

Direkte Bundessteuer

Zwischenveranlagung

Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (Liegenschaftshändler im Nebenerwerb)

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 6/1996 vom 12. Januar 1996

Treibt ein hauptberuflich im Gastgewerbe tätiger Angestellter gelegentlich und unregelmässig Liegenschaftshandel, so ist dies als selbständiger Nebenerwerb zu qualifizieren, dessen Wegfall kein Anrecht auf eine Zwischenveranlagung gibt, auch wenn die daraus fliessenden Einkünfte beachtlich sind.

Sachverhalt:

1. Mit Gesuch vom 5. Juli 1994 beantragte der Pflichtige eine Zwischenveranlagung per 6. Mai 1991 infolge Erwerbsaufgabe. Im Anschluss an ein Einspracheverfahren betr. direkte Bundessteuer 1987/88 sei er als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler veranlagt worden. In der Zwischenzeit sei jedoch der Handel mit Liegenschaften abgeschlossen, der Verkauf der letzten Liegenschaft sei am 6. Mai 1991 erfolgt. Er halte nur noch die selbstgenutzte Liegenschaft in Z sowie ein Ferienhaus in Y. Da es sein erklärter Wille sei, den Handel mit Liegenschaften endgültig aufzugeben, sei der Zwischenveranlagungsgrund der Erwerbsaufgabe erfüllt.

2. Die Steuerverwaltung wies das Gesuch am 4. April 1995 ab. Zur Begründung führte sie in der Hauptsache aus, dass nur eine Aufgabe der Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 96 BdBSt vorliege, wenn der Pflichtige die Erwerbstätigkeit ganz oder doch zur Hauptsache einstelle. Die Liegenschaftstransaktionen habe er jedoch alle neben seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit vorgenommen, so dass diese als gelegentliche und unregelmässige Erwerbsquellen zu betrachten seien.

3. Mit Beschwerde vom 3. Mai 1995 zog der Pflichtige den Entscheid entsprechend der Rechtsmittelbelehrung an die Steuerrekurskommission weiter und wiederholte sein Begehren auf Zwischenveranlagung per 1. Mai 1991. Er legte im wesentlichen dar, dass entgegen der Darstellung im angefochtenen Entscheid nie festgehalten worden sei, dass er bloss im Nebenerwerb als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler tätig sei. Auch werde die Qualifikation seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit als Haupterwerb mit keinem Wort begründet. Nach bundesgerichtlicher Praxis sei eine Zwischenveranlagung zulässig, wenn der Steuerpflichtige eine von mehreren Erwerbsquellen aufgeben und sich sein Einkommen dadurch dauernd und wesentlich vermindere.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 13. Juni 1995 beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde. Zusätzlich zu den bereits in der Verfügung vom 4. April 1995 genannten Argumenten führte sie aus, dass sich die Qualifikation einer Berufsausübung als Haupterwerbstätigkeit nicht nach der Höhe des Einkommens entscheide, sondern nach der Intensität des Arbeitseinsatzes und der zeitlichen Beanspruchung.

Erwägungen:

1. Art. 69 des Beschlusses über die direkte Bundessteuer (BdBSt) vom 9. Dezember 1940 auferlegt den Kantonen die Einrichtung einer Steuerrekurskommission. Die Regelung des Verfahrens bleibt den Kantonen überlassen (vgl. H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, S.385). Nach § 3 Abs. 2 der kantonalen Regierungsratsverordnung über die Veranlagung der direkten

Bundessteuer vom 4. März 1975 ist für die Behandlung der Beschwerden (Art. 69 und 106 ff. BdBSt) die kantonale Steuerrekurskommission zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) werden Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8000.- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Mitgliedern der Steuerrekurskommission beurteilt.

Da die Beschwerde form- und fristgerecht eingereicht wurde, kann ohne weiteres darauf eingetreten werden.

2. Strittig und zu prüfen ist, ob die Beendigung des gewerbsmässigen Liegenschaftshandels eines Unselbständigerwerbenden die Vornahme einer Zwischenveranlagung rechtfertigt.

a) Nach dem System der zweijährigen Vergangenheitsbemessung, welches bei den direkten Bundessteuern unter der Herrschaft des BdBSt zur Anwendung kommt, bemisst sich die Steuer gemäss Art. 41 BdBSt nach dem durchschnittlichen Einkommen, das in den beiden der Steuerperiode vorangegangenen Jahren erzielt worden ist. Als Folge dieses Systems wirken sich Einkommensschwankungen erst mit einer gewissen zeitlichen Verzögerung in der nachfolgenden Steuerperiode aus. Die Zwischenveranlagung mit dem damit verbundenen Wechsel zur Gegenwartsbemessung stellt eine Ausnahmeregelung dar für Fälle, in denen die Vergangenheitsbemessung - wegen einer grundlegenden Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen während der Steuerperiode - zu einer nicht zumutbaren Härte führen würde (vgl. E. Höhn, Steuerrecht, 7. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 317 ff.; E. Blumenstein/P. Locher, System des Steuerrechts,

5. Auflage, Zürich 1995, S. 214).

b) Die Voraussetzungen, bei deren Vorliegen eine Zwischenveranlagung durchzuführen ist, sind in Art. 96 BdBSt umschrieben. Gemäss herrschender Lehre und Praxis müssen diese Voraussetzungen, die sich in qualitative, zeitliche und persönliche unterteilen lassen, jeweils kumulativ erfüllt sein (B. Jung/P. Agner, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Ergänzungsband zur 2. Auflage des Kommentars von H. Masshardt, Zürich 1989, S. 104).

