

BGer 2A.515/2005 vom 10. Januar 2006

Bundesgericht, 2006-01-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.515_2005

FR: TF 2A.515/2005 du 10 janvier 2006

IT: TF 2A.515/2005 del 10 gennaio 2006

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern / Direkte Bundessteuer (Übergangssondersteuer 1999/2000) | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Eintretensvoraussetzungen, Kognition

E. 1.1

Gegenstand dieses Verfahrens bilden die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer je der Übergangsjahre 1999 und 2000. Soweit es um letztere geht, ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ohne weiteres zulässig (vgl. Art. 97 Abs. 1 OG i.V.m. Art. 5 VwVG sowie Art. 98 lit. g OG und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Sie ist es nach der Praxis des Bundesgerichts zu Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) ausnahmsweise aber auch in Bezug auf die kantonalen und kommunalen Steuern. Nach Art. 69 StHG muss das kantonale Recht insoweit bereits ab dem 1. Januar 1999 und somit vor Ablauf der allgemeinen achtjährigen Übergangsfrist (per 1. Januar 2001; vgl. Art. 72 Abs. 1 und 2 StHG) harmonisiert sein (vgl. StR 59/2004 S. 361, 2P.181/2003, E. 1, S. 367, 2P.199/2003, E. 2; siehe auch StR 59/2004 S. 135, 2A.439/2002, E. 1; Urteil 2P.202/2002 vom 16. September 2003, E. 2). Unzulässig ist jedoch der Antrag, die Veranlagungsverfügungen vom 10. Mai 2004 aufzuheben, gelten diese doch als mit angefochten (sog. Devolutiveffekt; BGE 129 II 438 E. 1 S. 441, mit Hinweisen). Im Übrigen ist auf die Beschwerde einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesgericht überprüft das angefochtene Urteil auf Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich einer Überschreitung oder eines Missbrauchs des Ermessens, sowie auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 OG). An diesen ist es gebunden, wenn ihn eine richterliche Behörde als Vorinstanz nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).

E. 1.3

Im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wendet das Bundesgericht das massgebende Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibehrengen gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 zweiter Halbsatz OG). Das Bundesgericht kann auch mit freier Kognition prüfen, ob das kantonale Recht und

dessen Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen. Soweit der Bundesgesetzgeber dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum einräumt, richtet sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts allerdings nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen, mithin nach dem Gesichtswinkel der Willkür, auch wenn die Verwaltungsgerichtsbeschwerde das richtige Rechtsmittel ist (BGE 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f., mit Hinweisen).

E. 2

Der Kanton Zug ist am 1. Januar 2001 vom System der zweijährigen Vergangenheitsbemessung auf dasjenige der einjährigen Gegenwartsbemessung übergegangen; damit gelten die Art. 208 bis 220 DBG (vgl. Art. 41 DBG i.V.m. § 46 Abs. 1 der Zuger Verordnung vom 30. Januar 2001 zum Steuergesetz). Nach Art. 218 DBG wird die Einkommenssteuer der natürlichen Personen für die erste Steuerperiode nach dem Wechsel gemäss Art. 41 DBG nach neuem Recht veranlagt (Abs. 1). Ausserordentliche Einkünfte, die in den beiden Vorjahren oder in einem Geschäftsjahr erzielt werden, das in diesen Jahren abgeschlossen wird, unterliegen für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahressteuer zu dem Satz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt (Abs. 2). Ordentliche Einkünfte fallen demnach in die Bemessungslücke, weil die zeitliche Bemessung von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung wechselt. Streitig ist, ob die Zahlungen aus dem Gewinnbeteiligungsprogramm, die dem Beschwerdeführer 1999 und 2000 in der Bemessungslücke ausgerichtet worden sind, ausserordentliche Einkünfte darstellen und daher je mit einer Jahressteuer zu belegen sind.

