

hat bzw. spätestens innert drei Jahren seit dem Erlass der Verfügung) bei der verfügenden Veranlagungsbehörde einzureichen (vgl. *H.J. Schär*, Erläuterungen zum VwVG, Teufen 1985, N 6 zu Art. 14/N 9 zu Art. 1 VwVG). Lehnt die Veranlagungsbehörde die Revision der Veranlagung ab, so kann ihr Entscheid beim Verwaltungsgericht angefochten werden.

Soweit Art. 98 StG gegen Entscheide und Verfügungen der kantonalen Steuerverwaltung betreffend Berichtigungsbegehren bzw. Schreib- und Rechnungsfehler immer noch den Rekurs an die (aufgehobene) kantonale Steuerrekurskommission vorsieht, ist diese Bestimmung ebenfalls in Anlehnung an Art. 91 StG zu berichtigen. Gegen Entscheide und Verfügungen der kantonalen Steuerverwaltung betreffend Schreib- und Rechnungsfehler ist demnach seit dem 1. Januar 1995 einzig die Beschwerde ans Verwaltungsgericht gegeben.

VGer 19.11.1997

2163

Zwischenveranlagung. Berufswechsel nach Zweitausbildung. Durch den Wechsel von einer gestalterischen Tätigkeit hin zu einer Tätigkeit als Organisatorin und Leiterin von Feuerlauf-Seminaren kann sich die Erwerbsstruktur auch qualitativ wesentlich ändern (Art. 76 Abs. 1 StG). Daran ändert nichts, dass die Steuerpflichtige auch die frühere Erwerbstätigkeit selbständig ausübte. Entscheidend ist namentlich, dass für die neue Tätigkeit eine (Zweit-)Ausbildung und nicht bloss eine Weiterbildung in der angestammten Tätigkeit erforderlich war.

1. Die geschiedene Steuerpflichtige erhält neben Unterhaltsbeiträgen für ihren Sohn seit dem 1. Januar 1993 auch persönliche Unterhaltsbeiträge. Sie war als ausgebildete Bühnenbildnerin bis etwa 1987 als Kunstmalerin tätig. Danach lag das Hauptgewicht ihrer beruflichen Tätigkeit bis etwa 1992 im Bereich der Gestaltung von Drucksachen, der Organisation und Durchführung von Mailings und im Postkartenverkauf. Im Jahre 1992 verkaufte sie in grösserem Umfang Bilder, die sie etliche Jahre zuvor gemalt hatte. Von 1991 bis

August 1992 absolvierte die Steuerpflichtige eine Ausbildung zur Seminarleiterin für Feuerlaufen. Ab etwa November 1992 begann sie mit der Organisation und Durchführung von Feuerlaufseminaren. In den Jahren 1993/94 verschob sich das Schwergewicht ihrer selbstständigen Erwerbstätigkeit auf die Durchführung von Feuerlaufseminaren und die übrigen Tätigkeiten traten in den Hintergrund. Mit der Begründung, der Steuerpflichtigen seien per 1.1.1993 neben Kinderalimenten erstmals auch persönliche Unterhaltsbeiträge zugeflossen und diese seien neu auch steuerpflichtig, wurde sie per 1.1.1993 einer partiellen Zwischenveranlagung unterzogen. Auf ihre Einsprache hin lehnte es die Steuerverwaltung jedoch ab, neben den Unterhaltsbeiträgen auch die Einkommensbestandteile aus selbstständiger Erwerbstätigkeit in die Gegenwartsbemessung einzubeziehen.

2. Nach Art. 76 Abs. 1 lit. a StG ist eine Neuveranlagung für den Rest der Veranlagungsperiode vorzunehmen, wenn die Veranlagungsgrundlagen für das Einkommen oder das Vermögen dauernd und wesentlich ändern, insbesondere bei Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Berufswechsel, Scheidung oder dauernder Trennung der Ehe. Nach Art. 76 Abs. 2 StG ist in diesen Fällen nur dann eine Zwischenveranlagung vorzunehmen, wenn sich dadurch das steuerbare Einkommen um 10%, mindestens aber um Fr. 3'000.--, oder das steuerbare Vermögen um 10%, mindestens aber um Fr. 50'000.-- ändert. Um eine Zwischenveranlagung vorzunehmen, müssen somit drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: Die Veränderung der Veranlagungsgrundlagen während der Veranlagungsperiode muss voraussichtlich *dauerhaft* sein, es müssen die *quantitativen* Voraussetzungen nach Art. 76 Abs. 2 StG erfüllt und es muss die Veränderung *qualitativ* wesentlich sein.

Nach Art. 76 Abs. 3 StG ist der Zwischenveranlagung die bisherige Veranlagung zugrunde zu legen, vermehrt und vermindert um die durch die Änderung neu hinzugekommenen oder weggefallenen Teile des Einkommens oder Vermögens.

In der Beschwerde blieb zu Recht unbestritten, dass der erstmalige Anfall von Unterhaltszahlungen bei der Beschwerdeführerin eine Zwischenveranlagung auslöst.

