

Zwischenveranlagung

Vergleichsgrundlage bei Pensumsreduktion

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 99/1996 vom 30. August 1996

Die Reduktion der Arbeitszeit von 80% auf 50% entspricht einer verhältnismässigen Herabsetzung um 37,5% und erreicht damit die für eine Zwischenveranlagung erforderliche minimale Reduktion der Arbeitszeit um 40% nicht.

Vergleichsgrundlage ist das Pensum im Bemessungszeitraum der Hauptveranlagung (80%). Die spätere Erhöhung der Arbeitszeit auf 100% während eines Jahres vor der Reduktion auf 50% ist nicht von Belang.

Sachverhalt:

1. Mit Schreiben vom 15. Juli 1994 erhoben die Steuerpflichtigen gegen die definitiven Veranlagungen Einsprache mit dem Begehren, es sei das Erwerbseinkommen (Basis 91/92) der Gattin infolge dauernder Reduktion der Erwerbstätigkeit um 50% auf 50% zu reduzieren. Zur Begründung machten die Pflichtigen geltend, die Ehegattin habe wegen der Geburt der Tochter ihre Erwerbstätigkeit per 28. März 1994 um 50% reduziert.

Mit Verfügung vom 12. Mai 1995 wies die Steuerverwaltung das Begehren um Vornahme einer Zwischenveranlagung per 28. März 1994 ab. Zur Begründung führte sie im wesentlichen an, im Entscheid vom 7. April 1978 (publ. in BLStPr, Bd. VI, S. 326) habe die Rekurskommission entschieden, dass unter den Begriff der «Halbtagsarbeit» auch die Reduktion des Arbeitspensums von 100% auf 60% falle. Zudem habe die Durchsicht der Akten ergeben, dass Frau X genau genommen ihr Arbeitspensum von einer 80%-igen auf eine 50%-ige Teilzeitstelle reduziert habe. Diese Verringerung der Arbeitszeit um 30% bedeute eine Reduktion von 37,5% von der 80%-igen Teilzeitstelle. Die Limite von 40%, die für die Vornahme der Zwischenveranlagung festgesetzt worden sei, sei daher nicht erreicht. Im Hinblick auf die bereits gelockerte Begriffsdefinition der Halbtagesstelle sei es auch nicht als überspitzten Formalismus zu erachten, die Vornahme der Zwischenveranlagung wegen fehlenden 2,5% Reduktion zu verweigern.

2. Mit Schreiben vom 7. Juni 1995 erhoben die Steuerpflichtigen gegen die Verfügung vom 12. Mai 1995 Einsprache mit dem Begehren, es sei das Erwerbseinkommen (Basis 91/92) der Gattin infolge dauernder Reduktion der Erwerbstätigkeit um 50% auf 50% zu reduzieren. Zur Begründung führten die Steuerpflichtigen aus, die Ehefrau habe ihre Erwerbstätigkeit aufgrund der Geburt der Tochter per Ende März 1994 um 50% reduziert. Die Ehefrau habe in den Jahren 1992 und 1993 wie folgt gearbeitet:

1992	12 Monate zu 80%	80,00%
1993	2 Monate zu 80%	13,33%
1993	10 Monate zu 100%	83,33%
		176,66%

auf ein Jahr umgerechnet 88,33%

Diese Verringerung der Arbeitszeit um 38,33% bedeute eine Reduktion von 43,39% von der Arbeitszeit in den letzten beiden Jahren (1992 + 1993). Die für die Vornahme einer Zwischenveranlagung erforderliche Limite von 40% sei somit erreicht.

3. Mit Entscheid vom 20. Februar 1996 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie im wesentlichen an, gemäss § 93 Abs. 2 StG werde der Zwischenveranlagung die bisherige Hauptveranlagung, vermehrt oder vermindert um die durch die Änderung hinzugekommenen oder weggefallenen Teile des Einkommens und Vermögens zugrundegelegt. Bei einer allfälligen Zwischenveranlagung sei demzufolge die Veranlagung der Staatssteuer 1993/94 zugrunde zu legen. Somit diene die Staatssteuerveranlagung 1993/94 mit der Bemessungsphase vom 1.7.1991 – 31.12.1992 als Grundlage für eine allfällige Zwischentaxation. In diesem Zeitraum habe die Ehefrau zu einem Beschäftigungsgrad von 80% gearbeitet.

