

Zwischenveranlagung

Aufgabe einer Nebenerwerbstätigkeit

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 239/1995 vom 15. Dezember 1995

Die Aufgabe eines Nebenerwerbs gibt nur dann zu einer Zwischentaxation Anlass, wenn dadurch mindestens 30% der gesamten Erwerbseinkünfte (Haupt- und Nebenerwerb) wegfallen.

Sachverhalt:

1. In den definitiven Veranlagungen 1993/94 vom 27. Dezember resp. 28. Dezember 1994, Rechnungen Nr. 93/11 und Nr. 94/11, wurde das Einkommen aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit aufgrund der Lohnausweise 1991/92 bemessen. Aus gesundheitlichen Gründen hat der Steuerpflichtige per Ende 1992 den unselbständigen Nebenerwerb (Geschäftsführer einer Stiftung) aufgegeben. Das Einkommen aus unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit betrug 1991/92 Fr. 73827.- im Durchschnitt.

2. a) Dagegen erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 26. Januar 1995 Einsprache mit dem Begehr, es sei das steuerbare Durchschnittseinkommen für die Periode 1993/94 im Betrage von Fr. 324263.- abzüglich Fr. 73827.- entsprechend Fr. 250440.- steuerbares Einkommen neu festzusetzen.

Der Einsprecher begründete sein Begehr im wesentlichen wie folgt:

Der Unterzeichnate erfülle die Voraussetzungen für eine Zwischentaxation gemäss Gesetz und Praxis. Der Wegfall der unselbständigen Erwerbstätigkeit stelle eine grundlegende Änderung der Erwerbstätigkeit beim Unterzeichneten dar. Die Reduktion des Gesamt-Arbeitspensums, d.h. die Aufgabe der unselbständigen Nebenerwerbstätigkeit sei aus gesundheitlichen Gründen erfolgt. Die damit verbundene Einkommensreduktion sei somit auf eindeutig objektivierbare, nicht wirtschaftliche Gründe zurückzuführen. Der Wegfall eines Einkommens in der Höhe von Fr. 73827.- stelle für sich allein schon eine wesentliche und tiefgreifende Veränderung der Einkommenssituation im Sinne von Gesetz und Praxis dar. Im Verhältnis zum Gesamteinkommen betrage das weggefallene Nebenerwerbseinkommen 24,9 %, bei Zurechnung des Einkommens der Ehefrau 22,8 %. Dieses Ausmass sei erheblich, da eine sichere Existenzgrundlage weggefallen und der Unterzeichnate allein auf die Quelle seiner selbständigen Erwerbstätigkeit angewiesen sei.

b) Mit Entscheid vom 11. Mai 1995 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie im wesentlichen an, der Wegfall oder die Aufnahme eines Nebenerwerbs stelle in der Regel keinen Zwischentaxationsgrund dar, da dadurch die Erwerbsgrundlagen nicht dauernd verändert würden. Aufgrund des Entscheides der kantonalen Steuerrekurskommission (publ. BLStPr, Bd. VIII, S. 283) sei jedoch nicht darauf abzustellen, ob eine Haupt- oder Nebenerwerbstätigkeit vorliege. Zu prüfen sei lediglich, ob der Einfluss des Wegfalls einer Erwerbsquelle auf das gesamte Erwerbseinkommen wesentlich sei. Die Grenze zwischen wesentlicher und unwesentlicher Änderung des Einkommens liege aufgrund der basellandschaftlichen Praxis im Bereich von 30%. In casu entspreche der durchschnittlich wegfallende Nebenerwerb nur 25% des Gesamterwerbs. Die Vornahme einer Zwischenveranlagung infolge Aufgabe eines Nebenerwerbs sei somit nicht gegeben.