3. Die Beschwerdeführerin macht geltend, es habe sich auf den 1.1.1993 noch ein zweiter Zwischenveranlagungsgrund eingestellt, nämlich ein Berufswechsel, weshalb die partielle Gegenwartsbemessung auf die aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erzielten Einkünfte auszudehnen sei. Es ist unbestritten, dass mit Bezug auf den behaupteten

teten Berufswechsel die Dauerhaftigkeit und die quantitative Wesentlichkeit gegeben sind. Die Beschwerdeführerin hat in der Tat per 1993 und 1994 aus den Feuerlaufseminaren Einnahmen von Fr. 21'185.-- und Fr. 23'512.-- erzielt. Weil die Beschwerdeführerin diese Tätigkeit auch über die von der Praxis verlangte Mindestdauer von 6 Monaten ausübte (AR GVP 1/1989 Nr. 2062, E. 2), ist auch die Dauerhaftigkeit zu Recht bejaht worden. Die Vorinstanz bestreitet jedoch, dass in *qualitativer* Hinsicht bezüglich der selbständigen Erwerbstätigkeit von einer wesentlichen Änderung bzw. von einem Berufswechsel im Sinn von Art. 76 Abs. 1 lit. a StG gesprochen werden könne.

a) Die Vorinstanz legt zutreffend dar, dass bei selbständiger Erwerbstätigkeit in *qualitativer* Hinsicht nur eine grundsätzliche Änderung der Struktur der bisherigen Erwerbstätigkeit eine Zwischenveranlagung rechtfertigen kann. Kein Anlass zu einer Zwischenveranlagung gibt etwa die Erschliessung eines neuen oder die Aufgabe eines von mehreren Betriebszweigen. Sodann geht blossen Einkommensschwankungen, welche mit einer selbständigen Erwerbstätigkeit häufig verbunden sind, die qualitative Wesentlichkeit in der Regel ab. Hingegen ist von einem Berufswechsel im Sinn von Art. 76 Abs. 1 lit. a StG nicht nur dann zu sprechen, wenn der Steuerpflichtige von einer selbständigen zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit (oder umgekehrt) wechselt. Als Berufswechsel muss insbesondere auch ein Umsatteln von einem angestammten, erlernten Beruf in einen anderen, ebenfalls mit einer Ausbildung verbundenen Beruf qualifiziert werden. Ein Berufswechsel ist dann zu bejahen, wenn der Steuerpflichtige auch funktionell eine andere als die bisherige Tätigkeit ausübt. Ein funktioneller Wechsel liegt jedoch nicht schon vor, wenn die neue Tätigkeit durch blosser Weiterbildung im angestammten Beruf erlernt werden kann. Hingegen ist ein funktioneller Wechsel gegeben, wenn der Zugang zum neuen Beruf über eine neue Ausbildung erlangt wurde. Unter dieser Voraussetzung ist ein Berufswechsel auch dann qualitativ wesentlich, wenn sowohl der angestammte wie auch der neue Beruf je selbständig ausgeübt wird. Unter dieser Voraussetzung kann ein Berufswechsel auch mit der Aufnahme oder Aufgabe einer blossen Nebenerwerbstätigkeit gegeben sein, wobei eine Zwischenveranlagung auch diesfalls nur vorzunehmen ist, wenn die weiteren Voraussetzungen (Dauerhaftigkeit, quantitative Wesentlichkeit) erfüllt sind.

b) Die Beschwerdeführerin war als ausgebildete Bühnenbildnerin lange Zeit als Kunstmalerin, danach als Gestalterin von Drucksachen

sowie in der Organisation und Durchführung von Mailings tätig. 1991 begann die Steuerpflichtige eine Ausbildung zur Seminarleiterin für Feuerlaufen, welche sie im August 1992 abschloss. Für diese Ausbildung wurden ihr in der vorangegangenen Steuerperiode Abzüge für berufliche Ausbildung im Sinn von Art. 29 Abs. 3 Ziff. 1 StG gewährt. Der berufliche Werdegang der Beschwerdeführerin mag, wie die Vorinstanz ausführt, nur schwer einzuordnen sein. Entgegen der Vorinstanz kann jedoch die Durchführung von Feuerlaufseminaren nicht als Fortführung (oder Betriebszweig) der angestammten Tätigkeit als Bühnenbildnerin, Kunstmalerin und Drucksachengestalterin qualifiziert werden. Beim Feuerlaufen handelt es sich weder um eine künstlerische noch insbesondere gestalterische, sondern durchaus um eine funktionell andere, neue Tätigkeit. Durch den Wechsel von einer gestalterischen Tätigkeit hin zum Feuerlaufen hat sich die Erwerbsstruktur auch *qualitativ* wesentlich geändert. Daran ändert nichts, dass die Beschwerdeführerin damit unverändert einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht. In der vorangegangenen Steuerperiode wurden die Kosten für die Ausbildung zur Feuerlaufseminarleiterin durchaus zu Recht als Ausbildungs- und nicht bloss als Weiterbildungskosten zum Abzug zugelassen. Es ist folgerichtig, wenn die Beschwerdeführerin verlangt, dass nach Aufnahme der neu erlernten Tätigkeit nun auch von einem Berufswechsel im Sinn von Art. 76 Abs. 1 lit. a StG gesprochen wird. Es kommt hinzu, dass die Einnahmen aus den 1991/92 noch im Vordergrund stehenden Bereichen Mailing/Drucksachen sowie Bilderverkauf sich 1993/94 über den Rahmen blosser Einkommensschwankungen hinaus zurückgebildet haben, so dass die *quantitativen* Voraussetzungen nach Art. 76 Abs. 2 StG auch diesbezüglich erfüllt sind. Entsprechend sind per 1993/94 neben den Unterhaltszahlungen auch die Einnahmen aus allen Bereichen selbständiger Erwerbstätigkeit in die Gegenwartsbeurteilung einzubeziehen.

Im übrigen überstieg das Feuerlaufen erst 1993 die Schwelle zu einer auf Dauer angelegten und quantitativ wesentlichen Tätigkeit. Dieser Zwischenveranlagungsgrund realisierte sich somit erst 1993, weshalb der Beschwerdeführerin nicht vorgehalten werden kann, sie hätte den Berufswechsel schon in der rechtskräftig veranlagten Vorperiode 1991/92 geltend machen müssen.

VGer 22.1.1997