

BGer 2A.301/2005 vom 28. April 2006

Bundesgericht, 2006-04-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.301_2005

FR: TF 2A.301/2005 du 28 avril 2006

IT: TF 2A.301/2005 del 28 aprile 2006

Erwägungen

E. 1

Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich betrifft die Staats- und Gemeindesteuern 1998 sowie die direkte Bundessteuer 1998 (Jahressteuer). In Bezug auf die direkte Bundessteuer - und nur auf diese - handelt es sich um ein auf Bundesrecht gestütztes, letztinstanzliches Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 DBG). Die sich nach der Rechtsprechung aus der Steuerharmonisierung ergebende Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer eine zweite kantonale Gerichtsstanz vorzusehen, wenn - wie im Kanton Zürich - für die direkten kantonalen Steuern ein zweifacher kantonaler Instanzenzug besteht (vgl. BGE 130 II 65 ff.), kommt im vorliegenden Fall ratione temporis nicht zur Anwendung; die Frist von acht Jahren, die den Kantonen gemäss Art. 72 StHG zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an die Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes - und damit auch an die verfahrensrechtlichen Anforderungen - offen stand, war in der hier in Frage stehenden Steuerperiode noch nicht abgelaufen.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist daher zulässig. Auf die Beschwerde ist hinsichtlich der direkten Bundessteuer einzutreten.

E. 2

Am 1. Januar 1999 trat das neue Zürcher Steuergesetz vom 8. Juni 1997 in Kraft. Es hat für die natürlichen Personen die Postnumerandobesteuerung eingeführt, d.h. die einjährige Steuerperiode mit Gegenwartsbemessung. Auf den gleichen Zeitpunkt führte der Kanton Zürich für die natürlichen Personen in Anwendung von Art. 41 DBG die einjährige Steuerperiode entsprechend dem Kalenderjahr mit Gegenwartsbemessung auch für die direkte Bundessteuer ein (§ 1 der kantonalen Verordnung über die Durchführung des DBG vom 4. November 1998). Die beiden Jahre vor dem Systemwechsel, d.h. die Jahre 1997 und 1998, fallen in die Bemessungslücke. Für diesen Fall bestimmt Art. 218 Abs. 2 DBG, dass ausserordentliche Einkünfte in der Bemessungslücke für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahressteuer unterliegen zum Satz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt. Aufwendungen, die mit der Erzielung dieser Einkünfte zusammenhängen, können abgezogen werden (Art. 218 Abs. 2 DBG in fine). Damit wird die Bemessungslücke, die sich aus dem Wechsel von der zweijährigen Pränumerando- zur einjährigen Postnumerandobesteuerung ergibt, teilweise geschlossen (Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, N 251 zu Art. 218). Eine gleichartige Regelung enthält auch die kantonale Verordnung über den Vollzug von Art. 69 StHG vom 14. Oktober 1998: ausserordentliche Einkünfte, die im Jahr 1998 oder in einem

Geschäftsjahr erzielt werden, das in diesem Jahr endet, unterliegen für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahressteuer (vgl. § 1 Abs. 1 und 3 der Verordnung). Diese Vorschrift ist dem Art. 69 Abs. 2 Satz 1 StHG nachgebildet. Damit wird dem Wechsel der zeitlichen Bemessung bei den natürlichen Personen, d.h. dem Wechsel von der einjährigen Steuerperiode mit Vergangenheitsbemessung zur einjährigen Steuerperiode mit Gegenwartsbemessung, Rechnung getragen (vgl. René Eichenberger/Pierre-Olivier Gehrig, Der Übergang zur Gegenwartsbemessung im neuen Zürcher Steuergesetz, Zürich 2000, S. 1 ff. und 23 ff.).

