

Zwischenveranlagung

Lohneinbusse in der Bemessungslücke 1999/2000

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 24. Oktober 2001

Wird eine Zwischentaxation verweigert, obwohl sich das Erwerbseinkommen in der Bemessungslücke 1999/2000 gegenüber der Vorperiode um 30% verringerte, so liegt darin noch keine planwidrige Unvollständigkeit der gesetzlichen Übergangsregelung vor.

Sachverhalt:

A. Mit Schreiben vom 26. November 1999 an die Taxationskommission der Kantonalen Steuerverwaltung ersuchte X, vertreten durch Y, Advokat in Basel, um Zwischenveranlagung der Einkommenssteuern auf den 1. Januar 1999 wegen erheblichen Rückgangs des Erwerbseinkommens im Jahre 1999 (sowie im Jahre 2000) beziehungsweise auf den 1. Juli 1999 wegen Aufnahme des Getrenntlebens. Zur Begründung wurde im Wesentlichen geltend gemacht, der Steuerpflichtige sei Direktionsvorsitzender der Z AG. Seine Arbeitgeberin habe ihm in den Jahren 1996, 1997 und 1998 stets eine Prämie in der Höhe von rund Fr. 400'000.– ausgeschüttet. Zusammen mit den regelmässigen Einkünften habe er für die erwähnten Jahre ein Nettoeinkommen aus Arbeitsverdienst von jeweils rund Fr. 525'000.– deklariert. Nach mehreren goldenen Jahren habe seine Arbeitgeberin im Jahre 1998 erhebliche Rückschläge einstecken müssen mit der Folge, dass die Bonusausschüttungen für die berechtigten Personen massiv gekürzt worden seien. Er habe im Mai 1999 bloss noch eine Prämie von rund Fr. 200'920.– ausbezahlt erhalten. Der Steuerpflichtige werde aufgrund der in der Volksabstimmung vom 13. Juni 1999 gutgeheissenen Umstellung von der Vergangenheits- auf die Gegenwartsbemessung nie von diesem tieferen Einkommen «profitieren» können. Während für die Steuerperiode 1999/2000 noch der Bemessungszeitraum 1997/98 massgebend sei, würden mit den neuen Bestimmungen auf die Steuerperiode 2001 hin einzig die Einkommensverhältnisse des Jahres 2001 relevant sein. Damit würden die Jahre 1999 und 2000 zumindest bezüglich der ordentlichen Bemessungselemente anerkanntermassen in eine Bemessungslücke fallen.

Mit Verfügung vom 13. Januar 2000 hiess die Steuerverwaltung das Gesuch in dem Sinne teilweise gut, als per 1. Juli 1999 – vorerst provisorisch – eine Zwischenveranlagung wegen Aufnahme des Getrenntlebens zugestanden wurde. Das Gesuch um Zwischenveranlagung per 1. Januar 1999 wegen Rückgangs des Erwerbseinkommens wurde abgewiesen. Gegen diese Verfügung erhob X durch seinen Rechtsvertreter Einsprache bei der Kantonalen Steuerverwaltung. Am 1. März 2000 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab, wogegen der Vertreter von X mit Schrei-

ben vom 31. März 2000 Beschwerde bei der Kantonalen Steuerrekurskommission erhob. Die Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassung vom 22. August 2000, der Rekurs sei abzuweisen.

Mit Entscheid vom 24. November 2000 wies die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft den Rekurs ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, es liege kein Zwischeneinschätzungsgrund im Sinne von § 92 Abs. 1 lit. a–e des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974, in der Fassung vom 25. Juni 1986, vor. In Frage komme im vorliegenden Fall ausschliesslich Abs. 1 lit. c (dauernde Änderung der Erwerbsgrundlagen) dieser Bestimmung. Des Weiteren müsse die Zu- oder Abnahme der steuerbaren Einkommensteile in den Fällen von lit. a–d insgesamt 25% oder mindestens Fr. 5'000.– erreichen. Die beiden Erfordernisse müssten kumulativ gegeben sein. Die Steuerrekurskommission kam zum Schluss, dass der Rekurrent weiterhin bei der gleichen Arbeitgeberin als Direktionsvorsitzender in leitender kaufmännischer Funktion unselbständig erwerbend sei. Somit liege keine wesentliche Änderung seiner Erwerbsgrundlagen vor.

Des Weiteren wurde festgehalten, dass sich die Einkommensreduktion des Rekurrenten ab dem 1. Januar 1999 in der folgenden Steuerperiode 2001 nicht zu seinen Gunsten auswirke, da im Jahr 2001 direkt auf die neue, einjährige Steuerperiode mit Gegenwartsbemessung umgestellt werde. Dies habe zur Folge, dass die beiden Bemessungsjahre 1999 und 2000 in eine Bemessungslücke fallen würden. Um die durch die Bemessungslücke entstehenden Härten zu mildern, sehe das Steuergesetz in der Übergangsbestimmung von § 198 StG lediglich vor, dass die in den Jahren 1999 und 2000 angefallenen ausserordentlichen Aufwendungen im Durchschnitt zusätzlich von den für die Steuerperiode 2001 und 2002 zu Grunde gelegten steuerbaren Einkünften abgezogen werden könnten, solange die Steuerpflicht im Kanton bestehe. Da die Reduktion des steuerbaren Einkommens des Rekurrenten auf eine Lohneinbusse und nicht auf eine ausserordentliche Aufwendung zurückzuführen sei, könne diese steuerlich nicht berücksichtigt werden. Ausserdem trete § 198 StG erst am 1. Januar 2001 in Kraft, weshalb dessen Anwendung im vorliegenden Verfahren nicht geprüft werden könne.

