

# **BGer 2A.75/2006 vom 5. September 2006**

Bundesgericht, 2006-09-05, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.75\\_2006](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.75_2006)

FR: TF 2A.75/2006 du 5 septembre 2006

IT: TF 2A.75/2006 del 5 settembre 2006

## **Regeste**

Jahressteuer 1998 (ausserordentliche Einkünfte) | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Angefochten ist mit der Beschwerde ein Entscheid über die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern. Es geht um Dividendeneinkünfte, die im Jahr 1998 zugeflossen und als ausserordentliche Einkünfte mit der Jahressteuer 1998 erfasst worden sind. Fraglich ist, ob die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG oder die staatsrechtliche Beschwerde offen steht. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 Abs. 1 StHG gegen Entscheide letzter kantonaler Instanzen, die eine in den Titeln 2-5 und 6 in Kapitel 1 geregelte Materie des Steuerharmonisierungsgesetzes betreffen, erst auf Steuern ab dem 1. Januar 2001 zulässig ( BGE 131 II 1 E. 2.1; 130 II 202 E. 1, 509 E. 8.2). Eine Ausnahme gilt in Bezug auf den hier in Frage stehenden Art. 69 StHG. Die Vorschrift regelt den Übergang beim Wechsel der zeitlichen Bemessung für die natürlichen Personen und enthält die Bestimmungen zur Jahressteuer. Sie trat gemäss ihrem Absatz 7 bereits am 1. Januar 1999 in Kraft und steht in einem direkten Zusammenhang mit Art. 16 StHG (fakultative einjährige Steuerperiode mit Gegenwartsbemessung), mithin mit einer im zweiten Titel geregelten Materie, auf die Art. 73 Abs. 1 StHG Bezug nimmt. Soweit es um die Jahressteuer nach Art. 69 Abs. 2-6 StHG geht, findet daher die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG bereits ab dem 1. Januar 1999 Anwendung. Das gilt auch dann, wenn - wie hier - die Jahressteuer 1998 in Frage steht. Diese betrifft zwar eine Steuerperiode vor dem 1. Januar 1999, doch steht sie im Zusammenhang mit dem Wechsel des Bemessungssystems per 1. Januar 1999, wie das Bundesgericht bereits erkannt hat (Urteil 2A.439/2002 vom 16. September 2003 E. 1.2, in: StE 2004 B 65.4 Nr. 15 = StR 59/2004 S. 135 = RDAF 2004 II S. 22; Urteil 2P.181/2003 vom 21. Januar 2004, in: StR 59/2004 S. 361 E. 1.2). Die Eingabe der Beschwerdeführer ist daher als Verwaltungsgerichtsbeschwerde entgegenezunehmen und zu behandeln. Das schliesst die staatsrechtliche Beschwerde aus.

### **E. 1.2**

Das Bundesgericht prüft im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde frei, ob das kantonale Recht und dessen Anwendung durch die kantonale Instanz mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen. Soweit das Steuerharmonisierungsgesetz dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum einräumt, richtet sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auch im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen ( BGE 130 II 202 E 3.1 S. 205 f., 128 II 56 E. 2b S. 60).

## **E. 2**

Am 1. Januar 1999 trat das neue Zürcher Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (nachfolgend StG) in Kraft. Es hat für die natürlichen Personen in Anwendung von Art. 16 StHG die Postnumerandobesteuerung eingeführt, d.h. die einjährige Steuerperiode mit Gegenwartsbemessung (§ 49 f. StG). Das Kalenderjahr 1998 fällt wegen des Übergangs von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung in die Bemessungslücke. Um die ausserordentlichen Einkünfte, die im Kalenderjahr 1998 oder in einem in diesem Jahr abgeschlossenen Geschäftsjahr erzielt wurden, nicht unbesteuert zu lassen, sieht § 275 StG vor, dass diese mit einer Jahressteuer erfasst werden. Damit wird die Bemessungslücke, die sich aus dem Wechsel von der Pränumerando- zur Postnumerandobesteuerung ergibt, teilweise geschlossen. In der Verordnung vom 14. Oktober 1998 über den Vollzug von Art. 69 StHG hat der Zürcher Regierungsrat § 275 StG teilweise geändert (vgl. § 1 Abs. 1 und 3 der zitierten Verordnung). Diese Abweichungen drängten sich aus der Sicht des Regierungsrates auf, weil der Bundesgesetzgeber mit der Gesetzesnovelle vom 9. Oktober 1998 - kurz vor dem Inkrafttreten des neuen Zürcher Steuergesetzes - Art. 69 StHG geändert und anstelle des ursprünglich vorgesehenen Differenzsteuerverfahrens das Jahressteuerverfahren eingeführt hatte. Diese kantonalen Vorschriften und deren Anwendung sind hier nicht gerügt und stehen ausser Frage. Zu prüfen ist einzig, ob die Auffassung des Verwaltungsgerichts, wonach es sich bei der fraglichen Dividendenausschüttung des Jahres 1998 um ausserordentliche Einkünfte handelt, Art. 69 Abs. 2 und 3 StHG verletzt.