E. 2.1

Als ausserordentliche Einkünfte gelten nach Art. 218 Abs. 3 DBG insbesondere Kapitalleistungen, aperiodische Vermögenserträge und Lotteriegewinne; hinzu treten, in sinngemässer Anwendung von Art. 206 Abs. 3 DBG, ausserordentliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Die Aufzählung in Art. 218 Abs. 3 DBG ist nicht abschliessend, sondern bloss beispielhaft. Gemäss Kreisschreiben Nr. 6 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. August 1999 betreffend den Übergang von der zweijährigen Pränumerando- zur einjährigen Postnumerandobesteuerung bei natürlichen Personen (in ASA 68 S. 384 ff.) kann die Ausserordentlichkeit der Einkünfte aus folgenden Kriterien abgeleitet werden: - aus der Einmaligkeit einer Leistung; prinzipiell sind alle einmaligen Einkünfte ausserordentlicher Natur (Beispiele: Lotteriegewinne, Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, aperiodische Vermögenserträge, Liquidationsgewinne); - aus der Ausserordentlichkeit eines Einkommens, das seiner Natur nach regelmässig fliesst (Beispiele: ausserordentliche Dividende, ausserordentliche Abfindungen für spezielle Leistungen, ausserordentliche Gratifikationen); - aus einer Änderung in der Verbuchung von Einkommensquellen (Beispiele: Auflösen von Rückstellungen im Anschluss an einen Wechsel der Verbuchungsmethode oder Unterlassen von geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Provisionen). Diese Kriterien können gemäss Kreisschreiben untereinander verknüpft sein; andererseits kann im Rahmen der Qualifizierung von ausserordentlichen Einkünften auch der Tatsache Rechnung getragen werden, dass der Steuerpflichtige imstande ist, die Umstände der Ausrichtung seines Einkommens zu beeinflussen und er somit die Bemessungslücke zu seinen Gunsten ausnützen kann (Kreisschreiben Nr. 6, a.a.O., Ziff. 252). Allein auf die Höhe der Einkünfte abzustellen, stellt indessen nach einem Teil der

Lehre kein taugliches Kriterium dar; Einkünfte wie besonders hohe Gratifikationen könnten sowohl ordentlich als auch ausserordentlich sein; die Abgrenzung müsse im Einzelfall erfolgen (vgl. zum Ganzen ASA 73 S. 133 E. 3.1; 72 S. 663 E. 2.1; StR 58/2003 S. 620, 2A.517/2002, E. 5.2, 5.3, je mit Hinweis; siehe auch ASA 73 S. 140 E. 2.1; Dieter Weber, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Basel etc. 2000, N. 31 ff. zu Art. 218 DBG).

E. 2.2

Die Vorinstanz hat zu Recht angenommen, dass es sich bei den erhaltenen Kapitalleistungen um ausserordentliche Einkünfte im Sinne von Art. 218 Abs. 3 DBG handelt.

E. 2.2.1

Die Ansprüche, die dem Beschwerdeführer aus dem Beteiligungsprogramm zustanden, stellten während des Arbeitsverhältnisses bloss Anwartschaften dar und bildeten damals keinen regelmässig fliessenden Bestandteil seines Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Zu steuerbarem Einkommen wurden sie erst mit der Auflösung des Arbeitsverhältnisses, als sich die aufgelaufenen Anwartschaften zu einem festen Anspruch verdichteten. Insofern sind sie wie Abgangsentschädigungen und dergleichen klarerweise als ausserordentliches Einkommen zu qualifizieren.

E. 2.2.2

Dass die Auszahlung des Betrags, der mit dem Ausscheiden des Beschwerdeführers aus dem Unternehmen feststand, in verschiedene Tranchen aufgeteilt wurde, ändert an der Einmaligkeit des Zuflusses nichts und macht das ausserordentliche Einkommen nicht zu ordentlichem. Dies gilt auch für den Umstand, dass das Einkommen des Beschwerdeführers als Folge dieses Auszahlungsmodus schon vor der Periode, die in die Bemessungslücke fiel, erheblich war (Fr. 3'281'275.--, steuerbar für die Kantons- und Gemeindesteuern 1999/2000 [Bemessungsjahre 1997/1998]) und sich insofern nicht erst in der Bemessungslücke verändert hatte; die Vorinstanz hat in diesem Zusammenhang übrigens entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig festgestellt. Ebenfalls nicht entscheidend ist, dass der Beschwerdeführer den Auszahlungszeitpunkt der einzelnen Raten und damit den Zufluss eines Teils derselben während der Bemessungslücke nicht beeinflussen konnte; es handelt sich dabei lediglich um eines von mehreren Kriterien, die für die Ausserordentlichkeit einer Leistung sprechen und die nicht zusammen verwirklicht sein müssen.