Im Übrigen wurde festgehalten, dass eine Zwischentaxation per 1. Januar 1999 zur Folge hätte, dass das im Vergleich zum Jahr 1999 relativ hohe Einkommen der Jahre 1997 und 1998 in eine Bemessungslücke fallen würde. Daher gehe der Einwand des Rekurrenten, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine Zwischeneinschätzung fordere, fehl.

B. Gegen diesen Entscheid erhob X, vertreten durch V, Advokat in Basel, mit Schreiben vom 22. Dezember 2000 Beschwerde beim kantonalen Verwaltungsgericht und beantragte; es sei der Beschwerdeentscheid der Steuerrekurskommission vom 24. November 2000 aufzuheben und dem Beschwerdeführer die Zwischenveranlagung der Einkommenssteuern auf den 1. Januar 1999 wegen erheblichen Rückgangs des Erwerbseinkommens zuzugestehen. Zur Begründung wurden im Wesent-

lichen folgende Punkte ausgeführt: Die Vorinstanz sei zu wenig auf die Rügen der Verletzung des Gebotes der Rechtsgleichheit sowie der Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eingegangen. Diese mangelhafte, um nicht zu sagen gänzlich fehlende Begründung grenze an eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs. Zur Präzisierung führte er des Weiteren aus, das Einkommen des Steuerpflichtigen bestehe einerseits aus einem Fixum, andererseits aus einem vom Ergebnis abhängigen Bestandteil. Dieser sei grösstenteils auf patronale Zuwendungen zurückzuführen und entbehre damit eines vertraglichen Anspruchs. Im Jahre 1999 habe es mit der Grosszügigkeit ein abruptes Ende genommen. Obschon im Jahre 1998 das Geschäftsergebnis habe verbessert werden können, sei das Geschäftsjahr 1999 schlecht angelaufen. Daher habe der Beschwerdeführer nach gemeinsamer Absprache sogar auf einen (kleinen) Teil seiner ihm vertraglich zustehenden Beteiligung verzichtet. Im Jahre 2000 sei es mehr oder weniger bei seinem vertraglichen Anteil am Geschäftsergebnis geblieben. Der Systemwechsel habe für den Beschwerdeführer gravierende Auswirkungen, da die unbestreitbar massive Einkommenseinbusse in den Jahren 1999 und 2000 weder nach der alten noch nach der neuen Ordnung steuerlich je Berücksichtigung finden werde. Die steuerliche Nichtberücksichtigung führe zu einer Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes. Es sei nicht angängig, den Steuerpflichtigen nur hinsichtlich derjenigen ausserordentlichen Bemessungsfaktoren, die einkommenserhöhend wirken würden, mit einer zusätzlichen Steuer zu belasten, ihm dagegen die Wohltat einer Steuerentlastung zu verwehren, wenn derselbe Vorgang sich einkommensvermindernd auswirke. Ausserdem sei die Vergangenheitsbemessung mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar. Dieses Prinzip sei umso mehr verletzt, wenn der Steuerpflichtige überhaupt nicht mehr – auch nicht mit einer zweijährigen Verschiebung – die Möglichkeit erhalte, seine Einkommenseinbussen steuerwirksam geltend zu machen. Würde dem Beschwerdeführer nun eine Zwischenveranlagung verwehrt, würde er aufgrund der aktuellen finanziellen Lage im Vergleich zu den übrigen Steuerpflichtigen der gleichen Einkommensklasse massiv benachteiligt. Er hätte eine Steuerlast zu tragen, die nicht mehr seinen tatsächlichen Verhältnissen entspreche.

Des Weiteren wurde ausgeführt, die Übergangsordnung zum neuen Steuersystem sei im Lichte des Vertrauensschutzes unvollständig. Zum Schluss wurde beantragt, im Falle einer Abweisung der Beschwerde, sei dem Beschwerdeführer dennoch eine Parteientschädigung zuzusprechen, da es ihm aufgrund der Dürftigkeit der vorinstanzlichen Ausführungen nicht möglich gewesen sei, die Chancen und Risiken seines Rechtsmittels zuverlässig abzuschätzen. Auf die weiteren Vorbringen wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

C. Die Steuerverwaltung liess sich mit Schreiben vom 11. April 2001 vernehmen und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die blossen Einkommenseinbusse werde als Grund für eine Zwischenveranlagung nicht anerkannt. Die Vornahme einer Zwischenveranlagung sei an zwei kumulative Voraussetzungen gebunden. Einerseits müsse ein anerkannter Grund vorliegen (qualitatives Element), andererseits müsse damit eine erhebliche Einkom-

mensveränderung verbunden sein (quantitatives Element). Im vorliegenden Fall sei kein anerkannter Grund für eine Zwischenveranlagung gegeben.

D. Mit Vernehmlassung vom 12. April 2001 beantragte die Steuerrekurskommission die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, gemäss Art. 191 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 seien Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend. Demnach dürfe ein Bundesgesetz, im vorliegenden Fall das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] vom 14. Dezember 1990, in seiner Anwendung nicht ausgesetzt werden, selbst wenn es gegen verfassungsmässige Rechte verstosse. Im vorliegenden Fall finde nach der Übergangsordnung von Art. 69 StHG die Einkommenseinbusse des Steuerpflichtigen ab 1. Januar 1999 keine steuerliche Berücksichtigung; diesbezüglich liege ein qualifiziertes Schweigen vor. Art. 69 StHG dürfe auch nicht durch eine gestützt auf das kantonale Recht vorgenommene Zwischentaxation vereitelt werden.

