

Zwischenveranlagung infolge Heirat

Reine Faktorenaddition

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 5. Januar 2000

Die Zwischenveranlagung infolge Heirat bewirkt eine reine Addition der in Vergangenheitsbemessung ermittelten Faktoren, soweit sich diese nicht wegen der Heirat geändert haben. Die Reduktion des Arbeitspensums um 20% ist keine Folge der Eheschliessung und dementsprechend bei der Zwischenveranlagung infolge Heirat nicht zu berücksichtigen. (Vgl. RKE Nr. 119 vom 30.08.1991 in BLStPr, Band XI, S. 368 ff.)

Tatsachen:

1. AX-Y reduzierte ihr Arbeitspensum per 1. Januar 1993 von 100% auf 80%. Am 29. April 1993 heiratete sie. Mit Rechnung vom 19. November 1993 erfolgte die definitive Staatssteuerveranlagung 1993/1994 für die Zeit vom 1. Januar 1993 bis zum Zeitpunkt ihrer Heirat am 29. April 1993. AX-Y beantragte die Durchführung einer Zwischentaxation per 1. Januar 1993 zufolge Reduktion des Arbeitspensums. Mit Entscheid vom 14. Februar 1994 wies die kantonale Steuerverwaltung das Gesuch um Vornahme einer Zwischenveranlagung ab. Gegen diesen Entscheid erhob AX-Y Beschwerde bei der kantonalen Steuerrekurskommission. Diese kam mit Entscheid Nr. 270/1994 vom 4. November 1994 zum Schluss, dass dem Gesuch um Vornahme der verlangten Zwischentaxation zu Recht nicht nachgekommen worden sei und wies die Beschwerde ab. Auch das angerufene Verwaltungsgericht wies die Beschwerde von AX-Y mit Entscheid Nr. 19 vom 14. Februar 1996 ab. Die Beschwerdeführerin hatte vor den angerufenen Instanzen im wesentlichen geltend gemacht, dass gemäss § 92 Abs. 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz, StG) vom 7. Februar 1974 eine Zwischenveranlagung bereits vorgenommen werden müsse, wenn eine Reduktion des Einkommens von über Fr. 5'000.– vorliege, was in ihrem Fall zweifelsohne erfüllt sei. Im Gesetz sei nicht verankert, dass eine Zwischenveranlagung nur vorgenommen werden könne, wenn § 92 Abs. 2 StG und ein in § 92 Abs. 1 StG genannter Sachverhalt kumulativ erfüllt seien. Im übrigen seien im vorliegenden Fall sowohl § 92 Abs. 2 StG (Änderung des steuerbaren Einkommens von mindestens Fr. 5'000.–) als auch § 92 Abs. 1 lit. c StG erfüllt, da ihre Reduktion von 100% auf 80% dauernd sei. Die angerufenen Instanzen verwiesen auf ihre Rechtsprechung, wonach die kumulative Erfüllung von einem der in § 92 Abs. 1 StG genannten Sachverhalte und von § 92 Abs. 2 StG Voraussetzung sei, damit eine Zwischenveranlagung durchgeführt werde. Ausserdem könne von einer dauernden Änderung der Erwerbsgrundlagen im Sinne von § 92 Abs. 1 lit. c StG gemäss Rechtsprechung erst die Rede sein, wenn das Arbeitspensum um mindestens 40% reduziert werde.

2. a) BX-Y hatte mit Schreiben vom 26. Februar 1994 bei der Steuerabteilung Z moniert, dass die definitive Veranlagung 1993/1994 auf unrichtigen Zahlen basiere, sei doch die Ehefrau nur noch 80% erwerbstätig. Sinngemäss beantragte er, es sei per 30. April 1993 eine Zwischenveranlagung wegen Heirat vorzunehmen und zu berücksichtigen, dass die Ehefrau seit dem 1. Januar 1993 nur noch 80% statt 100% erwerbstätig sei. Eine Zwischentaxation infolge Heirat hatte stattgefunden, jedoch war dabei die Reduktion des Arbeitspensums unberücksichtigt geblieben. Die kantonale Steuerverwaltung wies das Gesuch mit Verfügung vom 8. März 1994 ab. Mit Entscheid vom 16. Mai 1995 wies die Steuerverwaltung die dagegen erhobene Einsprache ab. Die von den Ehegatten X-Y angerufene Steuerrekurskommission trat am 19. April 1996 mit Entscheid Nr. 44/1996 auf die Beschwerde nicht ein. Die Steuerrekurskommission begründete ihren Entscheid damit, dass sich der vorliegende Rekurs einzig auf die Einkommensfaktoren der Ehefrau beziehe und dieses Vorbringen bereits mit Entscheid der Steuerrekurskommission Nr. 270/1994 vom 4. November 1994 beurteilt worden sei, weswegen es sich um eine res iudicata handle. Das Verwaltungsgericht hiess die dagegen erhobene Beschwerde mit Entscheid Nr. 99 am 27. August 1997 in dem Sinne gut, dass der angefochtene Entscheid aufgehoben und die Angelegenheit zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen wurde. Das Verwaltungsgericht begründete seinen Entscheid im wesentlichen damit, dass im Verfahren von AX-Y betreffend Zwischentaxation wegen Reduktion des Arbeitspensums isoliert nur die Frage der Reduktion behandelt worden sei. In diesem Verfahren müsse hingegen beurteilt werden, ob bei der Zwischentaxation infolge Heirat nicht auch die Änderung der Erwerbsgrundlagen berücksichtigt werden könne. Es handle sich folglich nicht um eine res iudicata, weswegen die Vorinstanz zu Unrecht nicht auf die Beschwerde eingetreten sei.

