

Zwischenveranlagung

Berufswechsel

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 8. Oktober 1999

Eine Zwischentaxation wegen Berufswechsels setzt eine tiefgreifende qualitative Veränderung der beruflichen Gesamtsituation und der Einnahmestruktur voraus. Der Wegfall der Führungsverantwortung für 400 Mitarbeiter verbunden mit einer Lohneinbusse von rund 70% genügen für sich allein nicht.

(Vgl. auch Entscheid des Verwaltungsgerichts Basel-Landschaft vom 17.12.1997, in BStPra, Band XIV, S. 198 ff.).

Tatsachen:

A. Bis zum 31. Juli 1993 arbeitete X als «Area Vice President» für die Y Europe, wobei die Tochtergesellschaften und Joint-ventures des Y-Konzerns in den Benelux-Staaten, in Skandinavien, Mexiko, Spanien, Deutschland und in der Schweiz in seinen Zuständigkeitsbereich fielen. In dieser Funktion war er Vorgesetzter von ungefähr 400 Mitarbeitern und wurde mit einem Jahresgehalt von über Fr. 300'000.– entlohnt.

Auf den 1. November 1993 gründete X als Alleinaktionär das Unternehmen W Associates AG (Aktienkapital Fr. 200'000.–; nachfolgend: W). Dieses ist wie die Y im Bereich der pharmazeutischen Produkte tätig. X ist neben seiner Funktion als Verwaltungsratspräsident offenbar der einzige Angestellte der W; gemäss seinen unbestrittenen Angaben arbeitet er einerseits als Unternehmensberater und übernimmt andererseits die Aufgabe, für die Geschäftspartner der W neue Kunden in Amerika und Europa zu suchen. Im ersten Geschäftsjahr (1994) bezog er dafür ein Gehalt von Fr. 93'759.–; 1995 betrug sein Salär Fr. 114'462.–.

B. Mit Schreiben vom 1. Dezember 1994 und 23. Mai 1996 ersuchte X die Steuerbehörden um eine Zwischenveranlagung infolge Berufwechsels. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft lehnte das Gesuch für die direkte Bundessteuer am 7. August 1996 ab und bestätigte die (definitive) Veranlagung vom 21. März 1994 für die Steuerperiode 1993/94. Eine dagegen erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 29. August 1996 abgewiesen. Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft schützte dies am 20. Dezember 1996 auf Beschwerde hin.

C. Hiergegen hat X am 5. Mai 1997 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid der Steuer-

rekurskommission aufzuheben und per 1. August 1993, eventuell spätestens per 1. November 1993, aufgrund «der unbestrittenen Einkommenszahlen» eine Zwischenveranlagung anzuordnen. Zur Begründung bringt er vor, einen Berufswechsel im Sinne von Art. 96 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) vollzogen zu haben.

Die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung (Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben) schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1. a) Gegen den angefochtenen Entscheid der Steuerrekurskommission steht die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht offen (Art. 112 Abs. 1 BdBSt bzw. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Der im vorinstanzlichen Verfahren unterlegene Beschwerdeführer ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde legitimiert (Art. 103 lit. a OG).

b) Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 Abs. 1 lit. a und b OG). Allerdings ist das Bundesgericht an die Feststellung des Sachverhalts gebunden, wenn – wie im vorliegenden Fall – eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (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 117 Ib 114 E. 4a S. 117, mit Hinweis).