Des Weiteren wurde ausgeführt, der Wechsel des Steuersystems von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbesteuerung habe zur Folge, dass die beiden Bemessungsjahre 1999 und 2000 in eine Bemessungslücke fallen würden. Aus diesem Grund sei die Steuerrekurskommission im Entscheid Nr. 150/2000 vom 8. Dezember 2000 in Änderung ihrer Praxis zum Schluss gelangt, dass in den Bemessungsjahren 1999 und 2000 gestützt auf § 92 StG bei einem Erwerbsunterbruch von mehr als sechs Monaten, einer Arbeitslosigkeit von mehr als sechs Monaten oder einer Reduktion des Erwerbseinkommens von über 50% während mehr als 12 Monaten eine Zwischentaxation durchzuführen sei. Im vorliegenden Fall habe sich das Einkommen des Steuerpflichtigen ab dem 1. Januar 1999 lediglich um ca. ein Drittel reduziert, weshalb keine Zwischenveranlagung per 1. Januar 1999 vorzunehmen sei. Auf die weiteren Vorbringen wird – soweit notwendig – in den Erwägungen eingegangen.

E. In seiner Replik vom 18. Mai 2001 hielt der Beschwerdeführer an seinen bisherigen Rechtsbegehren fest. Zur Begründung stützte er sich im Wesentlichen auf seine Beschwerdebegründung vom 12. März 2001 und ergänzte diese in gewissen Punkten. So wurde ausgeführt, bezüglich Art. 69 StHG liege kein qualifiziertes Schweigen vor, wonach die Einkommenseinbusse keine steuerliche Berücksichtigung finde. Vielmehr sei von einer lückenhaften Übergangsordnung auszugehen. Auf die weiteren Vorbringen wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

F. Mit Duplik vom 29. Mai und 18. Juni 2001 hielten die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission an ihren Anträgen fest. Auf ihre diesbezüglichen Vorbringen wird – soweit notwendig – in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1. Da alle Beschwerde Voraussetzungen erfüllt sind, ist auf die vorliegende Beschwerde einzutreten.

2. Vorweg ist der Vorinstanz darin zuzustimmen, dass der Entscheid der Taxationskommission vom 22. Dezember 1999, mit welchem ein Härtefall abgelehnt worden war, nicht angefochten wurde und somit in Rechtskraft erwachsen ist.

3. a) Der Beschwerdeführer macht in formeller Hinsicht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend, da die Vorinstanz ihrer Prüfungs- und Begründungspflicht nicht nachgekommen sei. Die äusserst knappe, um nicht zu sagen belanglose Motivierung stelle zweifelsohne eine Verletzung des Begründungszwanges von Entscheiden dar. Die Vorinstanz führte aus, die Rüge der mangelhaften Begründung sei verspätet vorgenommen worden und zudem genüge der angefochtene Entscheid den Anforderungen, welche an die Begründungspflicht zu stellen seien.

b) Dem Vorbringen der Vorinstanz, die Rüge der mangelhaften Begründung sei verspätet vorgebracht worden, ist nicht beizupflichten. Der Beschwerdeführer hat mit Beschwerde vom 22. Dezember 2000 das Begehren gestellt, die Verfügung der Steuerrekurskommission sei aufzuheben und sein Gesuch um Zwischenveranlagung sei gutzuheissen. Mit Beschwerdebegründung vom 12. März 2001 hat der Beschwerdeführer seine Begehren wiederholt und in der Begründung u. a. eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, insbesondere der Begründungspflicht, geltend gemacht. Darin ist keineswegs eine Ausdehnung des ursprünglichen Rechtsbegehrens zu erblicken. Auch eine Bejahung der Verletzung des rechtlichen Gehörs müsste – falls eine Heilung des Mangels nicht angenommen werden könnte – zu einer Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids führen. Dies entspricht dem rechtzeitig gestellten Begehren des Beschwerdeführers.

c) Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht verlangt, dass die Behörde die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, sorgfältig und ernsthaft prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die grundsätzliche Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen. Der Bürger soll wissen, warum die Behörde entgegen seinem Antrag entschieden hat. Die Begründung eines Entscheids muss deshalb so abgefasst sein, dass der Betroffene ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Das bedeutet indessen nicht, dass sich diese ausdrücklich mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinander setzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 126 I 102 E. 2.b, 112 Ia 109 E. b, mit Hinweisen; vgl. auch BGE 114 Ia 242 E. 2d). Die Behörde hat demnach in der Begründung ihres Entscheids diejenigen

Argumente aufzuführen, die tatsächlich ihrem Entscheid zugrunde liegen (BGE 126 I 103 E. 2b).

d) Die Vorinstanz hat den angefochtenen Entscheid sachgerecht und verständlich begründet. Dem Beschwerdeführer ist zwar zuzustimmen, dass sich die Steuerrekurskommission mit gewissen seiner Argumente nicht oder nur knapp auseinandergesetzt hat. Sie hat aber in genügendem Mass dargetan, auf welche gesetzlichen Bestimmungen sie ihren Entscheid abstützt. Des Weiteren hat sie ausgeführt, dass – im Falle einer Zwischenveranlagung – das höhere Einkommen aus den Jahren 1997/1998 in eine Bemessungslücke fallen würde. Daraus hat sie den Schluss gezogen, dass daher nicht von einer Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gesprochen werden könne. Die Steuerrekurskommission hat dargelegt, welche gesetzlichen Bestimmungen sie als massgebend erachtet und damit auch kundgetan, dass sie den dagegen aufgeführten Argumenten des Beschwerdeführers nicht folgt. Wie oben erörtert, verlangt der Grundsatz der Begründungspflicht nicht, dass jedem tatbeständlichen oder rechtlichen Argument ausdrücklich widersprochen wird. Der Entscheid wurde jedenfalls verständlich begründet und es kann entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht davon gesprochen werden, dass die Entscheidungsgründe schleierhaft geblieben sind oder dass ihm das Abschätzen der Chancen und Risiken seines Rechtsmittels verunmöglicht wurde. Damit kann im vorliegenden Fall nicht von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs gesprochen werden.

