

Zwischenveranlagung

Aufnahme einer Nebenerwerbstätigkeit

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 162/1996 vom 6. Dezember 1996

Die Aufnahme einer Nebenerwerbstätigkeit führt dann zu einer Zwischentaxation, wenn die Einkünfte daraus 30% der gesamten Erwerbseinkünfte übersteigen. Für eine Zwischentaxation spricht im vorliegenden Fall zudem, dass im Hinblick auf die Nebenerwerbstätigkeit speziell eine Kollektivgesellschaft gegründet wurde.

Sachverhalt:

Mit Rechnung Nr. S 93/11 vom 27. Dezember 1995 wurde dem Pflichtigen die definitive Veranlagung der Staatssteuer 1993/94 eröffnet, wobei per 1. Januar 1993 eine Zwischenveranlagung infolge Aufnahme eines selbständigen Nebenerwerbs vorgenommen wurde.

Mit Schreiben vom 4. Januar 1996 erhob der Pflichtige Einsprache gegen diese Veranlagung mit dem Begehren, die vorgenommene Zwischenveranlagung sei aufzuheben. Sein Begehren begründete er damit, dass er Selbständigerwerbender in der Werbebranche sei und deshalb die Aufnahme dieses Nebenerwerbs (Kollektivgesellschaft) nicht zu einer Zwischenveranlagung führe, weil es sich um eine Erweiterung seiner Branchen-Aktivität handle und nicht um einen fremden Betriebsteil. Seine Tätigkeit bewege sich also immer noch innerhalb des Sammelbegriffs «Werbung». Dieser Sachverhalt sei ihm übrigens vom Rechtsdienst der kantonalen Steuerverwaltung auf telefonische Anfrage hin bestätigt worden. Mit Entscheid vom 25. Juli 1996 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab: Im vorliegenden Falle sei strittig, ob es sich bei der Gründung der Kollektivgesellschaft um die Aufnahme eines Nebenerwerbs handle, welche zu einer Zwischenveranlagung führe, oder um die Erweiterung seiner bereits bestehenden Einzelfirma. Gemäss Eintrag des Handelsregisters hätten jedoch beide Firmen verschiedene Geschäftsarten, die Rechtsformen beider Firmen seien nicht identisch. Zudem werde noch erhärtet, dass es sich bei der Kollektiv-Gesellschaft um einen separaten Nebenerwerb handle, da in der Zwischenzeit diese Kollektiv-Gesellschaft in eine GmbH umgewandelt worden sei, währenddem die Einzelfirma weiterhin separat geführt werde.

2. Mit Schreiben vom 15. August 1996 erhob der Pflichtige Rekurs gegen diesen Einsprache-Entscheid. Zur Begründung machte er wiederum geltend, dass er Selbständigerwerbender sei, und die Aufnahme eines Nebenerwerbs nicht zu einer Zwischenveranlagung führe, da es sich um eine Erweiterung seiner Branchen-Aktivität handle und nicht um einen fremden Betriebsteil. Seine Tätigkeit bewege sich immer noch innerhalb des Sammelbegriffs «Werbung», wie sie im alten HR-Eintrag zum Ausdruck komme. Dem Pflichtigen schien weiter die Gewichtung der aufgewendeten Zeit für den sog. Nebenerwerb von ca. 20% der Gesamt-Arbeitszeit zu wenig berücksichtigt worden zu sein. Es sei für ihn stossend, dass nur gerade der (damals) hohe Einkommensanteil des Nebenerwerbs zum Gesamt-Einkommen als Kriterium herangezogen werde.

3. Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 30. Oktober 1996 die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie zusätzlich zur Argumentation in ihrem Einsprache-Entscheid an, dass die Kollektiv-Gesellschaft seit 1993 156-er Telefonnummern betreibe. Diese Telefonleitungen würden an Kunden vermietet, wobei gleichzeitig auch die damit zusammenhängende Werbung übernommen werde. Der Betrieb von 156-er Nummern stelle einen im Vergleich zur bisherigen Geschäftstätigkeit (Werbung) eigenständigen Erwerb dar, deshalb könne man zu Recht von der Aufnahme einer Nebenerwerbstätigkeit sprechen. Zudem mache die Nebenerwerbstätigkeit von durchschnittlich Fr. 67847.- p.a. rund 67% der Gesamterträge von durchschnittlich Fr. 101810.- p. a. aus.