E. 3.1

Als ausserordentliche, der Jahressteuer nach Art. 218 Abs. 2 DBG unterliegende Einkünfte nennt der Absatz 3 dieser Vorschrift Kapitalleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne sowie ausserordentliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 206 Abs. 3 DBG. Die Aufzählung ist nicht abschliessend, sondern hat beispielhaften Charakter, wie sich aus dem Wortlaut ergibt ("insbesondere"). Dividenden werden in Art. 218 Abs. 3 DBG nicht ausdrücklich erwähnt. Nach der Rechtsprechung steht jedoch fest, dass auch diese der Jahressteuer unterliegen, sofern sie ausserordentlichen Charakter aufweisen (ASA 72 663 E. 2.2 = StE 2002 B 65.4 Nr. 11 = RDAF 2003 II S. 193; s. auch zu Art. 69 StHG, Urteil 2A.439/2002 vom 16. September 2003, E. 2.1, StE 2004 B 65.4 Nr. 15 = RDAF 2004 II S. 22; Urteil 2P.199/2003 [2A.342/2003] vom 21. Januar 2004, E. 4, StR 59/2004 S. 367).

E. 3.2

Ausserordentlich sind Einkünfte, die im Lichte des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu keiner adäquaten Steuerbelastung führen (aus der kantonalen Rechtsprechung, vgl. Verwaltungsgericht Zürich, 21. Mai 2003, StE 2004 B 65.4 Nr. 14 E. 4a; Verwaltungsgericht Luzern, 16. Juli 2001, StE 2002 B 74.31.1 Nr. 6 E. 3e = StR 2001, 730). Art. 218 DBG will verhindern, dass beim Wechsel des Systems der zeitlichen Bemessung ungerechtfertigte Steuervorteile entstehen (s. auch ASA 69 797 E. 3d und e für Art. 206 DBG, Wechsel der zeitlichen Bemessung bei den juristischen Personen). Für die Ausserordentlichkeit von Einkünften nach Art. 218 Abs. 3 DBG hat das Bundesgericht in Anlehnung an das Kreisschreiben Nr. 6 der Eidgenössischen Steuerverwaltung Kriterien aufgestellt:

Danach kann sich der ausserordentliche Charakter einer Leistung namentlich aus deren Einmaligkeit ergeben, wie das etwa beim Lotteriegewinn oder bei der Entschädigung für die Aufgabe oder die Nichtausübung einer Tätigkeit der Fall ist. Die Nichtberücksichtigung solcher Leistungen hätte zur Folge, dass sie nie besteuert werden könnten. Ausserordentlich sind auch Einkünfte, die zwar regelmässig fließen, aber im Vergleich zu den sonstigen Jahren ungewöhnlich hoch scheinen und sich dadurch vom Üblichen abheben. So kann es sich bei Abfindungen für spezielle Leistungen oder bei ausserordentlichen Gratifikationen verhalten. Schliesslich können auch Änderungen in der Verbuchung der Einkommensquelle zu ausserordentlichen Einkünften führen, etwa dann, wenn Rückstellungen aufgelöst oder geschäftsmässig begründete Abschreibungen unterlassen werden. Hingegen sind private Kapitalgewinne auch in der Übergangsperiode steuerfrei (Urteil 2A.557/2001 vom 11. Juli 2002 in ASA 72 663 E. 2.1; Kreisschreiben Nr. 6 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. August 1999, Ziff. 252, in ASA 68 S. 384).

Es handelt sich um Einkünfte, die in der Übergangsperiode nicht unbesteuert gelassen werden können, weil sich sonst eine Disparität zwischen Leistungsfähigkeit und effektiver Steuerbelastung ergäbe. Ihr Merkmal ist, dass die steuerpflichtige Person ihr Einkommen gewöhnlich nicht oder nicht in dieser Art und Weise erzielt. Dabei müssen die gesamten Umstände berücksichtigt werden. Pauschale Abgrenzungen verbieten sich in der Regel (ASA 72 663 E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 14 ff. zu Art. 218 DBG ; Dieter Weber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, N 33 zu Art. 218 DBG).