4. Der Beschwerdeführer beantragt die Vornahme einer Zwischentaxation per 1. Januar 1999.

a) Das Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974, in der Fassung vom 25. Juni 1986, wurde am 11. März 1999 per 1. Januar 2001 teilrevidiert. Der vorliegend zu beurteilende Einkommensrückgang hat sich vor dem 1. Januar 2001 ereignet und der beantragte Zeitpunkt für die Zwischenveranlagung – 1. Januar 1999 – liegt ebenfalls vor dem 1. Januar 2001, weshalb die revidierten Bestimmungen im vorliegenden Verfahren grundsätzlich keine Anwendung finden.

b) Gemäss § 92 Abs. 1 StG ist für die Vornahme einer Zwischentaxation einerseits erforderlich, dass ein Zwischentaxationsgrund gemäss lit. a–e vorliegt. Im vorliegenden Verfahren ist ausschliesslich lit. c von Interesse, wonach Ereignisse, die eine dauernde Änderung der Erwerbsgrundlagen bewirken, grundsätzlich als Zwischentaxationsgrund in Frage kommen. Andererseits ist gemäss Abs. 2 dieser Bestimmung zusätzlich erforderlich, dass die Zu- oder Abnahme der steuerbaren Einkommensteile im gesamten 25% erreicht, in jedem Fall aber bei einer Änderung um Fr. 5'000.–.

c) Die Vorinstanz hat ausführlich dargelegt, dass der Beschwerdeführer keinen Anspruch auf Zwischenveranlagung gemäss § 92 StG besitzt, da nicht von einer dauernden Änderung der Erwerbsgrundlagen im Sinne der bestehenden Praxis ge-

sprochen werden kann. Als Zwischentaxationsgründe werden von der Steuerbehörde etwa der Wechsel von der unselbständigen zur selbständigen Erwerbstätigkeit oder umgekehrt, sodann der Berufswechsel im eigentlichen Sinn oder die Geschäftsaufgabe anerkannt. Dieses Vorgehen wurde denn auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung ausgeführt hat, wurde im Hinblick auf die Tatsache, dass sich die Reduktion des Erwerbseinkommens ab dem 1. Januar 1999 für den Steuerpflichtigen in der folgenden Steuerperiode 2001 nicht zu seinen Gunsten auswirkt, da im Jahr 2001 direkt auf die neue, einjährige Steuerperiode mit Gegenwartsbemessung umgestellt wird, die Praxis folgendermassen geändert: Für die Bemessungsjahre 1999/2000 wird bei einem Erwerbsunterbruch von mehr als 6 Monaten oder einer Reduktion des Erwerbseinkommens von über 50% während mehr als 12 Monaten eine Zwischentaxation durchgeführt.

Weder die bisherige Praxis noch die Änderung der Praxis für die Bemessungsjahre 1999/2000 sind zu beanstanden. Im Gegenteil erweist sich die Änderung der Praxis als durchaus sachgerecht. Dies wurde denn auch vom Beschwerdeführer in seiner Replik in keiner Art und Weise bestritten. Da weder ein Berufswechsel noch ein Wechsel von selbständiger zu unselbständiger Tätigkeit oder umgekehrt noch eine Reduktion des Einkommens über 50% vorliegen, fällt der vorliegende Fall klarerweise weder unter die bisherige noch unter die für die spezielle Situation der Bemessungsjahre 1999/2000 modifizierte Praxis der Steuerbehörde zu § 92 StG, welche eine Zwischenveranlagung zulässt.

5. a) Der Beschwerdeführer macht des Weiteren geltend, die Zwischenveranlagung sei vorzunehmen, weil die Regelung in der Übergangsordnung zum neuen Steuersystem unvollständig ausgefallen sei. Damit müsse aus Gründen des Vertrauensschutzes eine allzu schroffe Rechtsänderung verhindert werden.

b) Der Bundesgesetzgeber hat den Kantonen gewisse Bestimmungen für den Fall vorgegeben, dass (fakultativ) auf die einjährige Steuerperiode umgestellt werde (Art. 16 StHG, welcher auf die Art. 62–70 StHG verweist). Der kantonale Gesetzgeber hat für den Wechsel der zeitlichen Bemessung für die natürlichen Personen für die Steuerperiode 2001 eine Regelung in § 198 (in Kraft seit 1. Januar 2001) getroffen, welche beinahe wörtlich aus dem Art. 69 StHG übernommen wurde. Dabei ist vorgesehen, dass gewisse ausserordentliche Einkünfte einer vollen Jahressteuer nach altem Recht zu dem Steuersatz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt, unterliegen. Andererseits können gewisse ausserordentliche Aufwendungen, die in den Jahren 1999/2000 angefallen sind, im Durchschnitt von den für die Steuerperiode 2001 und 2002 zugrunde gelegten steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Weder in der vom Bundesgesetzgeber vorgegebenen noch in der kantonalen Übergangsordnung sind hingegen Einkommenseinbussen aufgeführt.

