

Zwischenveranlagung

Reduktion des Arbeitspensums beim Selbständigerwerbenden

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 31/1998 vom 3. April 1998

Anders als bei Unselbständigerwerbenden ist bei Selbständigerwerbenden eine Zwischentaxation wegen Überganges von ganz- zu halbtägiger Erwerbstätigkeit nicht möglich, da erhebliche Ertragsschwankungen dem freien Erwerbsverhältnis eigentümlich sind.

Sachverhalt:

1. AX und BX-Y sind Inhaber der Kollektivgesellschaft X, in Z. Mit Schreiben vom 18. November 1997 erhob ihr Vertreter gegen die definitiven Veranlagungen der Staatssteuer 1997/98 vom 20. Oktober 1997 Einsprache mit dem Begehren, es sei rückwirkend per 31.12.1995/1.1.1996 eine Zwischenveranlagung infolge Reduktion der Erwerbstätigkeit um mehr als 50% vorzunehmen. Zur Begründung machte der Vertreter der Einsprecher folgendes geltend:

Das Steuergesetz sehe eine Zwischenveranlagung bei einer 50%-igen Reduktion der Erwerbstätigkeit vor, sofern diese dauernden Charakter (2 Jahre) aufweise, wobei nicht unterschieden werde, ob es sich um selbständigen oder unselbständigen Erwerb handle. Gemäss den Geschäftsabschlüssen 1995 und 1996 betrage der Rückgang des Reingewinnes (je $\frac{1}{2}$ -Anteil) 1996 gegenüber 1995 in casu Fr. 93'266.-, was einer Reduktion um 58% entspreche. Das Geschäftsergebnis des Jahres 1997 würde nochmals tiefer ausfallen und eine Steigerung der Tätigkeiten sei nicht mehr vorgesehen. Verschiedene Arbeitsmaschinen und -geräte sowie ein Lastwagen seien bereits verkauft und die Kundschaft mit Rundschreiben schriftlich orientiert worden.

2. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 15. Dezember 1997 ab und führte zur Begründung im wesentlichen folgendes aus:

Eine Zwischenveranlagung gemäss § 92 Abs. 1 lit. d StG setze eine dauernde, wesentliche und tiefgreifende Veränderung der Erwerbsgrundlagen voraus. Die blosser Reduktion der geschäftlichen Aktivität bewirke bei Selbständigerwerbenden keine wesentliche und tiefgreifende Änderung der Erwerbsgrundlagen. Auch das Verwaltungsgericht vertrete die Auffassung, dass bei Selbständigerwerbenden nicht die blosser Reduktion der Erwerbstätigkeit, sondern nur die eigentliche Geschäftsaufgabe als wesentliche und tiefgreifende Änderung der Erwerbsgrundlagen zu betrachten seien. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes sei bei Selbständigerwerbenden eine Zwischentaxation wegen Reduktion der Erwerbstätigkeit

nur ausnahmsweise möglich, wenn eindeutig objektivierbare, nichtwirtschaftliche Gründe für eine Reduktion der Erwerbstätigkeit vorliegen. Im vorliegenden Fall würden sich weder aus der Einsprache noch aus den übrigen Akten Anhaltspunkte für eine wesentliche und tiefgreifende Änderung der Erwerbsgrundlagen, welche die Einsprecher zur einer Reduktion der Erwerbstätigkeit gezwungen hätten, ergeben. Der Umstand, dass die Einsprecher allmählich älter werden und sich deshalb entschlossen haben, das Arbeitspensum zu reduzieren, vermöge für sich genommen keine Zwischenveranlagung zu rechtfertigen.

3. Mit Eingabe vom 14. Januar 1998 erhob der Vertreter des Rekurrenten gegen den Einsprache-Entscheid Rekurs und beantragte erneut die Vornahme einer Zwischenveranlagung infolge Überganges von ganztägiger zu halbtägiger Erwerbstätigkeit per 1. Januar 1996. Zur Begründung wurde im wesentlichen folgendes geltend gemacht:

Entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung unterscheide das Steuergesetz bezüglich des geltend gemachten Zwischenveranlagungsgrundes nicht zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit. In den Wegleitungen zur Steuererklärung für Selbständigerwerbende und Unselbständigerwerbende sei an gleicher Stelle die Reduktion der Erwerbstätigkeit als Zwischentaxationsgrund aufgeführt.