Nach ähnlichen Kriterien grenzen auch die kantonalen Gerichte die ausserordentlichen von den ordentlichen Einkünften ab (vgl. Verwaltungsgericht Zürich, 21. Mai 2003, StE 2004 B 65.4 Nr. 14, E. 4a; Verwaltungsgericht Schwyz, 27. Oktober 2003, StE 2004 B 65.4 Nr. 16, E. 3b; Verwaltungsgericht Aargau, 16. Dezember 2004, StE 2005 B 65.4 Nr. 19).

E. 3.3

Im Urteil in ASA 72 663 E. 2.2 führte das Bundesgericht aus, im Normalfall seien Dividenden keine aperiodischen Leistungen. Es handle sich um Einkünfte, die ihrer Natur nach regelmässig fliessen und bei denen es sich daher nicht rechtfertige, sie der Jahressteuer zu unterstellen. Anders könne es sich jedoch bei sog. Substanzdividenden verhalten, die aus thesaurierten Gewinnen früherer Perioden ausgerichtet werden (mit Hinweis auf den Bericht und Antrag der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 4. Mai 1998, a.a.O., BBl 1998 4939). Das gleiche gelte, wenn zwar nur der im Vorjahr erzielte Gewinn ausgeschüttet werde, aber eine personenbezogene Aktiengesellschaft ihre Dividendenpolitik gerade in dem in die Bemessungslücke fallenden Jahr ändere.

Wesentliche Kriterien sind demnach namentlich die Kontinuität der Dividenden- bzw. Ausschüttungspolitik und die Einflussmöglichkeiten des begünstigten Beteiligungsinhabers auf die ihm ausbezahlten Erträge. In gleicher Weise hat das Bundesgericht für Dividendenzahlungen auch unter dem Gesichtswinkel von Art. 69 Abs. 2 und 3 StHG entschieden (Urteil 2P.199/2003 [2A.342/2003] vom 21. Januar 2004, StR 59/2004 S. 367 E. 4.1, sowie Urteil 2A.439/2002 vom 16. September 2003, E. 2.1, StE 2004 B 65.4 Nr. 15 = RDAF 2004 II S. 22; zur kantonalen Praxis: vgl. ausser den bereits zitierten Entscheiden auch Verwaltungsgericht Schwyz, Urteil vom 27. Oktober 2003, StE 2004 B 65.4 Nr. 17).

E. 4.1

In den Jahren 1993 - 1998 schüttete die A._____ Holding AG aus den Reingewinnen der Geschäftsjahre 1991/92 - 1997 folgende Dividenden aus:

Geschäftsjahr

Reingewinn

(in Fr.)

Ausschüttungsjahr

Dividende

(in Fr.)

Dividende

(in % Reingewinn)

1991/92
1'759'000
1993
500'000
28 %
1992/93
4'050'073
1994
1'000'000
25 %
1993/94
777'138
1995
1'000'000
129 %
1995
2'274'168
1996
1'200'000
53 %
1996
3'336'604
1997
1'200'000
36 %
Ø
2'439'397
980'000
40 %
1997
13'026'585
1998
3'500'000
27 %

Aus dieser Aufstellung geht hervor, dass die A. _____ Holding AG ihre Dividendenausschüttung im Lückenjahr 1998 gegenüber den Dividendenzahlungen der Vorjahre etwa verdreifacht hat. Das war ihr nur möglich dank einer Sonderdividende ihrer Tochtergesellschaft, der B. _____ AG. Es ist unbestritten, dass im Reingewinn der A. _____ Holding AG des Jahres 1997 von Fr. 13'026'585.-- eine Dividende der B. _____ AG von Fr. 10'000'000.-- enthalten war. Diese Dividende der Tochtergesellschaft stammte nicht oder nicht ausschliesslich aus laufendem ordentlichen Gewinn der Tochtergesellschaft, sondern sie wurde durch Auflösung von Reserven finanziert. Der Gewinn der Tochtergesellschaft belief sich für das Geschäftsjahr 1996 auf Fr. 1'762'172.--. Hingegen weist die Bilanz per 31. Dezember 1996 ein buchmässiges Eigenkapital von annähernd Fr. 22 Mio., einschliesslich einer Spezialreserve von Fr. 18 Mio., aus. Diese Spezialreserve betrug am 31. Dezember 1997 noch Fr. 8 Mio. Das zeigt, dass es sich bei der Ausschüttung der Tochtergesellschaft in der Höhe von Fr. 10 Mio. um eine Substanzdividende handelt. Das ist zwischen den Parteien nicht umstritten.