Was der Beschwerdeführer mit der Rüge der unvollständigen Übergangsordnung geltend macht, entspricht dem früheren Begriff der Lücke im Gesetz. Im System der Lücken ist grundsätzlich zwischen echten und unechten Lücken unterschieden worden. Eine echte Lücke liegt vor, wenn ein Gesetz für eine Frage, ohne deren Beant-

wortung die Rechtsanwendung nicht möglich ist, keine Regelung enthält. Bei der unechten Lücke gibt die gesetzliche Regelung zwar auf alle Fragen, die sich bei der Rechtsanwendung stellen, eine Antwort; weil sie aber zu einem sachlich unbefriedigenden Resultat führt, wird sie als lückenhaft empfunden. Das Rechtsverweigerungsgebot gebietet es den rechtsanwendenden Organen, echte Lücken zu schliessen, während der Legalitätsgrundsatz ihnen die Füllung unechter Lücken grundsätzlich untersagt und diese Aufgabe dem Gesetzgeber vorbehält. In der Praxis finden sich aber auch Fälle, in denen die Gerichte und andere rechtsanwendende Behörden sich ausnahmsweise auch zur Schliessung einer unechten Lücke, d. h. zur Behebung eines rechtspolitischen Mangels des Gesetzes, als berechtigt erachten. Dies vor allem, wenn die Gesetzesanwendung sonst zu unannehmbaren Resultaten führen würde (*Ulrich Häfelin/Georg Müller*, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 3. Auflage, Zürich 1998, Rz. 195 und 198). In der neueren Lehre wird die Unterscheidung zwischen echten und unechten Lücken immer weniger beachtet und durch den Begriff der planwidrigen Unvollständigkeit ersetzt. Auch das Bundesgericht hat diesen neueren Lückenbegriff übernommen und eine vom Gericht zu schliessende Lücke angenommen, wenn die gesetzliche Regelung «nach den dem Gesetz zugrunde liegenden Wertungen und Zielsetzungen als unvollständig und daher ergänzungsbedürftig erachtet werden müsse» (BGE 102 Ib 225 f.; vgl. auch BGE 123 II 69 ff., 107 Ib 382; *Häfelin/Müller*, a.a.O., Rz. 200).

c) Im vorliegenden Fall kann nicht von einer eigentlichen Unvollständigkeit der gesetzlichen Übergangsregelung gesprochen werden, denn der § 198 StG sieht nur gewisse Tatbestände vor, die zu einer anderen steuerlichen Behandlung führen als diejenige, welche grundsätzlich für diese im geltenden Steuerrecht vorgesehen ist. Darunter fällt die Erwerbseinkünfte – so wie sie sich im vorliegenden Fall zeigt – nicht. Damit fällt das Einkommen der Jahre 1999 und 2000 in die Besteuerungslücke, da kein Zwischenveranlagungstatbestand gemäss § 92 vorliegt (vgl. oben Ziff. 4). Die gesetzliche Regelung weist damit keine Unvollständigkeit auf. Der Gesetzgeber hat mit § 198 StG klar geregelt, welche Tatbestände von der ordentlichen Besteuerung ausgenommen werden sollen. Hingegen ist aus der vorgenommenen Regelung ersichtlich, dass der Gesetzgeber den Einkommensrückgang in den Jahren 1999 und 2000 steuerlich nicht berücksichtigen wollte. Dies wird auch durch einen berechtigten Hinweis der Vorinstanz in ihrer Duplik vom 18. Juni 2001 erhärtet, wonach anlässlich der Sitzung vom 20. März 1998 des Nationalrates zur parlamentarischen Initiative Hegetschwiler «Steuern. Berücksichtigung ausserordentlicher Aufwendungen beim Wechsel der zeitlichen Bemessung» der von der Kommission für Wirtschaft und Abgaben unterbreitete Bericht insbesondere erwähnte, dass der Bundesrat in seiner Antwort zur Interpellation 97.3214 von Nationalrat Hegetschwiler zum gleichen Bereich festgehalten habe, dass «in der Übergangsphase Schwankungen im Bereich des Erwerbseinkommens oder der Schuldzinsen ebenso massgebend sein können wie bei allen anderen steuerbaren Einkommensteilen und abzugsfähigen Aufwandarbeiten. Solche Schwankungen können auch einmaligen Charakter haben, ohne dass die betreffenden Einkünfte oder Aufwendungen als ausserordentlich zu qualifizieren wären» (Amtliches Bulletin der Bundesversammlung [Nationalrat] 1998, S. 705). Der Bundesgesetzgeber hat in

Kenntnis dieser Tatsache seinen Entscheid getroffen und damit die Steuerfestlegung bei Erwerbseinkünften nicht in den Ausnahmekatalog aufgenommen. Der kantonale Gesetzgeber hat diese Regelung übernommen.

Es kann damit nicht von einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes (oder von einer unechten Lücke) gesprochen werden, die es rechtfertigen würde, dass das Gericht oder die rechtsanwendenden Behörden unter diesem Aspekt eingreifen und eine von der gesetzlichen Regelung abweichende Anordnung treffen. Vielmehr hätte der Gesetzgeber die Berücksichtigung der Erwerbseinkünfte ausdrücklich im Rahmen der Regelung der Übergangsordnung vorsehen müssen, wenn er dies tatsächlich gewollt hätte.