b) Die Steuerrekurskommission beurteilte den Fall aufgrund des Verwaltungsgerichtsurteiles Nr. 99 vom 27. August 1997 von neuem und wies mit Entscheid Nr.121/1998 vom 23. Oktober 1998 die Beschwerde ab. Auf die Begründung wird, soweit notwendig, später eingegangen.

c) Gegen diesen Entscheid haben AX und BX-Y mit Schreiben vom 15. April 1999 beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben. Beanstandet wird primär, dass die Steuerrekurskommission erneut vornehmlich mit dem Prinzip der Faktorenaddition argumentiert und nicht überprüft habe, ob die Reduktion des Pensums bei der Zwischenveranlagung infolge Heirat nicht auch berücksichtigt werden müsse.

d) Die Steuerverwaltung hat in ihrer ausführlichen Stellungnahme vom 19. Mai 1999 und die Steuerrekurskommission in ihrer Stellungnahme vom 20. Mai 1999 beantragt, es sei die Beschwerde abzuweisen. Im wesentlichen wird ausgeführt, dass die Reduktion der Arbeitszeit von 100% auf 80% per 1. Januar 1993 keinen Zwischenveranlagungsgrund darstelle. An dieser Betrachtungsweise ändere auch die Heirat am 29. April 1993 nichts. Bei einer Zwischenveranlagung infolge Heirat fände lediglich eine «Faktorenaddition» statt. Dabei würden die Einkommensfaktoren im Rahmen der Vergangenheitsbemessung unverändert aus den beiden «Ledigen-Steuererklärungen» in die gemeinsame «Familienveranlagung» übernommen

und nach dem günstigeren Einkommenssteuertarif A besteuert. Durch eine Gegenwartsbemessung würde nur noch das durch die Heirat neu hinzukommende Einkommen und Vermögen beurteilt. Auf die weitere Begründung wird, soweit erforderlich, später eingegangen.

Erwägungen:

1. Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss § 131 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz, StG) vom 7. Februar 1974 in Verbindung mit §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

2. Mit rechtskräftigem Urteil Nr. 19 vom 14. Februar 1996 hat das Verwaltungsgericht i.S. AX-Y gegen Steuerrekurskommission und Steuerverwaltung entschieden, dass die Reduktion des Arbeitspensums um 20% keinen Zwischenveranlagungsgrund im Sinne von § 92 StG darstellt (vgl. dazu den erwähnten Entscheid mit Hinweisen auf Entscheide der Steuerrekurskommission, des Verwaltungsgerichtes und Bundesgerichtes). Auf diesen Entscheid ist nicht zurückzukommen. Unbestritten ist weiter, dass es sich bei der Heirat um einen Zwischenveranlagungsgrund im Sinne von § 92 StG handelt. Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Reduktion des Arbeitspensums um 20% bei der Zwischentaxation infolge Heirat zu berücksichtigen ist.

3. Das in den Jahren 1991 und 1992 erzielte Einkommen bildet gemäss § 88 Abs. 1 StG Grundlage für die Höhe des Steuerbetrages während der Veranlagungs- und Steuerperiode 1993/1994. Dabei gilt es grundsätzlich nicht zu berücksichtigen, welches Einkommen der Pflichtige in dem Zeitpunkt erzielt, in welchem er die Steuern bezahlen muss. Dieses sogenannte System der Praenumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung hat dementsprechend zur Folge, dass sich eine Veränderung des Einkommens während der Steuerperiode erst mit zweijähriger Verspätung auf die Höhe der Steuer auswirkt. Sie führt in denjenigen Fällen zu unbilligen Resultaten, in denen sich die wirtschaftlichen Verhältnisse des Pflichtigen in der Steuerperiode grundlegend von denen in der Bemessungsperiode unterscheiden, weshalb dann mittels Zwischenveranlagung zur Gegenwartsbemessung übergegangen wird (§ 92 f. StG; vgl. *Ernst Höhn*, Steuerrecht, Bd. I, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 14 Rz. 113 ff.; *Ernst Blumenstein/Peter Locher*, System des Steuerrechts, 4. Auflage, Zürich 1992, S. 215). Die Zwischenveranlagung mit dem damit verbundenen Wechsel zur Gegenwartsbemessung stellt eine Ausnahmeregelung dar für Fälle, in denen die Vergangenheitsbemessung zu einer nicht mehr zumutbaren Härte führen würde.

4. a) Ein Zwischenveranlagungsgrund ist gemäss § 92 Abs. 1 lit. a StG die Eheschliessung. Für die Zeit nach Eheschluss findet eine gemeinsame Veranlagung statt.