E. 4.2

Die Vorinstanz zog daraus den Schluss, dass es sich bei der von der A. _____ Holding AG an den Hauptaktionär ausbezahlten Dividende um ausserordentliches Einkommen im Sinne von Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG handle. Sie erwog, dass von der Dividendenausschüttung von Fr. 3,5 Mio. auf den Beschwerdeführer und Hauptaktionär, entsprechend seinem Kapitalanteil von _____ %, ein Betrag von Fr. _____ entfallen sei. Damit habe sich für den Beschwerdeführer im Bemessungslückenjahr gegenüber der im Vorjahr ausgeschütteten Dividende (Fr. _____) ein Zusatzeinkommen von rund Fr. _____ Mio. ergeben. Das sei nur dank der Dividendenzahlung der Tochtergesellschaft an die A. _____ Holding AG in der Höhe von Fr. 10 Mio. möglich gewesen. Der Reingewinn der Holdinggesellschaft habe sich dadurch erheblich erhöht. Ohne diese Sonderdividende (Substanzdividende) hätte der Reingewinn der Holdinggesellschaft lediglich Fr. 3'026'585.-- betragen, was knapp dem Vorjahresergebnis entsprochen hätte. Der Grossteil der Substanzdividende der Tochtergesellschaft sei zwar in der Holdinggesellschaft verblieben, d.h. nicht an die Aktionäre der Holdinggesellschaft ausgeschüttet worden. Entscheidend sei indes, dass der ordentliche Reingewinn von rund Fr. 3 Mio. die Quelle darstelle, aus welcher der Beschwerdeführer und Hauptaktionär vor dem Systemwechsel normalerweise seinen Gewinnanteil in Form alljährlicher Dividenden bezogen habe. Für das Jahr 1998 könne daher von einer kontinuierlichen Dividendenpolitik nicht gesprochen werden.

Diesen Erwägungen der Vorinstanz ist grundsätzlich beizupflichten. Durch die erstmalige Ausschüttung einer Superdividende in rund dreifacher Höhe der durchschnittlichen Dividende der fünf Vorjahre (Fr. 980'000.--) hat sich die Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführer in diesem Jahr markant erhöht. Dies obschon der Gewinn der Holdinggesellschaft in diesem Jahr (ohne Sonderdividende der Tochtergesellschaft) den Vorjahresgewinn nur knapp erreichte und den durchschnittlichen Vorjahresgewinn nicht im gleichen Ausmass überstieg. Damit war in der Tat eine erhebliche Disparität zwischen Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung verbunden, wie die Vorinstanz zu Recht ausführt. Solche ausserordentliche Faktoren in der Übergangsperiode zu erfassen, entspricht dem Sinn und Zweck der Jahressteuer nach Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG.

E. 4.3

Die Beschwerdeführer machen geltend, die Weiterleitung eines Drittels der Substanzdividende der Tochtergesellschaft an die Aktionäre der Holdinggesellschaft sei nichts Ausserordentliches, wenn berücksichtigt werde, dass der überwiegende Teil der Substanzdividende von Fr. 10 Mio. in der Holdinggesellschaft verblieben sei und die Ausschüttung dieser Substanzdividende an die Holdinggesellschaft zudem auf plausiblen unternehmerischen Entscheidungen beruhe. Um die Stellung der Tochtergesellschaft als operatives Unternehmen im C._____ -Handel zu erhalten, hätten überflüssige Liquiditäten ausgeschüttet und die Eigenkapitalbasis auf eine vernünftiges Verhältnis zurückgeführt werden müssen. Zudem habe die ganze Gruppe im Hinblick auf eine (familienexterne) Unternehmensnachfolge umstrukturiert und reorganisiert werden müssen.