Die vorliegende Verringerung der Arbeitszeit um 30% bedeute eine Reduktion von 37,5% von der 80%-igen Teilzeitstelle. Die Limite von 40%, die für die Vornahme der Zwischenveranlagung festgesetzt worden sei, sei daher nicht erreicht.

4. Mit Schreiben vom 18. März 1996 erhoben die Pflichtigen Rekurs und beantragten, es sei das Erwerbseinkommen (Basis 91/92) der Gattin infolge dauernder Reduktion der Erwerbstätigkeit um 50% auf 50% zu reduzieren. Zur Begründung führten die Rekurrenten im wesentlichen aus, die Reduktion der Erwerbstätigkeit sei zufolge der Geburt der Tochter dauernd (Reduktion der Erwerbstätigkeit von 100% auf 50%). Diese Reduktion sei notwendig, um die familiären Aufgaben wahrzunehmen. Zudem wird geltend gemacht, dass die Praxis der Steuerrekurskommission, wonach eine Zwischenveranlagung u.a. durchgeführt werden soll, wenn bei Übergang von Vollbeschäftigung auf Teilzeitbeschäftigung eine Erwerbseinbusse von mindestens 40% resultiere, sich nicht auf die gesetzlichen Grundlagen stützen würde.

5. Mit Vernehmlassung vom 16. April 1996 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie im wesentlichen folgendes aus: Die Ehefrau habe vor ihrem Zuzug in den Kanton Basel-Landschaft am 1. Juli 1991 bis Februar 1993 eine 80%-ige Erwerbstätigkeit ausgeübt. Einer Erhöhung ihres Pensums auf 100% per 1. März 1993 sei per 28. Februar (recte: 28. März) 1994 eine Reduktion auf 50% gefolgt. Gestützt darauf habe die Rekurrentin zu Unrecht eine Zwischentaxation wegen Übergang von ganz- zu halbtägiger Erwerbstätigkeit gefordert. Der neue Beschäftigungsgrad sei sinnvollerweise mit demjenigen zu vergleichen, der im Bemessungszeitraum der fraglichen Hauptveranlagung ausgeübt worden sei (80%). Die Steuerverwaltung verweist in diesem Zusammenhang auf den Entscheid Nr. 20/1995 vom 20. Februar 1995 (recte: 3. Februar 1995) der Steuerrekurskommission. Die vorübergehende Erhöhung des Beschäftigungsgrades im Jahre 1993 sei folglich nicht relevant. Die auf diese Weise berechnete Reduktion der Erwerbstätigkeit betrage somit lediglich 37,5% und erreiche damit die für eine Zwischentaxation notwendige Limite von 40% nicht.

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. 1000.– beträgt und Fr. 8000.– 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 den Rekurrenten per 28. März 1994 eine Zwischentaxation wegen Reduktion der Erwerbstätigkeit zu gewähren ist.

3. a) 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 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 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. Nach konstanter, vom Verwaltungsgericht bestätigter Praxis wird als zeitliche Limite eine Dauer von zwei Jahren angenommen (vgl. anstelle vieler: RKE Nr. 77/1981, publ. in BLStPr, Bd. VIII, S. 17 ff.). Steht nicht fest, wie lange die Änderung der Erwerbsgrundlagen dauert, so ist nach dieser Praxis auf die nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge durch ein bestimmtes Ereignis voraussichtlich zu erwartende Dauer abzustellen (ASA Bd. 21, S. 437; BLStPr, Bd. VI, S. 265).

b) Die Aufzählung der Ereignisse, die gemäss § 92 Abs. 1 lit. c StG eine Zwischentaxation zur Folge haben, 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 blosser 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 (BLVGE 1989, S. 56 f.; BLStPr, Bd. VI, S. 265). Aufgrund dieser Aufzählung ergibt sich, dass die Zwischenveranlagung mit dem damit verbundenen Wechsel zur Gegenwartsbemessung eine Ausnahmeregelung darstellt für Fälle, in denen die Vergangenheitsbemessung zu einer nicht mehr zumutbaren Härte führen würde. Somit ist eine Zwischenveranlagung nur zurückhaltend zu gewähren, da Zwischentaxationen grundsätzlich eben Ausnahmen bleiben sollen (vgl. BGE 115 1b 10). Zudem darf auch nicht übersehen werden, dass Zwischenveranlagungen von vornherein nicht alle Härten, welche sich aus dem System der Vergangenheitsbemessung ergeben können, zu beheben vermögen (BGE 115 1b 10 E. 2).