d) Unbestrittenermassen besteht zwischen dem Prinzip des Vertrauensschutzes und dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit ein Spannungsverhältnis. In der Regel stellen Rechtssetzungsakte keine Vertrauensgrundlage dar. Das Prinzip des Vertrauensschutzes steht einer Änderung des geltenden Rechts grundsätzlich nicht entgegen. Die Privaten können nicht ohne weiteres auf den Fortbestand eines geltenden Gesetzes vertrauen, sondern müssen mit dessen Revision rechnen (BGE 117 Ia 287 mit Hinweisen). Der Vertrauensgrundsatz kann in einem konkreten Fall gebieten, dass das massgebende Gesetz nicht angewendet wird, obschon eigentlich alle Voraussetzungen dafür erfüllt wären. Von einer Gesetzesanwendung ist dann abzusehen, wenn die Behörde dem betroffenen Privaten eine im Widerspruch zum Gesetz stehende Zusicherung gegeben hat, auf die er sich verlassen durfte. Allerdings vermag grundsätzlich nur eine behördliche Zusicherung oder Auskunft, die an eine bestimmte Person gerichtet und auf einen konkreten Fall bezogen ist, eine Abweichung vom Gesetz zu rechtfertigen. In diesem Fall hat eine Interessenabwägung zu erfolgen, bei der sich das Vertrauensinteresse der betreffenden Person und das mit dem verletzten Gesetz verfolgte öffentliche Interesse gegenüberstehen (*Häfelin/Müller*, a.a.O., Rz. 528 und 541).

Im vorliegenden Fall wurde unbestrittenermassen keine Zusicherung von behördlicher Seite abgegeben, welche eine Vertrauensgrundlage geschaffen hat, auf die sich der Beschwerdeführer berufen könnte. Eine gesetzliche Regelung stellt keine Vertrauensgrundlage dar. Dabei ist es unerheblich, ob die bestehende gesetzliche Regelung gestützt auf eine übergangsrechtliche Regelung geändert wird, wenn die Übergangsordnung ebenfalls auf Gesetzesstufe erlassen wurde. Die getroffene Übergangsordnung wurde einerseits im StHG und andererseits im StG, also jedenfalls auf Gesetzesstufe eingeführt. Somit kann der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang nichts aus dem Grundsatz auf Vertrauensschutz zu seinen Gunsten ableiten.

6. Der Beschwerdeführer beruft sich zudem auf den Grundsatz der Rechtsgleichheit. Dabei macht der Beschwerdeführer sinngemäss nicht eine Verletzung der Rechtsgleichheit in der Rechtsanwendung, sondern in der Rechtssetzung geltend. Er führt aus, dass der Gleichheitssatz zwingend die Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen gebiete, ob sich die Veränderung in den ausserordentlichen Bemes-

sungsfaktoren einkommensmässig zu ihren Gunsten (bzw. besteuermässig zu ihren Lasten) oder zu ihren Ungunsten auswirke. Der § 198 StG habe aber nur die ausserordentlichen Einkünfte einer separaten Jahressteuer unterzogen und im Gegenzug habe er gewisse ausserordentliche Aufwendungen zugelassen.

a) Der Anspruch auf Gleichbehandlung verlangt, dass Rechte und Pflichten der Betroffenen nach dem gleichen Massstab festzusetzen sind. Gleiches ist nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln. Das Gleichheitsprinzip verbietet einerseits unterschiedliche Regelungen, denen keine rechtlich erheblichen Unterscheidungen zugrunde liegen. Andererseits untersagt es aber auch die rechtliche Gleichbehandlung von Fällen, die sich in tatsächlicher Hinsicht wesentlich unterscheiden. Die Gleichbehandlung durch den Gesetzgeber oder die rechtsanwendende Behörde ist allerdings nicht nur dann geboten, wenn zwei Tatbestände in allen ihren tatsächlichen Elementen absolut identisch sind, sondern auch, wenn die im Hinblick auf die zu erlassende oder anzuwendende Norm relevanten Tatsachen gleich sind (*Häfelin/Müller*, a.a.O., Rz. 401; BGE 123 II 11 f., 117 Ia 101, 112 Ia 196 ff.).

Das Bundesgericht umschreibt den Anspruch auf materielle Gleichbehandlung in der Rechtssetzung wie folgt: «Eine Regelung verletzt den Grundsatz der Rechtsgleichheit und damit von Art. 4 Abs. 1 BV, wenn sie rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Die Rechtsgleichheit ist verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Vorausgesetzt ist, dass sich der unbegründete Unterschied oder die unbegründete Gleichstellung auf eine wesentliche Tatsache bezieht. Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten verschieden beantwortet werden je nach den herrschenden Anschauungen und Zeitverhältnissen. Dem Gesetzgeber bleibt im Rahmen dieser Grundsätze und des Willkürverbots ein weiter Spielraum der Gestaltungsfreiheit» (BGE 123 I 7 E. 6a).

b) Vorweg kann festgehalten werden, dass zwischen denjenigen, welche einen ausserordentlichen Mehrverdienst und denjenigen, welche einen ausserordentlichen Minderverdienst erzielt haben, ein wesentlicher tatsächlicher Unterschied besteht, welcher eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigt. Die Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes würde aber bedeuten, dass eine unterschiedliche Behandlung zwischen all denjenigen getroffen wurde, welche einen Minderverdienst erzielen. Dies ist eben gerade nicht der Fall. Alle, die weniger verdienen, werden von Gesetzes wegen gleich behandelt, es sei denn es liege ein Zwischentaxationsgrund gemäss § 92 StG vor. Alle, die einen Zwischentaxationsgrund erfüllen, werden wiederum gleich behandelt. Liegt kein Grund für eine Zwischenveranlagung vor, so besteht eben ein tatsächlicher Unterschied zu denjenigen, die einen solchen Grund erfüllen. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber gemäss Lehre und Rechtsprechung bei der Festsetzung der Steuern im Rahmen dieses Grundsatzes

einen weiten Spielraum besitzt. Dieser wurde – wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt – keineswegs überschritten.