3. Mit Schreiben vom 12. Juni 1995 erhob der Vertreter des Pflichtigen Beschwerde (recte: Rekurs) und beantragte, in Aufhebung des Einspracheentscheides der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 11. Mai 1995 sei festzustellen, dass die Voraussetzungen für die Durchführung einer Zwischenveranlagung hinsichtlich der Aufgabe der unselbständigen

Erwerbstätigkeit erfüllt sind, weshalb die Sache zur Durchführung einer solchen an die Beschwerdegegnerin (recte: Rekursgegnerin) zurückzuweisen sei. Unter o/e Kostenfolge.

Zur Begründung machte der Vertreter des Rekurrenten im wesentlichen folgendes geltend:

Gemäss neuerer Rechtsprechung stehe ausser Zweifel, dass das Versiegen einer Erwerbsquelle einen Zwischenveranlagungsgrund darstelle, wenn gewisse qualitative und quantitative Voraussetzungen erfüllt seien. In qualitativer Hinsicht werde verlangt, dass die Änderung der Erwerbssituation dauernd und auf einen objektiven Grund zurückzuführen sei. Diese qualitativen Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall erfüllt. Ob eine Erwerbsverminderung in quantitativer Hinsicht für die Durchführung einer Zwischenveranlagung genüge, ergebe sich nach der Systematik des basellandschaftlichen Rechts aus § 92 Abs. 2 StG insofern, als die Einkommensveränderung mindestens 25% oder aber mindestens Fr. 5000.- betragen müsse. Diese alternativ formulierte Voraussetzung sei klarerweise gegeben. Nach Auffassung des Unterzeichneten bestehe kein Raum, bei den Tatbeständen gemäss § 92 Abs. 1 StG ergänzend ein zusätzliches quantitatives Kriterium einzuführen. Es bestehe hier nämlich ein grundsätzlicher Unterschied zur bundesgesetzlichen Regelung, bei der das quantitative Kriterium nicht ausdrücklich geregelt sei, weshalb dessen Bestimmung im Rahmen der Rechtsanwendung im bundesrechtlichen System als notwendig erscheine. Im basellandschaftlichen Recht sei das quantitative Element abschliessend durch § 92 Abs. 2 StG geregelt. Selbst wenn man aber bei § 92 Abs. 1 StG ein quantitatives Element zulassen wollte, erscheine es als unverständlich, weshalb in Überschreitung der bundesgerichtlichen Praxis eine 30%-ige Änderung der Einkommenssituation und nicht - wie im Bundesrecht - eine 20 %-ige Veränderung verlangt werde, um die Änderung als massgeblich zu betrachten. Eine solche Praxis erscheine nicht nur als gesetzwidrig, sondern auch als unangemessen.

4. Mit Vernehmlassung vom 4. August 1995 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie im wesentlichen folgendes an: Für die Auslegung von § 92 Abs. 1 lit. c StG sei gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts im Einzelfall immer auf die Relation zwischen Haupt- und Nebenerwerbstätigkeit abzustellen (VGE vom 25.2.1981 in: BLVGE 1981, S. 44 ff.; VGE vom 9.2.1983 in: BLStPr, Bd. VIII, S. 177 ff.). Erst wenn die Nebenerwerbstätigkeit rund 30% der gesamten Erwerbsgrundlagen ausmachen würde, rechtfertige sich gemäss Praxis der Steuerverwaltung die Vornahme einer Zwischentaxation bei Aufnahme bzw. Aufgabe eines solchen Nebenerwerbs. Die Relation des Nebenerwerbs von Fr. 73826.- zum Gesamterwerb des Rekurrenten aus Erwerbstätigkeit von Fr. 318068.- liege bei 23% und damit unter dem Bereich von 30%, weshalb bei der Staatssteuer keine Zwischenveranlagung vorgenommen werden könne.

5. Mit Telefonat vom 11. Dezember 1995 ersuchte der Vertreter des Rekurrenten um persönliche Vorladung zur Verhandlung.

6. Die Parteien hielten an der heutigen Verhandlung an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 124 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Streitfalles zuständig.

Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall mehr als Fr. 8000.- beträgt, werden vom Präsidenten und vier Mitgliedern beurteilt (§ 129 Abs. 3 StG).