E. 2.2.3

Würden die in die Bemessungslücke fallenden Tranchen nicht von der Sondersteuer erfasst, entgingen sie im Ergebnis überhaupt der Besteuerung; darin läge ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers und dessen steuerlicher Belastung. Gerade dies soll mit der Sonderbesteuerung der ausserordentlichen Einkünfte vermieden werden (vgl. StR 59/2004 S. 367, 2P.199/2003, E. 4.2; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N. 22 zu Art. 218 DBG ; siehe auch StR 59/2004 S. 135, 2A.439/2002, E. 2.2). Der Beschwerdeführer sollte bei einem derartigen besonderen Einkommen, das mit der Auflösung des Arbeitsverhältnisses zusammenhängt, vom Wechsel in der zeitlichen Bemessung nicht profitieren können. Auch in dieser Hinsicht liegt übrigens keine unrichtige Sachverhaltsfeststellung des Verwaltungsgerichts vor.

E. 2.3

Man kann sich mit den Beschwerdeführern fragen, ob das Einkommen aus dem Beteiligungsprogramm nicht als Ganzes im Zeitpunkt seiner definitiven Festlegung beim Austritt bzw. 30 Tage danach ("due date" gemäss Zusatzabkommen) hätte besteuert werden müssen.

E. 2.3.1

Zwar hatte der Beschwerdeführer schon damals einen Rechtsanspruch erworben und das Einkommen insofern als realisiert zu gelten; dass die einzelnen Tranchen erst später fällig wurden, stünde dem nicht entgegen, da die Fälligkeit der Leistung nicht zwingend Vor-aussetzung des Einkommenszuflusses ist (vgl. Markus Reich, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., Bd. I/2a, N. 35 zu Art. 16 DBG ; Richner/Frei/ Kaufmann, a.a.O., N. 9 zu Art. 210 DBG). Indessen hatte die Steuerverwaltung mit der Arbeitgeberin eine Vereinbarung (sog. "Ruling") getroffen, wonach die Leistungen aus dem Erfolgsbeteiligungsprogramm zeitlich nach Massgabe der Fälligkeiten der einzelnen Tranchen besteuert würden. Dies lag im Interesse der Mitarbeiter, da die sofortige Besteuerung der Gesamtleistung beim Austritt zu einer hohen Steuerbelastung geführt hätte, wobei den Mitarbeitern die Mittel zur Bezahlung der Steuern noch gar nicht zur Verfügung gestanden hätten. Die Beschwerdeführer haben denn auch in ihrer Steuererklärung 1999/2000 die Tranchen, die in der Bemessungsperiode 1997/1998 ausbezahlt wurden, deklariert und sind entsprechend veranlagt worden. Es verstösst gegen Treu und Glauben, wenn sie heute geltend machen, die Leistung hätte als Ganzes bereits 1997 bzw. in der ordentlichen Veranlagung 1999/2000 versteuert werden müssen.

E. 2.3.2

Ob den Beschwerdeführern der Wortlaut des Rulings im Einzelnen bekannt war, ist im Übrigen für den Ausgang des Verfahrens nicht relevant. Nach ihren eigenen Ausführungen wussten sie, dass die Steuerverwaltung mit der Arbeitgeberin eine Vereinbarung betreffend das Beteiligungsprogramm getroffen hatte, wonach allfällige Leistungen aus diesem Programm zeitlich nach Massgabe ihrer Fälligkeiten der Einkommenssteuer unterliegen würden; eine entsprechende Bemerkung enthält die von ihnen selber eingereichte "Inter office correspondence" vom April 1997, die von der Arbeitgeberin im Hinblick auf die Steuererklärung als Beilage zum Lohnausweis erstellt worden war. Hingegen lässt sich dem Ruling nichts darüber entnehmen, wie die Leistungen im Hinblick auf einen Wechsel der zeitlichen Bemessung zu beurteilen waren. Die Vereinbarung datiert vom 1. Dezember 1993. Damals war noch nicht voraussehbar, dass der Kanton Zug sein Steuergesetz dereinst ändern, von der zweijährigen zur einjährigen Veranlagung übergehen und wie der Wechsel in der zeitlichen Bemessung rechtlich ausgestaltet würde. Es bestand deshalb auch kein Anlass, in der Vereinbarung zur Frage Stellung zu nehmen, ob das Einkommen in einem solchen Fall als ordentlich oder als ausserordentlich zu qualifizieren sein würde; die Vereinbarung enthält denn auch keine Aussage darüber. Die Beschwerdeführer können daher nichts daraus ableiten, dass sie nicht Partei der Vereinbarung waren und ihnen deren genauer Wortlaut erst im Laufe des vorinstanzlichen Verfahrens bekannt gegeben wurde. Auch diesbezüglich hat die Vorinstanz den Sachverhalt nicht unrichtig festgestellt.

