

BGer 2A.545/2004 vom 31. März 2005

Bundesgericht, 2005-03-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.545_2004

FR: TF 2A.545/2004 du 31 mars 2005

IT: TF 2A.545/2004 del 31 marzo 2005

Regeste

Ausserordentliche Einkünfte 1998 (Direkte Bundessteuer 1997/98) | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission steht grundsätzlich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde offen (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11], Art. 97 ff. OG). Hier liegt die Steuerperiode 1997/98 zu Grunde, weshalb die Rekurskommission letzte kantonale Instanz ist; die Frage nach einem einheitlichen Instanzenzug in Bezug auf die direkte Bundessteuer und die harmonisierten kantonalen Steuern stellt sich vorliegend nicht (vgl. BGE 130 II 65 ff.; § 13 und 14 sowie Übergangsbestimmung der Zürcher Verordnung vom 4. November 1998 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer). Bezüglich des Feststellungsbegehrens kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden; insofern besteht kein schutzwürdiges Interesse, da die Beschwerdeführer gleichzeitig verlangen, den angefochtenen Entscheid aufzuheben (vgl. BGE 126 II 300 E. 2c S. 303 mit Hinweisen). Soweit diese auf ihre Eingaben an die Vorinstanzen verweisen, ist dies bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde zwar prinzipiell zulässig; doch muss aus der Beschwerdebegründung selbst hervorgehen, inwiefern der angefochtene Entscheid beanstandet wird (BGE 113 Ib 287 f.; Urteil 2A.432/2004 vom 16. Dezember 2004, E. 1.1). Soweit dies nicht der Fall ist, wird auf die Beschwerde ebenfalls nicht eingetreten. Im Übrigen ist aber auf die fristgerechte Beschwerde einzutreten.

E. 1.2

Im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde prüft das Bundesgericht von Amtes wegen und frei, ob Bundesrecht verletzt worden ist. In Abgabestreitigkeiten ist es grundsätzlich weder an die Parteibegehren noch an deren Begründung gebunden (Art. 114 Abs. 1 zweiter Satz OG). Es kann deshalb die Beschwerde auch aus andern als den im Verfahren vorgebrachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.). Die Sachverhaltsfeststellung bindet das Bundesgericht indessen im Rahmen von Art. 105 Abs. 2 OG.

E. 2

Der Kanton Zürich ist am 1. Januar 1999 vom System der zweijährigen Pränumerando-Besteuerung auf dasjenige der einjährigen Postnumerando-Besteuerung übergegangen; damit gelten die Art. 208 bis 220 DBG (vgl. Art. 41 DBG in Verbindung mit § 1 Abs. 1 der in E. 1.1 genannten Verordnung). 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). Mit andern Worten fallen ordentliche Einkünfte in die Bemessungslücke, weil die zeitliche Bemessung von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung wechselt.

E. 2.1

Streitig ist, ob die beiden Honorare in der massgeblichen Höhe von Fr. 150'000.-- bzw. Fr. 92'300.--, die dem Beschwerdeführer 1998 in der Bemessungslücke ausbezahlt worden sind, ausserordentliche Einkünfte darstellen und daher mit einer Jahressteuer zu belegen sind. 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 (betreffend ausserordentliche Erträge: erzielte Kapitalgewinne, buchmässige Aufwertungen von Vermögensgegenständen, die Auflösung von Rückstellungen und die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschreibungen und Rückstellungen) ausserordentliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Honorare werden in den beiden Bestimmungen nicht ausdrücklich genannt. Die Aufzählung in Art. 218 Abs. 3 DBG ist indes - im Gegensatz zu derjenigen von Art. 206 Abs. 3 DBG - nicht abschliessend, sondern bloss beispielhaft. Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 6 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. August 1999 (betreffend den Übergang von der zweijährigen Pränumerando- zur einjährigen Postnumerandobesteuerung bei natürlichen Personen; vgl. Ziff. 252) kann die Ausserordentlichkeit des Einkommens herrühren aus der Einmaligkeit einer Leistung, der Ausserordentlichkeit eines Einkommens, das seiner Natur nach regelmässig fliesst, oder einer Änderung in der Verbuchung der Einkommensquelle; diese Kriterien können auch untereinander verknüpft sein. Prinzipiell sind nach dem Kreisschreiben alle einmaligen Einkünfte ausserordentlich im Sinne von Art. 218 DBG; diese einmalige Leistung ersetze dabei möglicherweise periodische Zahlungen. Zudem sei zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige im Stande sei, die Umstände der Ausrichtung seines Einkommens zu beeinflussen, und er damit eine Bemessungslücke ausnützen könne. 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 S. 136 f.; 72 S. 663 E. 2.1 S. 667 f.; StR 58/2003 S. 620, 2A/517/2002, E. 5.2 und 5.3; je mit Hinweis; siehe auch ASA 73 S. 140 E. 2.1 S. 142 f.).