Einkommen und Vermögen der in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten werden gemäss § 8 Abs. 1 StG zusammengerechnet und dem günstigeren Einkommenssteuertarif A zugeordnet. Gemäss Rechtsprechung der Vorinstanzen wird die Einkommenssituation aus der «Ledigen-Steuererklärung» beider Ehegatten in die neue «Familienveranlagung» übernommen. Es erfolgt somit lediglich eine Faktorenaddition. Bei der Berechnung des Familiensteuerbetrages kommen die in einer Ehe zusammen lebenden Ehegatten im Vergleich zu den anderen Steuerpflichtigen in den Genuss des sogenannten Teilsplittings, eines höheren steuerfreien Vermögens und eines besonderen Tarifs zur Einkommenssteuer (§§ 8 Abs. 1 und 3, 34 Abs. 1 lit. a, 50 lit. a StG). Bei der Zwischenveranlagung infolge Heirat bleiben die Einkommensfaktoren somit in der Vergangenheitsbemessung. Lediglich das durch die Heirat neu hinzukommende Einkommen und Vermögen unterliegen ab dem Zeitpunkt der Eheschliessung nicht mehr der Vergangenheits-, sondern der Gegenwartsbemessung (vgl. Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission [SRK] Nr. 119/1991 vom 30. August 1991 in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPr], Bd. XI, S. 368 ff.).

Diese Rechtsprechung ist mit dem Gesetzeswortlaut vereinbar. Gemäss § 93 Abs. 2 StG wird der Zwischenveranlagung die bisherige Hauptveranlagung, vermehrt oder vermindert um die durch die Änderung hinzugekommenen oder weggefallenen Teile des Einkommens und Vermögens, zugrundegelegt. Die «Ledigen-Steuerveranlagungen» stellen die bisherigen Hauptveranlagungen dar. Bei den zu berücksichtigenden Einkommensänderungen geht es um Änderungen, die sich als unmittelbare Folge des Zwischenveranlagungsgrundes und somit der Heirat ergeben. Die Reduktion des Arbeitspensums um 20% ist keine Folge der Eheschliessung und ist somit gemäss § 92 Abs. 2 StG nicht als durch die Änderung weggefallener Teil des Einkommens zu qualifizieren und dementsprechend bei der Zwischenveranlagung infolge Heirat nicht zu berücksichtigen.

b) Die Berücksichtigung der Reduktion des Arbeitspensums um 20% würde auch dem Grundsatz des Ausnahmecharakters der Zwischenveranlagung widersprechen. Wie bereits erörtert, soll die Durchführung der Zwischenveranlagung Härtefälle vermeiden und nicht jede Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse steuerrechtlich auffangen. Die Reduktion des Arbeitspensums um 20% und die entsprechende Lohnreduktion führen gemäss Rechtsprechung nicht zu einem unbilligen Zustand und somit nicht zur Durchführung einer Zwischenveranlagung (vgl. Verwaltungsgerichtssentscheid Nr. 19 vom 14. Februar 1996 in obiger Angelegenheit mit weiteren Hinweisen). Die Eheschliessung vermag am Nichtvorhandensein des Härtefalles infolge Reduktion des Arbeitspensums um 20% und entsprechender Einkommensverringerung nichts zu ändern.

c) Im weiteren würde die steuerrechtliche Berücksichtigung der Arbeitspensumsreduktion um 20% auch das Rechtsgleichheitsgebot verletzen. Die Rechtsgleichheit wird verletzt, wenn Differenzierungen getroffen werden, für die sachliche und vernünftige Gründe fehlen oder sich über erhebliche tatsächliche Unterschiede hinwegsetzen (vgl. *Ulrich Häfelin/Walter Haller*, Schweizerisches Bundesstaats-

recht, 4. Auflage, Zürich 1998, Rz. 1568). Die Berücksichtigung der Pensumsreduktion im vorliegenden Fall würde dazu führen, dass Sachverhalte, die keinen Zwischenveranlagungsgrund darstellen und somit für die Berechnung des Steuerbetrages unbeachtlich sind, steuerrechtlich relevant würden, wenn in der gleichen Bemessungsperiode ein Zwischenveranlagungsgrund und eine für sich allein betrachtete unbeachtliche Einkommensveränderung, die nicht Folge des Zwischenveranlagungsgrundes ist, zusammentreffen. Dies würde zu einer die Rechtsgleichheit verletzenden gesetzeswidrigen Besserstellung der Beschwerdeführer im Vergleich zu allen anderen Steuerpflichtigen führen, bei denen eine Pensumsreduktion von 20% unberücksichtigt bleibt.

5. Die Steuerrekurskommission ist an der Verhandlung vom 23. Oktober 1998 zum Schluss gekommen, dass der Reduktion des Arbeitspensums um 20% keine Bedeutung innerhalb der Zwischenveranlagung infolge Heirat zukommt. Diese Betrachtungsweise ist aufgrund der obigen Ausführungen nicht zu beanstanden. Die Beschwerde wird somit abgewiesen.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.