Diese Vorbringen scheinen durchaus plausibel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung bestreitet das zwar. Sie weist darauf hin, dass sich die Bilanzsumme der Tochtergesellschaft von rund Fr. 55 Mio. (per 31. Dezember 1996) auf Fr. 86 Mio. (per 31. Dezember 1997) erhöht habe und die Tochtergesellschaft damit nicht unbedingt "leichter" (und marktgängiger) gemacht worden sei. Es ist jedoch zu beachten, dass die Erhöhung der Bilanzsumme der Tochtergesellschaft auch eine Folge der Umstrukturierung innerhalb der Gruppe und Zusammenfassung von Gesellschaften oder Aufgaben von Gesellschaften bei der Tochtergesellschaft sein kann. Die Ausweitung der Bilanzsumme auf der Passivenseite beruht vor allem auf einer Erhöhung der Bankkredite (um rund Fr. 7 Mio.) und in der Begründung neuer Verbindlichkeiten gegenüber anderen Konzerngesellschaften (von rund Fr. 22 Mio.). Auf der Aktivenseite erhöhten sich die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Dritten und Konzerngesellschaften sowie der Bestand an Warenvorräten. Das kann durchaus ein Hinweis sein, dass die Tochtergesellschaft Aufgaben anderer Gruppengesellschaften übernommen hatte, auch wenn der Beschwerde diesbezüglich nichts Näheres zu entnehmen ist.

Das ändert aber nichts daran, dass die Eigenkapitalbasis der Tochtergesellschaft durch Ausschüttung der Sonderdividende verkleinert wurde. Dass plausible unternehmerische Gründe dem Entscheid zugrunde liegen, ist anzunehmen, ändert aber den Charakter der an die Holdinggesellschaft ausgeschütteten Sonder- oder Substanzdividende nicht. Diese belegt vielmehr, dass eine eigentliche Teilliquidation und damit ein ausserordentliches Ereignis bei der Tochtergesellschaft vorliegt, das sich in der Folge auch auf die Dividendenpolitik der Holdinggesellschaft ausgewirkt hat, indem diese eine wesentlich höhere Dividende als in den Vorjahren auszahlte.

E. 4.4

Die Beschwerdeführer wollen die Sonderbesteuerung mit der Behauptung abwenden, dass die Holdinggesellschaft nicht personenbezogen geführt worden sei. Dieser Einwand trifft nicht zu. Widersprochen werden muss dabei vorab der Auffassung, dass der Beschwerdeführer auf die Dividendenpolitik der beiden Gesellschaften keinen massgeblichen Einfluss haben können. Der Beschwerdeführer war Verwaltungsratspräsident der A._____ Holding AG sowie der B._____ AG. Er mag in der Holdinggesellschaft lediglich über einen Stimmrechtsanteil von 34,88 % verfügen haben. Er war jedoch nach den Feststellungen der Vorinstanz (Entscheid S. 12 f.) auch an der D._____ -Stiftung beteiligt oder Verwaltungsrat dieser Stiftung. Diese Stiftung verfügte über 51,29 % der Aktionärsstimmen an der A._____ Holding AG. Das alles spricht dafür, dass der Beschwerdeführer seinen Einfluss auf die Dividendenpolitik der beiden Konzerngesellschaften geltend machen konnte.

Das personenbezogene Element spielt im Übrigen dann eine Rolle, wenn der Alleinaktionär oder beherrschende Aktionär seine Stellung ausnutzt, um Gewinnausschüttungen in die Bemessungslücke zu verlagern. So verhielt es sich im Urteil vom 11. Juli 2002 (ASA 72 663 E. 3). Auch dieser Vorgang beurteilt sich aber letztlich allein an objektiven, wirtschaftlichen Kriterien wie der Kontinuität der Ertragsauszahlungen bzw. der Dividendenpolitik und der Ertragslage der Unternehmung, und nicht anhand subjektiver Elemente wie z.B. der Mittelbedürfnisse des Beteiligungsinhabers (s. auch Urteil 2P.199/2003 vom 21. Januar 2004, StR 59/2004 S. 367 E. 4.2; Urteil 2A.439/2002 vom 16. September 2003, StE 2004 B 65.4 Nr. 15 E. 2.2). Nachdem auf Grund der gesamten Umstände feststeht, dass die Holdinggesellschaft ihre Dividende nicht aus laufenden Gewinnen, sondern aus Reserven ihrer Tochtergesellschaft finanzierte, und dieser Vorgang in der Unternehmensgeschichte einmalig oder besonders ist, ist die Ausserordentlichkeit des Einkommens grundsätzlich gegeben.