AX und BX würden einen Entsorgungsbetrieb für Alteisen und Metalle führen. Die Kundschaft bestehe ausschliesslich aus Dauerkunden und umfasse Grossbetriebe, von welchen die Alteisen- und Metallabfälle lastwagenweise abgeholt würden. Als Folge der Aufhebung des Schrottexport-Verbotes und der damit verbundenen grossen Umwälzung auf dem schweizerischen Schrottmarkt wären Investitionen in der Höhe von ca. 3 bis 3,5 Mio Franken notwendig gewesen, um der langjährigen Kundschaft weiterhin dienen zu können. In Anbetracht des Alters von AX und BX sei eine derartige Investition nicht zu verantworten gewesen, zumal keine an dieser Geschäftstätigkeit interessierten Nachkommen vorhanden seien. Aufgrund der jahrelangen Schwerarbeit leide AX zudem an einem Rückenschaden, welcher zusätzlich eine Arbeitszeitreduktion zwingend erfordere. Bis Ende 1995 hätten sich AX und BX mit gemietetem Areal in Bahnhofsnähe behelfen können, welches inzwischen im Hinblick auf die Bahn 2000 gekündigt worden sei. Ein solches Zwischenlager sei indessen absolut notwendig. Im vorliegenden Fall müsse die Reduktion der Betriebstätigkeit als Dauerzustand und als absolut definitiv und unänderbar eingestuft werden. Auch würde keiner der Kunden, die aufgrund eines Informationsschreibens zu einem anderen Abnehmer gewechselt hätten, zu AX und BX zurückkehren, da bekannt sei, dass die Aktivitäten per Ende 1995 eingestellt worden seien.

Der Vergleich der Buchhaltungsdetails der angesprochenen Jahre zeige die nachstehende Auswirkungen auf finanzieller Basis:

Jahr	Barlohn	50%-Verlustanteil	Total
1995			160'542.-
1996	72'000.-	4'724.-	67'276.-
1997	36'000.-	50'189.-	./ 14'189.-

Das Verwehren der Zwischentaxation würde aus diesen Gründen eine nicht vertretbare völlig ungerechtfertigte Härte für die beiden Steuerpflichtigen bedeuten.

4. Die Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassung vom 19. Februar 1998 die Abweisung des Rekurses und verwies zur Begründung auf ihren Einsprache-Entscheid.

Ergänzend hielt sie fest, dass sie nach wie vor der Ansicht sei, dass im vorliegenden Fall lediglich wirtschaftliche Gründe zu einer Änderung der Erwerbsgrundlagen geführt hätten. Nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung sei nur bei Inhabern von arbeitsintensiven Kleinbetrieben, wo die Arbeitskraft des Selbständigerwerbenden gegenüber anderen Faktoren wie Kapital oder fremde Arbeitskraft im Vordergrund stehe, ausnahmsweise eine Zwischenveranlagung zufolge Reduktion der Erwerbstätigkeit möglich. Da im vorliegenden Fall nur der Aufwand für Fremdlöhne reduziert worden sei, lasse sich daraus schliessen, dass bloss eine Einschränkung der wirtschaftlichen Tätigkeit stattgefunden habe. Die Lohnbezüge aus der Kollektivgesellschaft seien im Jahr 1996 gegenüber dem Vorjahr nur unwesentlich gesunken, nämlich von Fr. 76'000.- auf Fr. 72'000.-. Dies bedeute, dass kein Hinweis auf eine alters- oder krankheitsbedingte Reduktion des Arbeitspensums im Jahr 1996 vorliege. Ob allenfalls im Jahr 1997 eine Pensenreduktion stattgefunden habe und eine Zwischenveranlagung durchzuführen sei, sei gemäss § 93 StG bei der nächsten Hauptveranlagung zu überprüfen. Bis jetzt sei kein diesbezügliches Begehren gestellt worden.

5. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist nach § 124 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie in casu mehr als Fr. 1'000.- beträgt und Fr. 8'000.- nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Mitgliedern der Steuerrekurskommission beurteilt.

Da der vorliegende Rekurs unter Wahrung von Frist und Form erfolgte, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt im vorliegenden Fall, ob dem Rekurrenten per 1. Januar 1996 eine Zwischentaxation wegen Überganges von ganztägiger zu halbtägiger Erwerbstätigkeit per 1. Januar 1996 zu gewähren ist.