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt im vorliegenden Fall, ob die Steuerverwaltung zu Recht die Voraussetzungen zur Durchführung der vom Rekurrenten infolge Aufgabe seiner Nebenerwerbstätigkeit verlangten Zwischenveranlagung verneint hat.

3. a) Die Voraussetzungen, bei deren Vorliegen eine Zwischenveranlagung durchzuführen ist, sind in § 92 StG umschrieben. Danach ist zunächst erforderlich, dass eine der in § 92 Abs. 1 lit. a - e StG aufgeführten Voraussetzungen erfüllt ist, wobei im vorliegenden Fall ausschliesslich der Tatbestand der «dauernden Änderung der Erwerbsgrundlagen» (lit. c) von Interesse ist. Darüber hinaus muss die Zu- oder Abnahme der steuerbaren Einkommensteile insgesamt 25% oder mindestens Fr. 5000.- erreichen (Abs. 2). Die beiden Erfordernisse von § 92 Abs. 1 und 2 StG müssen nach konstanter Praxis des Verwaltungsgerichts kumulativ erfüllt sein (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts [VGE] vom 21. Juni 1989 i.S. X., in: Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide (BLVGE) 1989, S. 55 E. 1b mit weiteren Hinweisen). Wie dem Wortlaut der genannten Bestimmung entnommen werden kann, muss es sich ferner um eine dauernde Änderung der Erwerbsgrundlagen handeln. Eine solche liegt vor, wenn die finanziellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen auf unbestimmte und unabsehbare Zeit beeinflusst werden (BLVGE 1989, S. 55 E. 3 mit weiteren Hinweisen). Nach der Praxis der basellandschaftlichen Steuerveranlagungsbehörden wird als zeitliche Limite eine Dauer von zwei Jahren angenommen.

b) Im vorliegenden Fall ist die quantitative Voraussetzung gemäss § 92 Abs. 2 StG ohne jeden Zweifel gegeben. Durch die Aufgabe der Nebenerwerbstätigkeit erleidet der Rekurrent einen Einkommensverlust von Fr. 73827.-, was den gesetzlich verlangten Betrag von Fr. 5000.- um ein Vielfaches übersteigt. Diese Voraussetzung von § 92 Abs. 2 StG allein kann jedoch noch keine Zwischenveranlagung bewirken. Es ist daher zu prüfen, ob darüberhinaus auch eine dauernde Änderung der Erwerbsgrundlagen gemäss § 92 Abs. 1 lit. c StG vorliegt.

4. a) Das gesamte Erwerbseinkommen des Rekurrenten besteht aus zwei Erwerbsquellen. Es ist daher zu prüfen, ob und inwieweit die Reduktion einer dieser Quellen bereits den Grund für eine Zwischenveranlagung im Sinne von § 92 Abs. 1 lit. c StG bilden kann.

b) Im Bundessteuerrecht wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass Einkommen, die sich aus mehr als einer Quelle zusammensetzen, zueinander im Verhältnis von Haupt- zu Nebenerwerb stehen. Der Wegfall eines Nebenerwerbs allein stellt aber noch keine wesentliche Veränderung des Einkommens dar (H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, 1985, S. 251 und S. 442). Erzielt ein Steuerpflichtiger jedoch sein Gesamteinkommen aus mehreren gleichwertigen Quellen, kann die Aufgabe einer dieser Tätigkeiten insoweit Grund für eine Zwischenveranlagung sein, als die Einstellung diejenige Erwerbstätigkeit betrifft, der er zur Hauptsache seine Arbeitszeit gewidmet und aus welcher er einen Hauptteil seiner Einkünfte bezogen hat (H. Masshardt, a.a.O., S. 442). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht dahingehend präzisiert, dass bei mehreren gleichwertigen Einkommensquellen nicht darauf abgestellt werden könne, ob eher eine hauptsächliche Tätigkeit oder eine Nebenerwerbstätigkeit aufgegeben worden sei. Es sei lediglich der Einfluss des Wegfalls einer Erwerbsquelle auf das Gesamteinkommen zu prüfen. Wenn die Änderung des Gesamteinkommens wesentlich sei, liege ein Grund für eine Zwischenveranlagung vor (BGE 101 Ib 401 E. 2a).