7. Des Weiteren beruft sich der Beschwerdeführer auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

a) Art. 127 BV bestimmt, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuern und deren Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln ist (Abs. 1). Soweit es die Art der Steuer zulässt, sind dabei insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten (Abs. 2). Auch gemäss § 133 Abs. 1 lit. a der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft (KV) vom 17. Mai 1984 sind *bei der Ausgestaltung der Steuern* die Grundsätze der Allgemeinheit, der Solidarität und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Der Gesetzgeber hat also diese Grundsätze bei der Ausgestaltung der Steuern zu beachten. Bei den genannten Grundsätzen handelt es sich um Prinzipien, welche die Rechtsprechung als Konkretisierung des Gleichheitssatzes auf dem Gebiet der Steuern entwickelt hat. Es handelt sich um verhältnismässig abstrakte Gerechtigkeitsgrundsätze, deren Inhalt nicht scharf konturiert ist (*Klaus A. Vallender*, Grundzüge der «neuen» Wirtschaftsverfassung, in: Aktuelle juristische Praxis [AJP], 1999, S. 677 ff., S. 689). Die Gerechtigkeit ist auch in diesem Kontext, wie das Bundesgericht festhält, «ein relatives Konzept, das sich je nach den politischen, gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Auffassungen entwickeln kann» (Die Praxis des Bundesgerichts [Pra] 1997, Bd. 86 Nr. 83, S. 453). Bei der konkreten Ausgestaltung des Steuerrechts kommt dem Gesetzgeber im Rahmen der aufgeführten Grundsätze ein weiterer Spielraum der Gestaltung zu (BGE 114 Ia 324 E. 3b).

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt, dass jeder Bürger im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel und der seine Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll. Bei der Reineinkommen- und Reinertragsteuer darf durch einen progressiven Steuertarif der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angemessen Rechnung getragen werden (BGE 114 Ia 225; *Ernst Höhn/Robert Waldburger*, Steuerrecht, Band I, 8. Auflage, Bern 1997, S 114 Rz. 73). Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist in erster Linie bei der Ausgestaltung der einzelnen Steuerarten zu beachten. Das Postulat, wonach die Bürger im Verhältnis zu ihrer Leistungsfähigkeit zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen sollen, ist nur erfüllt, wenn das Steuersystem als ganzes darauf ausgerichtet ist. Das bedeutet, dass das Steuersystem und damit die Gesamtsteuerbelastung der einzelnen Bürger durch Steuern geprägt sein müssen, deren Objekt und Berechnungsgrundlage Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind (*Höhn/Waldburger*, a.a.O., S. 115 f. Rz. 74 und 76). Weiter wird in der Literatur ausgeführt, das Leistungsfähigkeitsprinzip gelte als «grundlegendes Ordnungsprinzip», welches sich als Leitgedanke durch das ganze Steuersystem ziehe und für eine sachgerechte und folgerichtige Ausgestaltung Sorge. Massstab der Steuerbelastung soll die subjektive Fähigkeit der

Steuerpflichtigen sein, die Steuer zu bezahlen (*Oliver Triebold*, Zwischenveranlagung und Rechtsgleichheit im schweizerischen Steuerrecht, Basel 1993, S. 15). Bezüglich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, d.h. zwischen Personen in verschiedenen finanziellen Verhältnissen, geringer als in horizontaler Richtung, d.h. bei Personen gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Bei den letzteren ist das Gleichbehandlungsgebot entsprechend zwingender und der Spielraum des Gesetzgebers enger (BGE 112 Ia 224 E. 4b).

b) Das bis zum Ende des Jahres 2000 im Kanton Basel-Landschaft geltende Steuersystem der zweijährigen Veranlagung mit Vergangenheitsbemessung wurde kritisiert, da – wie der Beschwerdeführer zu Recht mit Hinweis auf die Regierungsrätlichen Erläuterungen zur Volksabstimmung vom 13. Juni 1999, S. 44 ff. ausführt – die Vergangenheitsbemessung von der Fiktion ausgehe, dass das Einkommen des Steuerzeitraums gleich hoch sei wie dasjenige der vorangehenden Bemessungsperiode, was jedoch oft nicht zutrefte. Würden sich die Einkünfte in der Zwischenzeit substantiell verändern, so werde damit die horizontale Steuergerechtigkeit in Frage gestellt. Die finanziellen Verhältnisse der Bemessungsperiode würden nicht mehr den aktuellen entsprechen, womit je nach den Umständen der Betroffene gegenüber den anderen Steuerpflichtigen besser (wenn seine Einkünfte steigen) oder schlechter (wenn sie sinken) gestellt werde. Um das mit der Vergangenheitsbemessung verbundene Auseinanderklaffen von Steuerlast und wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu beheben, deren systemimmanente Belastungsnachteile sich auch mit dem Institut der Zwischentaxation nur beschränkt beseitigen liessen, habe sich der kantonale Gesetzgeber zur Umstellung auf die Gegenwartsbemessung entschlossen.