c) Als qualitative Erfordernisse, die eine Zwischentaxation auslösen, nennt Art. 96 Abs. 1 BdBSt die Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, den Berufswechsel, den Vermögensanfall von Todes wegen sowie die Scheidung oder gerichtliche Trennung der Ehe. Nach herrschender Lehre und Praxis ist diese Aufzählung abschliessend (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], Bd. 30, S. 88).

d) Die Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Zwischentaxation in zeitlicher Hinsicht lässt sich ebenfalls dem Wortlaut von Art. 96 Abs. 1 BdBSt entnehmen, wonach eine Zwischentaxation nur vorgenommen wird, wenn sich die Veranlagungsgrundlagen einer natürlichen Person dauernd verändern. Das Bundesgericht erachtet die Änderung der Veranlagungsgrundlagen als dauernd, wenn sie für immer oder doch auf unbestimmte und unabsehbare Zeit die finanziellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen beeinflusst (BGE 115 Ib 8 ff., 11). Des weiteren wird eine Veränderung voraussichtlich als dauerhaft angesehen, wenn sie in der Regel mindestens zwei Jahre anhalten wird.

3. a) Der Beschwerdeführer macht geltend, die Beendigung des gewerbsmässigen Liegenschaftshandels erfülle das qualitative Erfordernis der Erwerbsaufgabe. Der Beschwerdeführer wurde erstmals für die Steuerperiode 1987/88 als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler veranlagt. Auf eine Zwischenveranlagung wurde damals verzichtet; der Liegenschaftsgewinn, der im Bemessungsjahr 1985 erzielt worden ist, wurde nach dem System der Vergangenheitsbemessung erfasst. Da die damalige Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler bereits mit Einsprache-Entscheid betreffend Staatssteuer 1987/88 vom 25. September 1989 rechtskräftig entschieden worden ist, ist darauf nicht weiter einzutreten.

Für das heutige Verfahren ist aber festzuhalten, dass der Beschwerdeführer seit seiner Erfassung als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler durchgehend im Angestelltenverhältnis (Gastgewerbe) erwerbstätig war. Das steuerbare Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit belief sich auf Fr. 48789.- (1985) resp. Fr. 60401.- (1986), auf Fr. 46523.- (1987) resp. Fr. 89915.- (1988) und auf Fr. 92500.- (1989) resp. Fr. 30500.- (1990).

b) Gemäss herrschender Lehre liegt eine Aufgabe der Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 96 Abs. 1 BdBSt nur vor, wenn der Steuerpflichtige seine auf Erzielung von Einkommen gerichtete Tätigkeit ganz oder zur Hauptsache einstellt. Es kommt somit grundsätzlich nur die Einstellung der Hauptbeschäftigung in Frage, welcher der Steuerpflichtige seine Arbeitszeit zur Hauptsache gewidmet und aus der er den Hauptteil seiner Einkünfte bezogen hat (vgl. H. Masshardt, a.a.O., S 442). Die Frage, ob ein Steuerpflichtiger eine Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausübt, richtet sich allerdings nicht nach der Höhe des Einkommens, sondern nach der Intensität des Arbeitseinsatzes und der zeitlichen Beanspruchung (vgl. E. Känzig, Die Eidgenössische Wehrsteuer, 2. Auflage, 1. Teil, Basel 1982, S. 782).

c) Nach Ansicht der erkennenden Kommission ist es offensichtlich, dass der Beschwerdeführer seine Arbeitskraft am intensivsten für seine Arbeit als Angestellter eingesetzt hat, so dass die unselbständige Erwerbstätigkeit als Hauptbeschäftigung bezeichnet werden muss. Die Kontinuität dieser Beschäftigung, die sich aus der dauernden und regelmässigen Einkommenserzielung ergibt, unterstützt diese Qualifikation. Im Sinne von Känzig kann die Höhe des Einkommens für die Unterscheidung in Haupt- und Nebenerwerb nicht entscheidend sein. Bezüglich der Einkommenserzielung ist für den vorliegenden Fall ausserdem zu berücksichtigen, dass die Gewinne aus den Liegenschaftstransaktionen insbesondere deshalb so hoch ausgefallen sind, weil es der Beschwerdeführer verstanden hat, zu einer Zeit Liegenschaften zu kaufen und verkaufen, als der Markt beträchtliche Gewinne zuließ. Zu keinem Zeitpunkt hätte er aber den Hauptteil seiner Arbeitszeit und seiner Arbeitskraft auf den Liegenschaftshandel verwendet. Die Liegenschaftstransaktionen wurden immer neben der unselbständigen Erwerbstätigkeit vorgenommen und sind deshalb bloss als zwar lukrative, aber gelegentliche und unregelmässige Nebenerwerbsquelle zu definieren. Die Beendigung des gewerbsmässigen Liegenschaftshandels betrifft nicht die Haupterwerbstätigkeit des Beschwerdeführers, so dass der Zwischenveranlagungsgrund der Erwerbsaufgabe, wie er von der herrschenden Lehre definiert wird, nicht erfüllt ist.

d) Da die qualitative Voraussetzung für eine Zwischenveranlagung nicht gegeben ist, kann auf die Prüfung der weiteren Erfordernisse, die kumulativ vorliegen müssten, verzichtet werden. Aus den obenstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen ist.

Demgemäss wird erkannt:  
Die Beschwerde wird abgewiesen.