c) Das Verwaltungsgericht hat mit Urteil vom 9. Februar 1983 i.S. X die kantonale Steuerpraxis in diesem Bereich gegenüber der Bundessteuer insofern ausgedehnt, als auch bei einem eindeutigen Nebenerwerb eine Zwischentaxation vorgesehen werden kann. Danach ist es nicht zulässig, einen Nebenerwerb zum vornherein als nicht erheblichen Beitrag an die Erwerbsgrundlage zu betrachten und eine Zwischentaxation in diesen Fällen generell auszuschliessen. Vielmehr ist für die Auslegung von § 92 Abs. 1 lit. c StG im Einzelfall immer auf die Relation zwischen Haupt- und Nebenerwerb abzustellen.

d) Als Konsequenz dieses Verwaltungsgerichtsentscheides hat die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft diese Praxis in der Kurzmitteilung Nr. 101 vom 3. Mai 1984 aufgenommen. Darin wird festgehalten, dass bei der Staats-, Gemeinde-

sowie bei der direkten Bundessteuer bei Wegfall eines Nebenerwerbs eine Zwischentaxation durchzuführen sei, wenn das weggefallene Nebenerwerbseinkommen mindestens 30% des früheren Erwerbs- oder Ersatzeinkommens (und mind. Fr. 5000.-) ausmacht.

5. a) Nachfolgend ist nun zu untersuchen, ob der Rekurrent durch die Aufgabe des unselbständigen Nebenerwerbs als Geschäftsführer einer Stiftung und der damit verbundenen Reduktion des Erwerbseinkommens um 25% des ursprünglichen Betrages eine dauernde und wesentliche Einkommensveränderung erfahren hat.

b) Dauernd sind Einkommensveränderungen, wenn sie die finanziellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen auf unbestimmte und unabsehbare Zeit beeinflussen. Bei ganzer oder teilweiser Aufgabe der Erwerbstätigkeit ist daher immer zu prüfen, ob die Einkommensquelle nicht nur vorübergehend ausfällt, was keine Zwischentaxation zur Folge hätte.

Im vorliegenden Fall ist der unselbständige Nebenerwerb als Geschäftsführer aus gesundheitlichen Gründen nicht vorübergehend, sondern endgültig reduziert worden. Daher liegt eine dauernde Reduktion der Erwerbstätigkeit vor.

c) Wie oben dargelegt, gehen das Verwaltungsgericht als auch die Steuerverwaltung in Anlehnung an eine langjährige und gefestigte Praxis davon aus, dass bei Wegfall eines Nebenerwerbs eine Zwischentaxation durchzuführen sei, wenn das weggefallene Nebenerwerbseinkommen mindestens 30% des früheren Erwerbs- oder Ersatzeinkommens (und mind. Fr. 5000.-) ausmacht.

Im vorliegenden Fall beträgt die Relation zwischen Haupterwerb (Fr. 296046.-) und Nebenerwerb (Fr. 73827.-) 25%. Die für eine Zwischenveranlagung erforderliche 30%-ige Relation ist demzufolge nicht erreicht worden.

Folgerichtig hat die Vorinstanz praxisgemäß keine Zwischenveranlagung vorgenommen.