E. 5.1

Die Vorinstanz hat die gesamte Dividende als ausserordentlich beurteilt und der Jahressteuer unterstellt. Das heisst, sie hat keinen ordentlichen Gewinnanteil von der Sonderbesteuerung ausgenommen, obschon die Holdinggesellschaft in den Vorjahren immer Dividenden in etwa gleich bleibender Höhe ausgeschüttet hat, wie dargelegt worden ist. Die Vorinstanz beruft sich hierfür auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts und des Bundesgerichts. Sie übersieht dabei, dass der vorliegende Fall in einem wesentlichen Teilaspekt von den vom Bundesgericht bisher entschiedenen Fällen abweicht. In zwei Fällen schütteten die Gesellschaften in der Übergangsperiode (Bemessungslücke) zum ersten Mal Dividenden aus (ASA 72 S. 663; Urteil 2P.202/2002 vom 16. September 2003, nicht publiziert). In einem Fall wurde im Lückenjahr eine Superdividende ausgeschüttet, nachdem in den Vorjahren drei Mal keine und ein Mal eine kleinere Dividende ausbezahlt worden war (Urteil 2P.199/2003 [2A.342/2003] vom 21. Januar 2004, StR 59/2004 S. 367 E. 4.2). Im Urteil 2A.439/2002 vom 16. September 2003 wurde von vornherein nur ein die ordentliche Dividende übersteigender Betrag besteuert. Das Bundesgericht liess die Frage offen, ob eine Aufteilung richtig sei, weil die Voraussetzungen einer reformatio in peius nicht erfüllt waren (StE 2004 B 65.4 Nr. 15 E. 2.3). Im Urteil 2P.181/2003 vom 21. Januar 2004 wurde eine Super-Vermittlungsprovision in der Höhe des Fünffachen der Vorjahre im ganzen Betrag erfasst, weil sie auf einem einzigen Geschäft beruhte und völlig aus dem Rahmen fiel (StR 59/2004 S. 361).

E. 5.2

Das ist auch bei der Beurteilung des vorliegenden Falles zu berücksichtigen: Substanzdividenden, Superdividenden oder nach dividendenlosen Jahren erstmalig ausgeschüttete Dividenden müssen als ausserordentliche Einkünfte erfasst werden. Hat jedoch eine (vom steuerpflichtigen Aktionär massgeblich beeinflusste) Gesellschaft regelmässig eine Dividende ausgeschüttet und dabei eine gewisse Konstanz bzw. Politik an den Tag gelegt und schüttet sie in der Bemessungslücke nur eine eindeutig höhere Dividende (Substanz- oder Sonderdividende) aus, so wäre es nicht sachgerecht, ohne Weiteres den ganzen Dividendenbetrag als ausserordentlich zu qualifizieren. Ein Teilbetrag, der sich im bisherigen Rahmen hält und sich mit dem Geschäftsgewinn in Beziehung setzen lässt, muss in einem solchen Fall als ordentlich akzeptiert werden und unberücksichtigt bleiben.

Dabei ist es Sache des Steuerpflichtigen, aufzuzeigen, dass ein Teil des grundsätzlich als ausserordentlich zu bezeichnenden Einkommens ordentlichen Charakter hat. Gelingt ihm dies nicht, wird der ganze Betrag erfasst.