E. 3

Kantonale Steuern

E. 3.1

In Bezug auf den Begriff der "ausserordentlichen Einkünfte" weichen Art. 218 Abs. 3 DBG und Art. 69 Abs. 3 StHG sowie § 239 Abs. 3 des Zuger Steuergesetzes vom 25. Mai 2000 (StG/ZG) nicht voneinander ab. Solche Einkünfte unterliegen einer Sondersteuer aufgrund des Wechsels der zeitlichen Bemessung (vgl. Art. 218 Abs. 2 DBG, Art. 69 Abs. 2 StHG, § 239 Abs. 1 StG/ZG). Die Regelung von Art. 69 StHG will aus Gründen der Rechtsgleichheit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ebenfalls sicherstellen, dass im Jahr vor dem Systemwechsel nicht Einkünfte der Besteuerung entgehen, die (aus welchen Gründen auch immer) ausserhalb des üblichen Rahmens liegen und deshalb nicht als mit der Vorjahresbemessung hinreichend erfasst gelten können (vgl. StR 59/2004 S. 361, 2P.181/2003, E. 3.1, 3.2 in fine, S. 367, 2P.199/2003, E. 4.1.2, 4.3, S. 135, 2A.439/2002, E. 2.1.2; Urteil 2P.202/2002 vom 16. September 2003, E. 5, mit Hinweisen). Ein solcher Fall liegt hier vor; für die kantonalen Steuern gilt grundsätzlich dasselbe wie das zur direkten Bundessteuer Gesagte.

E. 3.2

Auf § 19 Abs. 7 des früheren Zuger Gesetzes vom 7. Dezember 1946 über die Kantons- und Gemeindesteuern können sich die Beschwerdeführer ebenfalls nicht berufen. Diese Bestimmung sah für einmalige Kapitalabfindungen im Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses eine Jahressteuer zum Sondersatz vor. Die Beschwerdeführer hatten indes in der Vorperiode entsprechend der Vereinbarung der Arbeitgeberin mit der Steuerverwaltung selber die Besteuerung nach Tranchen verlangt.

E. 4

Die Vorinstanz hat den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung von Fr. 1'000.-- zugesprochen, weil sie in einer Verfahrensfrage obsiegt hätten; danach sei eine umfassende Akteneinsicht bezüglich der Vereinbarung mit der Steuerverwaltung zu Unrecht verweigert worden. In der Sache selbst waren die Beschwerdeführer aber unterlegen. Weshalb ihnen dennoch eine höhere Parteientschädigung hätte zugesprochen werden sollen, vermögen sie nicht darzutun. Soweit es dabei um die Anwendung von kantonalem Recht geht (Art. 121 StG/ZG i.V.m. Art. 28 Abs. 2 Ziff. 2 des Zuger Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 1. April 1976), kann diese nur unter dem Blickwinkel der Willkür überprüft werden (E. 1.3; vgl. zum Willkürbegriff etwa BGE 129 I 8 E. 2.1 S. 9, mit Hinweisen). Von Willkür kann hier indes keine Rede sein, zumal der genaue Wortlaut der Vereinbarung für den Ausgang des Verfahrens nicht wesentlich war und die Beschwerdeführer an ihrem Standpunkt auch festhielten, nachdem ihnen die Akteneinsicht gewährt worden war. Im Übrigen ist weder ersichtlich noch wird hinreichend dargetan, dass die Vorinstanz ihr Ermessen fehlerhaft ausgeübt und insofern Bundesrecht verletzt hätte (vgl. E. 1.2; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 bis 3 VwVG).

E. 5

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist demnach mit Bezug auf die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer unbegründet und abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer besteht für das bundesgerichtliche Verfahren kein Anlass, von der ordentlichen Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen abzuweichen; ihre Hinweise auf Art. 156 Abs. 2 und 6 sowie Art. 159 Abs. 3 OG gehen fehl. Daher sind dem Verfahrensausgang entsprechend die Kosten den unterliegenden Beschwerdeführern unter Solidarhaft aufzuerlegen (Art. 153, 153a, 156 Abs. 1 und 7 OG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 159 OG).

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