d) In seiner Rekurrsschrift vom 12. Juni 1995 bringt der Vertreter des Rekurrenten vor, dass nach seiner Auffassung kein Raum bestehe, bei den Tatbeständen gemäss § 92 Abs. 1 StG ergänzend ein zusätzliches quantitatives Kriterium (Relation von 30%) einzuführen. Es bestehe hier nämlich ein grundsätzlicher Unterschied zur bundesgesetzlichen Regelung, bei der das quantitative Kriterium nicht ausdrücklich geregelt sei, weshalb dessen Bestimmung im Rahmen der Rechtsanwendung im bundesrechtlichen System als notwendig erscheine. Im basellandschaftlichen Recht sei das quantitative Element abschliessend durch § 92 Abs. 2 StG geregelt. Selbst wenn man aber bei § 92 Abs. 1 StG ein quantitatives Element zulassen wollte, erscheine es als unverständlich, weshalb in Überschreitung der bundesgerichtlichen Praxis eine 30%-ige Änderung der Einkommenssituation, und nicht - wie im Bundesrecht - eine 20%-ige Veränderung verlangt werde, um die Änderung als massgeblich zu betrachten. Eine solche Praxis erscheine nicht nur als gesetzwidrig, sondern auch als unangemessen.

Der Vertreter des Rekurrenten verkennt bei seiner Argumentation, dass bei der direkten Bundessteuer grundsätzlich nur die Einstellung der Hauptbeschäftigung in Frage kommt, damit eine Zwischenveranlagung vorgenommen wird. Blosse Nebenbeschäftigungen fallen ausser Betracht. Zwar hat das Bundesgericht eine Zwischenveranlagung in einem Fall zugelassen, in dem der Steuerpflichtige eine von mehreren Erwerbsquellen aufgegeben und sich sein Einkommen dadurch dauernd und wesentlich vermindert hat (H. Masshardt, a.a.O., S. 442; Archiv, Bd. 45, S. 182; Bd. 52, S. 633). Die Argumentation des Bundesgerichtes zielte dahingehend, dass lediglich beim Fehlen eines eigentlichen Haupterwerbs geprüft werden müsse, ob eine von anderen gleichwertigen Erwerbsquellen einem Haupterwerb gleichkomme, dessen dauernde und wesentliche Änderung eine Zwischenveranlagung rechtfertigen würde.

Die Haupterwerbstätigkeit des Rekurrenten hingegen bestand und besteht in seiner selbständigen Tätigkeit als Advokat, bei welcher er in den Jahren 1991 und 1992 ein durchschnittliches Jahreseinkommen von Fr. 221518.- erzielte. Folglich wäre erst die Aufgabe der Haupterwerbstätigkeit Grund für die Vornahme einer Zwischenveranlagung.

Die langjährige und gefestigte Praxis des Verwaltungsgerichts und der Steuerverwaltung ist entgegen den Behauptungen des Vertreters des Rekurrenten keineswegs gesetzwidrig und unangemessen. Es besteht somit kein Anlass, von dieser Praxis abzuweichen.

Aufgrund all dieser Erwägungen kommt die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass der Rekurs diesbezüglich abzuweisen ist.

6. Die Steuerverwaltung hat die Steuererklärung 1993/94 dahingehend korrigiert, dass sie die geschäftsbedingten Schuldzinsen in Ziffer 13 a) und nicht - wie vom Rekurrenten vorgesehen - in Ziffer 1 a) der Steuererklärung berücksichtigte. Nach allgemeinen Grundsätzen sind die geschäftsbedingten Schuldzinsen - in casu Hypotheken- und Darlehenszinsen - bereits in Ziffer 1 a) der Steuererklärung zu beachten. Das Einkommen aus selbständiger Tätigkeit reduziert sich daher in Ziffer 1 a) für das Jahr 1991 um Fr. 21621.- von Fr. 213437.- auf Fr. 191816.- und für das Jahr 1992 um Fr. 23827.- von Fr. 275046.- auf Fr. 251219.-. Die Steuerverwaltung ist daher anzuweisen, diese Korrekturen vorzunehmen, da diese für die Bemessung der AHV-Beiträge des Rekurrenten entscheidend sein können.

Demgemäß wird erkannt:

Der Rekurs wird in der Hauptsache (Zwischenveranlagung) abgewiesen, hingegen die Veranlagung zur Korrektur der Einkommensfaktoren gemäss Ziffer 1 a) der Steuererklärung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.