Steuerpflichtiger mehrfach seine Erwerbstätigkeit aufnimmt und wieder aufgibt; in der Regel

bilden solche Vorgänge aber keine Zwischenveranlagungsgründe, wenn sie in kurzen Zeitabständen aufeinanderfolgen (nicht publiziertes Urteil vom 22. März 1984 i.S. O., E. 3). Im allgemeinen ist eine Zwischenveranlagung nur einmal vorzunehmen beim Eintritt in das Erwerbsleben (vgl. das zitierte Urteil; KÄNZIG, a.a.O., 2. Aufl., N 5 zu Art. 42 WStB; MASSHARDT, a.a.O., N 13 zu Art. 42 und N 7 zu Art. 96 WStB) und bei der alters- und gesundheitsbedingten Aufgabe der Erwerbstätigkeit (vgl. BGE 109 Ib 10 ff.; ASA 53, 188 ff.). Ein Berufswechsel ist bei einem Steuerpflichtigen zwar mehrfach denkbar, führt aber nur zu einer Zwischenveranlagung, wenn damit eine grundlegende Umstellung der Tätigkeit verbunden ist (wie etwa beim Übergang von einer unselbständigen zu einer selbständigen Tätigkeit oder umgekehrt; BGE 101 Ib 403 E. 2b; KÄNZIG, a.a.O., 2. Aufl., N 26 zu Art. 42 WStB, mit weiteren Nachweisen) oder wenn bei einer tiefgreifenden Umstellung der Tätigkeit eine besonders einschneidende

BGE 110 Ib 313 S. 316

und dauerhafte Veränderung der Einnahmenstruktur eintritt (BGE 101 Ib 403 E. 2b; vgl. auch ASA 53, 190/191 E. 3b). Zwischenveranlagungen wegen Aufnahme bzw. Aufgabe der Erwerbstätigkeit sowie wegen Berufswechsels setzen eine tiefgreifende strukturelle Änderung der gesamten beruflichen Situation voraus, bei der eine Aufrechterhaltung der ordentlichen Veranlagung im Rahmen der zweijährigen Veranlagungsperiode sich nicht mehr rechtfertigen liesse. b) Die Aufnahme bzw. Aufgabe einer unselbständigen Nebenerwerbstätigkeit führt im allgemeinen zu keiner tiefgreifenden strukturellen Änderung der gesamten beruflichen Situation. Dies trifft erst recht zu auf Selbständigerwerbende, die ihre Erwerbstätigkeit teilweise ausdehnen oder einschränken. Denn bei Selbständigerwerbenden ist eine Unterscheidung zwischen Haupt-, Neben- und Teilzeiterwerbstätigkeit oft praktisch nicht möglich (vgl. zu den sich dabei stellenden Problemen BEER, Die Zwischenveranlagung bei Aufnahme, resp. Aufgabe der Erwerbstätigkeit sowie bei Berufswechsel, Diss. Bern 1979, S. 81 ff.). Deshalb kann auch die Aufnahme bzw. Aufgabe einer "konkurrierenden", aber mit der fortgeführten bisherigen Aktivität sachlich zusammenhängenden Erwerbstätigkeit nicht als tiefgreifende strukturelle Änderung betrachtet werden, die eine Zwischenveranlagung nach Art. 96 WStB wegen Aufnahme bzw. Aufgabe der Erwerbstätigkeit rechtfertigen würde (vgl. M. MASSHARDT, a.a.O., N 13 zu Art. 42 und N 7 zu Art. 96 WStB; BEER, a.a.O., S. 81 ff.; noch offengelassen in ASA 46, 503 E. 3b in fine). c) Das Bundesgericht hat in BGE 101 Ib 398 ff. bei der Aufgabe einer von mehreren unselbständigen Nebenerwerbstätigkeiten unter bestimmten Umständen eine Zwischenveranlagung zugelassen. Dabei ist es von der früheren Praxis der kantonalen Wehrsteuerveranlagungsbehörden (vgl. dazu KÄNZIG, Die Zwischenveranlagung wegen Aufnahme und Aufgabe der Erwerbstätigkeit, ASA 45, 179) abgewichen, eine Zwischenveranlagung wegen Aufgabe der Erwerbstätigkeit nur vorzunehmen, wenn aus Alters- oder Gesundheitsgründen die Haupterwerbstätigkeit aufgegeben wird (vgl. etwa ASA 14, 295 E. 5b). Nach BGE 101 Ib 403 ff. E. 2c und 3 könnten Zwischenveranlagungen wegen Aufnahme bzw. Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit beim gleichen Steuerpflichtigen entgegen der oben erwähnten Regel (vgl. E. 2a) mehrfach vorkommen, allenfalls sogar wenn keine tiefgreifende strukturelle Änderung der gesamten beruflichen Situation eingetreten ist.