E. 2.2

Die beiden umstrittenen Honorare stellen steuerbare, ausserordentliche Einkünfte im Sinne von Art. 218 DBG dar:

E. 2.2.1

Das Erfolgshonorar über Fr. 150'000.-- ist einmalig; dass der Beschwerdeführer weitere Einkünfte auf Erfolgsbasis erzielt hätte, die an der Ausserordentlichkeit dieses Erfolgshonorars allenfalls etwas ändern würden, hat er nicht nachgewiesen. Damit hat er den Nachweis steueraufhebender Tatsachen gemäss allgemein anerkanntem Grundsatz nicht erbracht (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 416 mit Hinweisen). Zu keinem andern Ergebnis führen die

allgemeinen Geschäftsbedingungen der B. _____ AG vom Januar 2002, über die offenbar Honorare des Beschwerdeführers fakturiert werden; nach diesen Bedingungen wird zwar auch eine Kombination von Aufwand- und Erfolgshonorar verrechnet, weitere solche konkrete Einkünfte sind aber nicht hinreichend belegt. Dafür genügen bloss vereinbarte Vereinbarungen oder Geschäftsbedingungen nicht; verlangt werden tatsächlich erfolgte Einnahmen (vgl. E. 2.1). Im Übrigen sind hier entsprechende Einkünfte bis 1998 massgebend, gelten doch solche Einnahmen als ausserordentlich, die von den beiden Vorjahren gemäss Art. 218 Abs. 2 DBG bzw. den bisherigen Verhältnissen abweichen (vgl. ASA 73 S. 133 E. 3.3.1 S. 137 f.; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N. 24 zu Art. 218 DBG mit Hinweisen).

E. 2.2.2

In Bezug auf das (aperiodische) Honorar von Fr. 92'300.-- weicht aufgrund der für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 2 OG) die entsprechende Zahlung von Ende Dezember 1998 vom üblichen Fakturierungssystem ab: Der Beschwerdeführer stellte der A. _____ AG am 23. Dezember 1998 Rechnung, das heisst vor und nicht, wie bei den andern Schuldern üblich, nach Ablauf der Abrechnungsperiode; die Faktur wurde fünf Tage später (am 28. Dezember 1998) bezahlt. Damit fiel die Zahlung in die Bemessungslücke. Zudem ist der Beschwerdeführer seit Juli 1998 Verwaltungsrat dieser Gesellschaft; er war insofern im Stande, die Auszahlung zu beeinflussen, und konnte somit die Bemessungslücke ausnützen (vgl. auch ASA 73 S. 133 E. 3.3.2 S. 138 f.; 72 S. 663 E. 3.1 und 3.2 S. 669 f.). Im Übrigen haben seine Nettoeinnahmen von 1998 im Vergleich zu den Vorjahren nach den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz um ein Vielfaches zugenommen; deshalb hat diese die streitigen Einkünfte trotz möglichen Gewinnschwankungen zutreffend als ausserordentlich und somit als steuerbar eingestuft (vgl. zum Ganzen auch Urteil 2P.189/2003//2A.329/2003 vom 13. April 2004, E. 3.3).

E. 2.3

Was die Beschwerdeführer dagegen in der summarisch begründeten Eingabe weiter einwenden, überzeugt nicht: Bei Unternehmenskäufen mögen Entschädigungen an den Berater auf Erfolgsbasis im allgemeinen zwar üblich sein; die Vorinstanz hat das Erfolgshonorar des Beschwerdeführers aber nicht vorab mit dem Hinweis auf die Höhe, sondern wegen der Einmaligkeit im Jahr 1998 als ausserordentliches Einkommen gewertet. Dieser hat weitere tatsächlich einvernommene Erfolgshonorare trotz Aufforderung des Steueramts nicht hinreichend nachgewiesen; bloss vereinbarte Vereinbarungen über solche allfällig zu zahlende Honorare genügen nicht; im Übrigen ist das behauptete Erfolgshonorar von 2003 hier nicht massgebend. Entgegen dem Beschwerdeführer wurde das zweite, aperiodische Honorar nicht normal fakturiert. Vielmehr weicht sein Zufluss von den übrigen Einkünften entscheidend ab, unabhängig davon, ob er die Auszahlung effektiv beeinflusst hat oder nicht, da die Möglichkeit der Beeinflussung ausreicht. Deshalb ist auch dieses Honorar als ausserordentliches und damit steuerbares Einkommen anzusehen.

E. 3

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist demnach unbegründet und deshalb abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang sind 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.