Die Nachteile der Vergangenheitsbemessung sind unbestritten und folgerichtig hat der Kanton Basel-Landschaft per 1. Januar 2001 den Wechsel zur Gegenwartsbemessung vollzogen. Die vorliegend zu beurteilende Situation ist aber aufgrund der in den Jahren 1999 und 2000 geltenden gesetzlichen Regelung zu beurteilen. Aus den obigen Erwägungen ist ersichtlich, dass sich das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit grundsätzlich an den Gesetzgeber richtet. Das Steuersystem muss so ausgestaltet sein, dass der genannte Grundsatz möglichst eingehalten wird. Die Mängel des bisherigen Systems wurden erkannt und vom Gesetzgeber durch Einführung des Steuersystems mit Gegenwartsbemessung korrigiert.

c) Nach dem Gesagten erscheint es fraglich, ob der Beschwerdeführer sich überhaupt auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit berufen kann, da sich dieser Grundsatz an den Gesetzgeber richtet. Diese Frage kann aber offen bleiben, da im vorliegenden Fall eine Verletzung dieses Grundsatzes zu verneinen ist. Der Beschwerdeführer macht im Wesentlichen eine Verletzung des genannten Grundsatzes geltend, weil der Systemwechsel dazu führt, dass die tieferen Einkommen der Jahre 1999 und 2000 nie veranlagt werden.

Schwankungen in der Höhe des Erwerbseinkommens wirken sich üblicherweise auf die nächste Veranlagungsperiode aus und gleichen sich so grundsätzlich auf die Dauer aus. Im vorliegenden Verfahren ist dies zugegebenermassen nicht der Fall, es

sei denn das Einkommen des Beschwerdeführers bleibe auch im Jahre 2001 tiefer als das durchschnittliche Einkommen aus den Jahren 1997 und 1998. Dennoch ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer sein hohes Einkommen der Jahre 1995 und 1996 erst im Jahre 1997 und 1998 versteuern musste, da dazumal offensichtlich ebenfalls keine Zwischenveranlagung verfügt wurde. Die ebenfalls hohen Einkünfte der Jahre 1997 und 1998 sind in den Jahren 1999 und 2000 zu versteuern. Damit muss der Beschwerdeführer keine Steuern auf Einkünfte bezahlen, die er nicht erzielt hat. Er muss lediglich die Steuern aufgrund der hohen Einkünfte – wie bisher üblich – verspätet bezahlen. Dieses Vorgehen wurde in ähnlichen Fällen auch vom Bundesgericht geschützt (BGE 115 Ib 8 ff., wo auch eine Einkommensverminderung von ca. 60% nicht zu einer Zwischenveranlagung geführt hat). In den altrechtlichen Fällen, in denen die Zwischenveranlagung wegen Einkommensverminderung abgelehnt wurde, führte dies dazu, dass das tiefere Einkommen in der nächsten Veranlagungsperiode (mit Verspätung) zum Tragen kam. Im vorliegenden Fall wird dies nicht der Fall sein, da das Einkommen 1999 und 2000 in die Bemessungslücke fällt. Falls das Einkommen des Beschwerdeführers weiter sinken sollte, würde er aber im Vergleich zu den altrechtlichen Fällen, in denen eine Zwischenveranlagung wegen Einkommensverminderung abgelehnt wurde, aber dennoch profitieren, da nun im Jahre 2001 das – möglicherweise – noch tiefere Einkommen veranlagt wird. Im Übrigen ist nochmals darauf hinzuweisen, dass *jeder*, der in den Jahren 1999 und 2000 ein tieferes Einkommen als in den Jahren davor erzielt hat und nicht einen Zwischenveranlagungsgrund erfüllt, vom tieferen Einkommen nicht «profitieren» kann, da es in die Bemessungslücke fällt. Dies ist vom Gesetzgeber so in Kauf genommen worden. Aufgrund dieses Sachverhalts kann jedenfalls nicht gesagt werden, dass die vorgenommene Besteuerung gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstösst.

8. Im Übrigen stellt sich die Frage, ob im Falle einer Verletzung eines verfassungsmässigen Rechts das Gericht überhaupt befugt wäre, den angefochtenen Entscheid aufzuheben.

Wie bereits ausgeführt, verweist Art. 16 StHG für die Umstellung des Steuersystems auf die einjährige Steuerperiode auf die Art. 62–70 StHG. Der kantonale Gesetzgeber ist damit an die Vorgaben im Bundesrecht gebunden. Ihm wurde kein Spielraum für eine eigene Regelung der Übergangsphase belassen. Der kantonale Gesetzgeber hat demzufolge auch die Regelung des Bundesgesetzgebers betreffend Wechsel der zeitlichen Bemessung für die natürlichen Personen (Art. 69 StHG) in § 198 StG übernommen. Ein Eingriff in § 198 StG würde damit auch einen Eingriff in Art. 62 StHG bewirken. Art. 191 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 bestimmt in Anlehnung an Art. 113 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (aBV) vom 29. Mai 1874, dass Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend sind. Damit würde die Aufhebung des angefochtenen Entscheids wegen der Bejahung einer Verletzung verfassungsmässiger Rechte einen Eingriff in Art. 62 StHG bedeuten, was gemäss der Bestimmung von Art. 191 BV (bzw. Art. 113 Abs. 3 aBV) nicht zulässig ist. Dem-

zufolge könnte das Gericht den Entscheid der Vorinstanz wegen Bejahung der Verletzung verfassungsmässiger Rechte nicht aufheben.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanzen eine Zwischenveranlagung per 1. Januar 1999 zu Recht abgelehnt haben, weshalb die vorliegende Beschwerde abzuweisen ist.

9. Gemäss dem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (§ 20 Abs. 3 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO] vom 16. Dezember 1993).

Entgegen dem Begehren des Beschwerdeführers lässt die gesetzliche Regelung das Zusprechen einer Parteientschädigung an die unterliegende Partei grundsätzlich nicht zu (§ 21 Abs. 1 VPO). Wie oben dargelegt (Ziff. 3), liegen auch keine Gründe vor, die eine andere Regelung aufdrängen würden.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.