3. Das Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft umschreibt in § 92 die Voraussetzungen, bei deren Vorliegen eine Zwischentaxation durchzuführen ist. 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 «Ereignisse, die eine dauernde Änderung der Erwerbsgrundlagen bewirken, wie Pensionierung, Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit und dergleichen» (lit. c) von Interesse ist. Nebst diesem qualitativen Erfordernis wird zudem in quantitativer Hinsicht verlangt, dass die Zu- oder Abnahme der steuerbaren Einkommensanteile insgesamt 25% oder mindestens Fr. 5'000.– erreichen (Abs. 2). Die beiden Erfordernisse von § 92 Abs. 1 und 2 StG müssen nach konstanter Praxis des Verwaltungsgerichtes kumulativ erfüllt sein (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 21. Juni 1989 i.S. X., publ. in: Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide (BLVGE) 1989, S. 55 E. 1b mit Hinweisen). Wie dem Wortlaut der genannten Bestimmung entnommen werden kann, muss es sich zudem um eine *dauernde* Änderung der Erwerbsgrundlagen handeln. Eine solche liegt vor, wenn die finanziellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen auf unbestimmte und absehbare Zeit beeinflusst werden, wobei nach konstanter, vom Verwaltungsgericht bestätigter Praxis als zeitliche Limite eine Dauer von zwei Jahren angenommen wird (vgl. anstelle vieler: RKE Nr. 77/1981, publ. in BLStPr, Bd. VIII, S. 17 ff.).

4. a) Die Aufzählung der Ereignisse, die gemäss § 92 Abs. 1 lit. c StG eine dauernde Änderung der Erwerbsgrundlagen bewirken und eine Zwischentaxation zur Folge haben – Pensionierung, Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit –, hat lediglich beispielhaften Charakter. In der Praxis wird daher präzisiert, dass es sich um eine «*dauernde, wesentliche und tiefgreifende strukturelle* Veränderung der Erwerbsgrundlagen» handeln müsse (vgl. VGE vom 8.4.1981 i.S. E.R., publ. in BLStPr, Bd. VII, S. 388 ff. und dort zitierte Entscheide). Nach der kasuistischen Praxis von Steuerrekurskommission und Verwaltungsgericht stellen ausser den in § 92 Abs. 1 lit. c StG ausdrücklich genannten Fällen auch der Wechsel von selbständiger zu unselbständiger Erwerbstätigkeit und umgekehrt, der Berufswechsel im eigentlichen Sinn, die Geschäftsaufnahme resp. Geschäftsaufgabe, der Übergang von Ganztags- zu Halbtagsarbeit und die voraussichtlich länger dauernde Arbeitslosigkeit oder Krankheit eine tiefgreifende und wesentliche Änderung der Erwerbsgrundlagen dar.

Hingegen werden der blosse Stellenwechsel, der berufliche Auf- und Abstieg, der Wechsel des Tätigkeitsgebietes innerhalb desselben Berufs und der vorübergehende Unterbruch der Erwerbstätigkeit zum Zwecke der Weiterbildung oder aus anderen Gründen als unzureichend qualifiziert (BLStPr, Bd. VI, S. 265).

Ebenfalls nicht als Ereignisse, welche die Durchführung einer Zwischentaxation nach § 92 Abs. 1 lit. c StG auszulösen vermögen, gelten nach ständiger Praxis zu-

dem die Geschäftserweiterung, Geschäftseinschränkung, Erschliessung oder Aufgabe von Geschäftszweigen bei *Selbständigerwerbenden*.