4. a) Wie oben ausgeführt worden ist, kann eine Reduktion der Erwerbstätigkeit grundsätzlich eine Zwischenveranlagung auslösen, sofern sie einem Übergang von Ganztags- zu Halbtagsarbeit gleichzustellen ist. Die Umstellung von Ganztags- zu Halbtagsarbeit ist ein klar abgrenzbares Ereignis, was umgekehrt bedeutet, dass nicht jede Reduktion der Arbeitszeit eine Zwischentaxation zur Folge hat. Nach langjähriger Rechtsprechung gilt eine Erwerbstätigkeit mit einer zeitlichen Belastung von maximal 60% gerade noch als Halbtagsarbeitsstelle (BLStPr, Bd. VI, S. 329 f.; BLStPr, Bd. VIII, S. 382 f.; BLStPr, Bd. X, S. 326). Die Arbeitszeitreduktion hat demnach mindestens 40% zu betragen, damit eine Zwischentaxation gerechtfertigt ist. Das Verwaltungsgericht hat diese Praxis unlängst bestätigt und festgehalten, dass keine ernsthaften und sachlichen Gründe vorliegen, die eine Praxisänderung rechtfertigen würden. Damit eine Zwischentaxation durchgeführt werden dürfe, müsse daher eine mindestens 40-prozentige Reduktion der Erwerbstätigkeit vorliegen (Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 14.2.1996 i.S. V.D., publ. in BStPra, Bd. XIII, S. 154 ff.).

b) 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 zugrunde gelegt. Für die Beurteilung der Frage, ob die quantitative Voraussetzung für die Durchführung einer Zwischentaxation erfüllt ist, wird das Einkommen der letzten Hauptveranlagung dem seit dem Eintritt des Zwischenveranlagungsgrundes bis zum Ende der Veranlagungsperiode erzielten, auf 12 Monate berechneten Einkommen gegenübergestellt (§ 89 Abs. 1 StG). Wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zu Recht feststellt, sind auch die qualitativen Voraussetzungen für die Durchführung einer Zwischenveranlagung, d.h. in casu die Frage nach dem Umfange der Reduktion des Arbeitspensums, aufgrund der Faktoren und Verhältnisse, wie sie der Hauptveranlagung zugrunde gelegt worden sind, zu beurteilen. Im Fall einer Arbeitszeitreduktion ist somit der neue Beschäftigungsgrad demjenigen gegenüber zu stellen, welcher im Bemessungszeitraum der fraglichen Hauptveranlagung ausgeübt worden ist.

c) In casu ist somit für die Beurteilung, ob die Reduktion der Erwerbstätigkeit die nach der Praxis erforderliche Limite von mindestens 40% erreicht, entgegen der von den Rekurrenten vertretenen Auffassung, nicht das Arbeitspensum des (Steuer-) Jahres 1993 und die in diesem Jahr erfolgte vorübergehende Erhöhung des Arbeitspensums massgeblich, sondern es ist auf das Arbeitspensum der für die Veranlagung 1993/94 massgeblichen Bemessungsjahre 1991 und 1992 abzustellen. Gemäss den Lohnausweisen hat das Arbeitspensum der Rekurrentin in diesen Jahren 80% betragen. Die Rekurrentin hat somit ihr Teilpensum von 80% um 30% auf 50% reduziert, was einer Reduktion des Pensums um 37,5% entspricht und damit die für die Durchführung einer Zwischentaxation notwendige Limite von mindestens 40% nicht erreicht. Die Vorinstanz hat daher das Vorliegen eines Zwischenveranlagungsgrundes zu Recht verneint, zumal nach dem erwähnten Urteil des Verwaltungsgerichtes an dieser Limite festzuhalten ist. Der vorliegende Rekurs ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:
Der Rekurs wird abgewiesen.