BGE 110 Ib 313 S. 317

Daran kann nicht festgehalten werden. Die Begründung jenes Entscheids beruht im übrigen darauf, dass das Erwerbseinkommen eines Steuerpflichtigen nach seinen verschiedenen Quellen aufgeteilt und das Hinzutreten bzw. der Wegfall eines Teilerwerbseinkommens aus einer einzelnen Erwerbsquelle als Zwischenveranlagungsgrund betrachtet wird. Art. 96 WStB sieht zwar vor, dass eine neue Veranlagung für die von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile (éléments du revenu, elementi del reddito) vorzunehmen ist, verlangt ei-

ne derartige Betrachtungsweise der Zwischenveranlagungsgründe aber weder nach seinem Wortlaut noch nach seinem Sinn als Norm mit Ausnahmecharakter (vgl. vorne E. 1). Mit dem Art. 21 WStB zugrundeliegenden Einkommensverständnis, der Gesamtreinvermögenszugangstheorie mit Vergangenheitsbemessung (vgl. dazu KÄNZIG, Wehrsteuer, 2. Aufl., N 2 zu Art. 21 WStB; ähnlich BGE 108 Ib 228 /229 E. 2a), steht die Gegenwartsbesteuerung nur für einzelne Einkommensbestandteile ohnehin in einem gewissen Spannungsverhältnis und ist deshalb nur mit Zurückhaltung zu wählen. Beim Entscheid, ob ein Zwischenveranlagungsgrund von Art. 96 WStB gegeben ist, ist daher nicht die einzelne Erwerbsquelle zu betrachten, sondern die berufliche, gewerbliche oder unternehmerische Tätigkeit eines Steuerpflichtigen und das daraus resultierende Erwerbseinkommen in seiner Gesamtheit. d) Die blosse Geschäftserweiterung stellt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung keinen Berufswechsel im Sinne von Art. 96 WStB dar (ASA 46, 497 ff.). Auch die blosse Erweiterung eines Handelsunternehmens durch Angliederung neuer Geschäftszweige, welche sich in das Bestehende einfügen und die Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen nicht grundlegend verändern, bildet keinen Zwischenveranlagungsgrund; das gleiche gilt für die Aufgabe einer Abteilung oder Filiale bei Fortführung des Gesamtgeschäftes (ASA 46, 501 E. 3a; vgl. auch KÄNZIG, a.a.O., 2. Aufl., N 23 zu Art. 42 WStB; PICHON, La taxation intermédiaire en raison du début ou de la cessation de l'activité lucrative et d'un changement de profession, StR 37 (1982) S. 520/521). Wenn dagegen neue Geschäftszweige im Gesamtbild des Unternehmens sofort das Übergewicht erhalten und wegen ihrer Andersartigkeit (Fehlen einer unmittelbaren Beziehung zum bisherigen Unternehmensbereich) die Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen grundlegend verändern, so ist der Zwischenveranlagungsgrund des Berufswechsels gegeben (ASA 46, 502).

BGE 110 Ib 313 S. 318

3. Durch die Übernahme des Restaurants "B" zusätzlich zum bereits vorher betriebenen Restaurant "A" hat sich die unternehmerische Tätigkeit des Beschwerdeführers strukturell nicht grundlegend verändert. Der Beschwerdeführer, der schon vor dem 1. Juni 1977 als Restaurateur tätig war, hat mit der Übernahme des zweiten Restaurants keinen Berufswechsel vollzogen. Ebensowenig handelt es sich dabei um eine Aufnahme der Erwerbstätigkeit. Der Beschwerdeführer hat zwar seine Geschäftstätigkeit quantitativ erheblich ausgeweitet. Auf den 1. Juni 1977 trat zum bisherigen Erwerbseinkommen des Beschwerdeführers dasjenige aus einer weiteren gleichartigen Erwerbseinkommensquelle hinzu. Doch ändert sich die gesamte Einkommensstruktur dadurch nicht wesentlich. Es verhält sich nicht grundlegend anders als bei der Aufnahme einer unselbständigen Nebenerwerbstätigkeit durch einen bereits hauptberuflich unselbständig Erwerbstätigen. Da der Beschwerdeführer weder eine Erwerbstätigkeit aufgenommen noch einen Berufswechsel vollzogen hat, sind die Voraussetzungen für die Vornahme einer Zwischenveranlagung nicht erfüllt. Die von den Steuerbehörden des Kantons Bern auf den 1. Juni 1977 hin zu Unrecht verfügte Zwischenveranlagung ist somit aufzuheben.

4. Die in Art. 42 WStB aufgeführten Gründe, die in der folgenden Veranlagungsperiode eine Abweichung von den ordentlichen Bemessungsregeln verlangen, decken sich mit den Zwischenveranlagungsgründen nach Art. 96 WStB. Liegt in der Übernahme eines gleichartigen Betriebes durch einen bereits eine Unternehmung führenden Selbständigerwerbenden kein Zwischenveranlagungsgrund, so ist die Wehrsteuer in der folgenden Veranlagungsperiode nach den ordentlichen Regeln von Art. 41 Abs. 1 und 2 WStB zu bemessen.
Im vorliegenden Fall hätte somit der Reingewinn des Restaurants "B" im ersten Geschäftsjahr 1977/78 bei der Bemessung der Wehrsteuer für die 20. Periode (1979/80) nur einmal herangezogen werden dürfen. Die Beschwerde ist daher auch hinsichtlich der 20. Wehrsteuerperiode gutzuheissen und die Sache zur neuen Veranlagung an die zuständigen Behörden zurückzuweisen.