2. a) Nach dem System des vorliegend noch anwendbaren Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer wird das steuerpflichtige Einkommen in der Regel für eine zweijährige Veranlagungsperiode bemessen. Dabei wird auf den Durchschnitt der Einkünfte abgestellt, die der Steuerpflichtige in der Berechnungsperiode, welche die beiden vorangegangenen Jahre umfasst, erzielt hat (Vergangenheitsbemessung; Art. 41 Abs. 1 und 2 BdBSt). Schwankungen der Einkommenshöhe wirken sich auf die direkte Bundessteuer im allgemeinen erst in der nachfolgenden Veranlagungsperiode aus, werden jedoch auf die Dauer ausgeglichen (vgl. BGE 115 Ib 8 E. 2 S. 9 f.).

b) Ausnahmsweise wird eine Zwischenveranlagung vorgenommen: Sie ist für Fälle vorgesehen, in denen sich die Veranlagungsgrundlagen aus einem der in Art. 96 Abs. 1 BdBSt abschliessend aufgezählten Gründe dauernd verändern. Die von der Änderung betroffenen Einkommensbestandteile werden für den Rest der Veranlagungsperiode einer Gegenwartsbemessung unterzogen, wobei der Steuer das nach Eintritt der Änderung erzielte, auf ein Jahr berechnete Einkommen zugrunde zu legen ist (Art. 96 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 41 Abs. 4 BdBSt). Die Möglichkeit einer Zwischenveranlagung – bzw. der ausnahmsweise Übergang zur Gegenwartsbemessung – vermag von vornherein nicht alle Härten, die sich aus dem System der Vergangenheitsbemessung ergeben können, zu beseitigen. Sie kann nicht nur zugunsten, sondern, unter den in Art. 96 Abs. 1 BdBSt genannten Voraussetzungen, auch zuungunsten des Steuerpflichtigen vorgenommen werden und soll deshalb grundsätzlich eine Ausnahme bilden; Art. 96 BdBSt ist einschränkend auszulegen (vgl. BGE 115 Ib 8 E. 2 S. 10, mit Hinweisen).

3. a) Das Erwerbseinkommen einer natürlichen Person wird unter anderem dann einer Zwischenveranlagung unterzogen, wenn sich die Veranlagungsgrundlagen dauernd und wesentlich verändert haben, weil der Steuerpflichtige einen Berufswechsel vorgenommen hat (Art. 96 Abs. 1 BdBSt). Ein solcher ist nach der Rechtsprechung nur mit Zurückhaltung anzunehmen: Vorausgesetzt wird eine derart tiefgreifende strukturelle Änderung der gesamten beruflichen Situation, dass es sich nicht mehr rechtfertigen liesse, die ordentliche Veranlagung im Rahmen der zweijährigen Vergangenheitsbemessung aufrecht zu erhalten. Dies ist grundsätzlich bei einem Wechsel von unselbständiger zu selbständiger Erwerbstätigkeit (oder umgekehrt) der Fall (festes Salär und Gewinnungskosten auf der einen, Risiko und Abhängigkeit von der Wirtschaftslage auf der anderen Seite). Eine dauernde und tiefgreifende Änderung der Veranlagungsgrundlagen kann auch eintreten, wenn der Steuerpflichtige in einem anderen Fachgebiet tätig wird, in dem er die im bisherigen Beruf erworbenen Kenntnisse und Erfahrungen nicht mehr fruchtbar machen kann oder sich sein Einkommen nach wesentlich anderen Kriterien bestimmt und entwickelt.

b) Ob die eingetretene Änderung der beruflichen Situation eine Zwischenveranlagung rechtfertigt, lässt sich nur unter Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalls beurteilen. 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. Die mit solchen Entwicklungen üblicherweise verbundenen Einkommenschwankungen gleichen sich auf die Dauer aus; sie können in der ordentlichen Veranlagung hinreichend berücksichtigt werden, so dass eine Zwischentaxation nicht erforderlich ist, um ein Auseinanderklaffen zwischen Steuerbelastung und wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu vermeiden (vgl. BGE 115 Ib 8 E. 3c S. 11 f., mit Hinweisen).