b) Entgegen der vom Vertreter des Rekurrenten vertretenen Auffassung wird somit bezüglich der Durchführung einer Zwischenveranlagung zufolge Änderung der Erwerbsgrundlagen zwischen unselbständigen und selbständigen Erwerbstätigen insofern unterschieden, als bei Selbständigerwerbenden die Einschränkung der Erwerbstätigkeit bzw. die Reduktion der Arbeitszeit zu keiner Zwischentaxation führt. Diese Auslegung der basellandschaftlichen Veranlagungsbehörden von § 92 Abs. 1 lit. c StG verdient auch nach der Rechtsprechung des basellandschaftlichen Verwaltungsgerichtes Zustimmung und ist wiederholt bestätigt worden, auch wenn sie sich, wie der Rekurrent zu Recht festhält, dem Wortlaut des Gesetzestextes nicht ausdrücklich entnehmen lässt. Die dadurch bewirkte Ungleichbehandlung der Selbständigerwerbenden im Vergleich mit den unselbständig Erwerbstätigen, bei denen ein steter Einkommenszufluss die Regel ist und die Durchführung einer Zwischenveranlagung schon aus praktischen Gründen eher möglich ist, ist sachlich in den allermeisten Fällen gerechtfertigt (vgl. VGE vom 21. Juni 1989, publ. in BLStPr, Bd. X, S. 264 ff. mit Hinweisen). Diese Auffassung korrespondiert im übrigen auch mit der ausserkantonalen Rechtsprechung und Doktrin, welche in der Einschränkung bzw. in der blossen Reduktion der selbständigen Erwerbstätigkeit in der Regel ebenfalls keinen Zwischentaxationsgrund sieht, weil erhebliche Gewinnschwankungen dem freien Erwerbsverhältnis eigentümlich sind und deshalb für sich allein genommen noch nicht auf eine wesentliche und tiefgreifende Änderung der Erwerbsgrundlagen schliessen lassen (*Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Auflage, Bern 1983, NN. 21, 23 zu § 59). Nur ausnahmsweise wird die blosser Reduktion der selbständigen Erwerbstätigkeit beim Inhaber eines arbeitsintensiven Kleinbetriebes, wo die Arbeitskraft des Selbständigerwerbenden gegenüber anderen Faktoren wie Kapital, fremde Arbeitskraft und Goodwill im Vordergrund steht, als Zwischentaxationsgrund anerkannt. Voraussetzung hierfür ist indessen, dass die Einschränkung der selbständigen Erwerbstätigkeit auf *eindeutig objektivierbare, nicht wirtschaftliche Gründe*, wie beispielsweise der dauernde Verlust der Arbeitskraft des Betriebsinhabers oder eine infolge Alters notwendige Einschränkung der Erwerbstätigkeit, zurückzuführen ist und es sich nicht lediglich um ausschliesslich wirtschaftlich bedingte Einkommenschwankungen handelt, die keine Zwischenveranlagung rechtfertigen (*Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich*, a.a.O.; VGE vom 21. Juni 1989, a.a.O.).

c) Aus dem Gesagten erhellt, dass der vom Rekurrenten geltend gemachte Übergang von ganztägiger zu halbtägiger selbständiger Erwerbstätigkeit per 1. Januar 1996 keine Zwischentaxation auszulösen vermag. Dabei ist in casu insbesondere auch zu berücksichtigen, dass die Lohnbezüge des Rekurrenten aus der Kollektivgesellschaft im Jahr 1996 gegenüber dem Vorjahr nur geringfügig von Fr. 76'000.– auf Fr. 72'000.– gesunken sind. Bereits aus diesem Grunde ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass jedenfalls per 1. Januar 1996 eine massgebliche Reduktion des Arbeitspensums nicht stattgefunden hat und sich insofern die Erwerbsgrundlagen des Rekurrenten nicht wesentlich geändert haben. Daran vermag auch der Hin-

weis auf den Umsatzrückgang des Entsorgungsbetriebes für Alteisen des Rekurrenten nichts zu ändern, zumal der Rekurrent selber den Rückgang auf wirtschaftliche Gründe, nämlich auf die Aufhebung des Schrottexport-Verbotes und die dadurch notwendig werdenden Investitionen, zurückführt. Wie oben ausgeführt rechtfertigt jedoch – selbst bei einem arbeitsintensiven Kleinbetrieb – eine wirtschaftlich bedingte Einschränkung der selbständigen Erwerbstätigkeit keine Zwischentaxation.

5. Zusammenfassend lässt sich somit feststellen, dass sich die Erwerbsgrundlagen des Rekurrenten jedenfalls per 1. Januar 1996 nicht wesentlich geändert haben und die Veranlagungsbehörde die Vornahme einer Zwischenveranlagung demzufolge zu Recht verweigert hat. Aufgrund des Einkommensrückganges sind möglicherweise im Jahr 1997 die Voraussetzungen für die Durchführung einer Zwischentaxation gegeben. Die Vorinstanz hat in ihrer Vernehmlassung bereits darauf hingewiesen und zugleich zu Recht festgehalten, dass diese Frage nicht im vorliegenden Rekursverfahren, sondern gemäss § 93 Abs. 5 StG anlässlich der Vornahme der nächsten Hauptveranlagung von der Veranlagungsbehörde zu prüfen sein wird.

Aus all diesen Gründen ist der vorliegende Rekurs somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.