4. Die Parteien hielten anlässlich der heutigen Verhandlung an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist nach § 124 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Streitfalles zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall mehr als Fr. 1000.- beträgt und Fr. 8000.- nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Mitgliedern der Steuerrekurskommission beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt, ob die Vorinstanz im vorliegenden Fall zu Recht eine Zwischenveranlagung infolge Aufnahme einer selbständigen Nebenerwerbstätigkeit per 1. Januar 1993 vorgenommen 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 Aufnahme der Nebenerwerbstätigkeit mittels Gründung der Kollektivgesellschaft resp. GmbH erzielt der Rekurrent ein Nebenerwerbseinkommen von Fr. 67847.-, was den gesetzlich verlangten Betrag 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) Der Rekurrent hat durch die Gründung und Betreibung der Kollektivgesellschaft seit 1. Januar 1993 neue Erwerbsquellen erschlossen. Es stellt sich daher die Frage, ob und inwieweit die Erschliessung dieser Erwerbsquelle einen 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- und Nebenerwerb stehen (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 1b 401).

c) Das Verwaltungsgericht hat mit Urteil vom 9. Februar 1983 i.S. X (VGE vom 9. Februar 1983 in: BLStPr, Bd. VIII, S. 177 ff.) 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. Fällt das Einkommen aus Nebenerwerb neben demjenigen aus Haupterwerb nicht ins Gewicht, so stellt es keinen Teil des Einkommens dar, dessen Wegfall eine wesentliche Änderung der Erwerbsgrundlagen und damit eine Zwischenveranlagung zur Folge hätte. Wenn hingegen jemand aus einem Nebenerwerb einen so hohen Verdienst erzielt, dass dieser einem Haupterwerb gleichzusetzen ist, so bewirkt die Aufgabe resp. die Aufnahme eine wesentliche Änderung der Erwerbsgrundlagen.

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 mindestens Fr. 5000.-) ausmacht. In analoger Weise sei bei der Aufnahme einer Nebenerwerbstätigkeit vorzugehen.

5. a) Es ist nun zu prüfen, ob der Rekurrent durch die Aufnahme dieses selbständigen Nebenerwerbs und der damit verbundenen Vergrösserung seines Erwerbseinkommens eine dauernde und wesentliche Einkommensveränderung erfahren hat.

b) Nach feststehender Praxis von Steuerverwaltung und Steuerrekurskommission ist die Voraussetzung der dauernden Änderung der Erwerbsgrundlagen dann als erfüllt zu betrachten, wenn sich die Einkommensgrundlage auf längere und unbestimmte Zeit dauernd, wesentlich und tiefgreifend verändert, wobei in zeitlicher Hinsicht in der Regel eine Dauer von 2 Jahren angenommen wird (RKE Nr. 4/1978, publ. in BLStPr, Bd. VI; S. 315 ff. und RKE Nr. 130/1990 vom 28.9.90).

In casu hat der Rekurrent seine Kollektivgesellschaft per 1. Juni 1993 gegründet, die Dauer der Änderung der Erwerbsgrundlagen ist folglich gegeben.

c) Wie oben dargelegt, gehen das Verwaltungsgericht als auch die Steuerverwaltung davon aus, dass bei Aufnahme eines Nebenerwerbs eine Zwischentaxation durchzuführen sei, wenn das hinzutretende Nebenerwerbseinkommen mindestens 30% vom anderen Erwerbseinkommen (und mindestens Fr. 5000.-) ausmacht.

Im vorliegenden Fall liegt das Einkommen des Rekurrenten aus der Tätigkeit bei seiner Kollektivgesellschaft klar über 30% (Fr. 67847.-), nämlich bei rund 67%. Es handelt sich folglich um einen Nebenerwerb, dessen Aufnahme eine wesentliche Änderung der Erwerbsgrundlagen zur Folge hat.

Die vom Rekurrenten geltend gemachten Argumente, dass er schon bis anhin in der selben Branche tätig gewesen sei und nur 20% seiner gesamten Arbeitszeit für die Kollektivgesellschaft aufgewendet habe, sind nicht entscheidend.

Entscheidend ist, dass mit Gründung der Kollektivgesellschaft neue Erwerbsquellen erschlossen wurden und dass eine entsprechende quantitative Änderung des Einkommens vorliegt.

Aufgrund all dieser Erwägungen kommt die Steuerrekurskommission einstimmig zum Schluss, dass der Rekurs abgewiesen werden muss.

Demgemäss wird erkannt:
Der Rekurs wird abgewiesen.