4. a) Nach Massgabe dieser Kriterien erfüllen die Veränderungen, welche die Tätigkeit des Beschwerdeführers erfahren hat, die Voraussetzungen für einen Berufswechsel nicht: Der Beschwerdeführer ist – wie die Vorinstanz zu Recht festgehalten hat – weiterhin als Unselbständigerwerbender im kaufmännischen Bereich in der gleichen Branche tätig. Ein beruflicher Wechsel innerhalb desselben Fachgebiets führt indessen nur dann (ausnahmsweise) zu einer Zwischenveranlagung, wenn der Steuerpflichtige seine Tätigkeit tiefgreifend umstellt und sich dadurch seine Einnahmenstruktur besonders einschneidend und dauerhaft verändert (vgl. BGE 115 Ib 8 E. 3b S. 11, mit Hinweisen). Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

b) Es trifft wohl zu, dass mit dem Stellenwechsel ein Wandel des vormaligen Verantwortlichkeitsbereichs des Beschwerdeführers einherging. War dieser zuvor in einem multinationalen Konzern in leitender Stellung beschäftigt und mit der Führung von ca. 400 Mitarbeitern betraut, so ist er jetzt offenbar der einzige Angestellte der von ihm gegründeten Aktiengesellschaft. Bei seiner neuen Tätigkeit vermag er jedoch die bisher erworbenen – pharmazeutischen wie kommerziellen – Kenntnisse und Erfahrungen fruchtbar zu machen: Er ist nach eigenen Angaben damit befasst, Unternehmen der Pharmazie-Branche bei der Suche nach Kunden in Amerika und Europa zu unterstützen sowie in den Bereichen Strategie, Umstrukturierung und Export von Produkten zu beraten. Als leitender Angestellter eines Grossunternehmens hatte der Beschwerdeführer nicht völlig andere Pflichten; bereits deshalb liegt keine gesamthaft neue Aufgabenstruktur vor (vgl. BGE 115 Ib 8 E. 4b S. 12). Im Übrigen ist das Argument nicht zu hören, der Beschwerdeführer habe sich zwar nicht zivilrechtlich, aber doch wirtschaftlich selbständig gemacht. Dem Umstand, dass dieser in der Form von Aktienkapital eigene finanzielle Mittel investiert hat, kommt keine besondere Bedeutung zu. Weder Gesetz noch Praxis kennen eine «Sonderkategorie» für Unselbständigerwerbende, welche insoweit ein «unternehmerisches Moment» aufweisen, als sie für ihr eigenes Unternehmen tätig sind; zwischen der W als juristischer Person und dem Beschwerdeführer als deren Angestellter ist klar zu unterscheiden. Eine Verwischung der scharfen Trennung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit ist abzulehnen.

c) Der Stellenwechsel des Beschwerdeführers hat zu einer deutlichen Reduktion von dessen Jahresgehalt geführt. Entscheidend ist jedoch, dass sich die Struktur der Einnahmen des Beschwerdeführers nicht (besonders einschneidend und dauerhaft) verändert hat. Dieser erzielt an seiner neuen Stelle weiterhin Lohneinkommen, das – soweit ersichtlich – nicht nach grundsätzlich anderen Grundlagen ausgerichtet wird. Die blossе Verminderung des laufenden Erwerbseinkommens führt (wie umgekehrt auch die Erhöhung) noch nicht zu einer Zwischenveranlagung, selbst wenn die Einbusse – wie im vorliegenden Fall – erheblich ist. Dass der Lohn um rund siebenzig Prozent abnahm, genügt ohne ausreichende qualitative Veränderung der Tätigkeit und der Einnahmenstruktur nicht für eine Zwischenveranlagung. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass dem Beschwerdeführer gemäss Steuerveranlagung 1993/94 eine jährliche Gesamtsteuerbelastung (Bund, Kanton und Gemeinden) erwächst, welche offenbar in etwa dem Jahresverdienst 1994 entspricht.

5. a) Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz zu Recht verneint, dass die Voraussetzungen für eine Zwischenveranlagung aufgrund eines Berufswechsels vorliegen; die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich als unbegründet.

b) Dem Verfahrensausgang entsprechend ist der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Parteientschädigung ist keine auszurichten (Art. 159 OG).

Demgemäss wird erkannt:

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.