E. 5.3

Hier schüttete die A. _____ Holding AG in den Jahren 1993-1997 immer Dividenden aus. In den Jahren 1994-1997 waren die Dividendenzahlungen auch nicht grossen Schwankungen unterworfen. Dividenden aus laufend erwirtschafteten Geschäftserträgen gelten als ordentliche Einkünfte (ASA 72 S. 663 E. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 44 zu Art. 218 DBG). Es geht nicht an, die bisherige Dividendenpolitik der A. _____ Holding AG völlig ausser Acht zu lassen und die Gesamtdividende des Jahres 1998 als ausserordentlich zu qualifizieren. Es ist daher im vorliegenden Fall ein ordentlicher Anteil zu berücksichtigen, wie die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht bemerkt.

E. 5.4

Was die Höhe des ordentlichen Anteils der von der A. _____ Holding AG ausgeschütteten Dividende betrifft, so ist die Eidgenössische Steuerverwaltung der Ansicht, dass 40 % des ordentlichen Gewinns von Fr. 3'026'585, d.h. Fr. 1'210'000.--, als ordentlicher Dividendenanteil zu betrachten seien. Sie begründet das damit, dass auch in den Vorjahren im Durchschnitt 40 % des Gewinns ausgeschüttet worden seien. Das trifft zu. Dennoch muss bezweifelt werden, ob im Fall der A. _____ Holding AG der durchschnittliche prozentuale, zur Ausschüttung bestimmte Anteil am Reingewinn (40 %) mit Blick auf die von der Gesellschaft tatsächlich verfolgte Dividendenpolitik eine signifikante Grösse zur Bestimmung des ordentlichen Anteils darstellt. In den Vorjahren wurden jeweils zwischen 25 % und 129 % des Reingewinnes als Dividenden beschlossen. Es kann deshalb beim Anteil der Dividende in Prozenten des Reingewinns auch nicht annähernd von einer konstanten, die Dividendenpolitik nachhaltig beeinflussenden Grösse gesprochen werden. Die Gesellschaft legte vielmehr Wert auf kontinuierliche Ausschüttungen, die in der Höhe gleich blieben oder mässig anstiegen, ungeachtet der im Betrag schwankenden Jahresergebnisse.

Zwar nicht in der Begründung, sondern im Ergebnis lässt sich der Antrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung gleichwohl vertreten: Als Richtgrösse für den ordentlichen Dividendenanteil könnte vorliegend grundsätzlich die in den letzten fünf Jahren durchschnittlich ausgeschüttete Dividende von Fr. 980'000.-- herangezogen werden. Nachdem sich jedoch eine klare Tendenz in der Dividendenpolitik der Gesellschaft der vergangenen fünf Jahre abzeichnete und die Gesellschaft die Dividendenausschüttungen kontinuierlich anhub, rechtfertigt es sich, die letztmals bezahlten beiden Dividenden von Fr. 1,2 Mio. als ordentlichen Gewinnanteil zu betrachten. Der Anteil des Beschwerdeführers am ordentlichen Dividendenanteil von Fr. 1'200'000.-- beträgt, entsprechend seinem Kapitalanteil (_____ %), Fr. _____. Von der dem Beschwerdeführer im Jahre 1998 ausbezahlten Dividende von Fr. _____ ist somit ein Betrag Fr. _____ als ordentliches Einkommen zu bezeichnen. Das der Jahressteuer 1998 unterliegende ausserordentliche Einkommen ist folglich auf Fr. _____ festzusetzen. Das entspricht annähernd dem, was die Eidgenössische Steuerverwaltung aufgrund ihrer Berechnung (Fr. _____) ermittelt hat. In diesem Umfang ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gutzuheissen.

E. 6

Die Beschwerdeführer obsiegen mit ihrer Beschwerde nur teilweise. Die Verfahrenskosten sind daher anteilmässig auf die Beschwerdeführer und auf den Kanton Zürich zu verlegen (Art. 156 Abs. 1 und 2 e contrario OG). Den Beschwerdeführern ist eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 159 Abs. 3 OG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.