### **E. 3.1**

In Bezug auf den Begriff der "ausserordentlichen Einkünfte" weichen die Art. 218 Abs. 3 DBG und Art. 69 Abs. 3 StHG sowie § 2 der erwähnten Verordnung des Regierungsrates über den Vollzug von Art. 69 StHG nicht grundsätzlich voneinander ab. Als ausserordentliche Einkünfte gelten insbesondere Kapitaleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne sowie ausserordentliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Die Aufzählung ist nicht abschliessend, wie sich aus dem Wortlaut ("insbesondere") ergibt. Dividenden werden in Art. 69 Abs. 3 StHG und Art. 218 Abs. 3 DBG nicht ausdrücklich erwähnt. Nach der Rechtsprechung steht jedoch fest, dass auch diese der Jahressteuer unterliegen, sofern sie ausserordentlichen bzw. aperiodischen Charakter aufweisen (für Art. 218 Abs. 3 DBG, vgl. ASA 72 663 E. 2.2 = StE 2002 B 65.4 Nr. 11 = RDAF 2003 II S. 193; für 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). Sowohl § 275 Abs. 2 StG als auch Art. 2 Abs. 1 lit. b der regierungsrätlichen Vollzugsverordnung zu Art. 69 StHG erwähnen unter den aperiodischen Vermögenserträgen ausdrücklich die Substanzdividenden.

### **E. 3.2**

Ausserordentlich sind Einkünfte, die im Lichte des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu keiner adäquaten Steuerbelastung führen. Die Jahresbesteuerung will verhindern, dass beim Wechsel des Systems der zeitlichen Bemessung ungerechtfertigte Steuervorteile entstehen (s. auch ASA 69 797 E. 3d für den Wechsel der zeitlichen Bemessung bei den juristischen Personen nach Art. 206 DBG). Für die Ausserordentlichkeit von Einkünften bei der direkten Bundessteuer hat das Bundesgericht in Anlehnung an das Kreisschreiben Nr. 6 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20.

August 1999 (ASA 68 S. 384, Ziff. 252) Kriterien aufgestellt. Danach kann sich der ausserordentliche Charakter einer Leistung namentlich aus deren Einmaligkeit ergeben. Ausserordentlich sind ferner Einkünfte, die zwar regelmässig fliessen, aber im Vergleich zu den sonstigen Jahren ungewöhnlich hoch scheinen und sich dadurch vom Üblichen abheben. Schliesslich können auch Änderungen in der Verbuchung zu ausserordentlichen Einkünften führen (Urteil in ASA 72 663 E. 2.1). Es handelt sich um Einkünfte, die im Lückenjahr 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 Weise schöpft. 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**

Aperiodische Vermögenserträge können wie erwähnt auch in Dividendenzahlungen enthalten sein. Im Urteil in ASA 72 663 E. 2.2 führte das Bundesgericht aus, im Normalfall seien Dividenden keine aperiodischen Leistungen. Bei Dividenden handle es 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, wobei die Einflussmöglichkeiten des begünstigten Beteiligungsinhabers auf die ihm ausbezahlten Erträge ein wesentliches Indiz darstellt. Der zitierte Entscheid betrifft die direkte Bundessteuer. In gleicher Weise hat jedoch das Bundesgericht für Dividendenzahlungen auch unter dem Gesichtswinkel von Art. 69 Abs. 2 und 3 StHG entschieden (vgl. die zitierten Urteile, vorn E. 3.1; zur kantonalen Praxis, vorn E. 3.2 und dort erwähnte Entscheide).

### **E. 4**

Im Lichte dieser Grundsätze hat das kantonale Verwaltungsgericht die Aperiodizität und Ausserordentlichkeit der hier fraglichen Dividendenausschüttung zu Recht bejaht. Das Verwaltungsgericht schloss bereits aufgrund der absoluten Höhe der von der Gesellschaft im Jahre 1998 ausgeschütteten Dividende von Fr. 3'500'000.--, an welcher der steuerpflichtige Ehemann mit Fr. 2'380'000.-- partizipierte, und der Verdreifachung der Dividende gegenüber derjenigen des Vorjahres auf ausserordentliches Einkommen. Es erwog, dass sich dadurch beim Beschwerdeführer im Lückenjahr ein Zusatzeinkommen von mehr als Fr. 1'500'000.-- und fast eine Verdoppelung seiner gesamten Einkünfte von Fr. 1'700'000 auf Fr. 3'100'000 ergeben habe. Wäre diese Dividende bei Beginn der Steuerpflicht ausgeschüttet worden, so wäre ihre zweimalige Berücksichtigung bei der Steuerbemessung nach altem System stossend und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar gewesen. In der Tat steht die im Jahre 1998 ausgeschüttete Dividende mit den

in den fünf vorhergehenden Jahren ausbezahlten Dividenden (durchschnittlich Fr. 980'000.--) in einem offensichtlichen Missverhältnis und hatte mit der bisherigen - konstanten - Dividendenpolitik der Gesellschaft nichts zu. Sie wurde nur möglich dank einer ausserordentlichen Dividende in der Höhe von rund Fr. 13'000'000.--, welche die dividendenausschüttende Gesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft zuvor empfangen hatte. Das Bundesgericht, welches im Rahmen der Beschwerde gegen den Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission bezüglich der direkten Bundessteuer zu befinden hatte, kam zum gleichen Schluss (Urteil 2A.301/2005 vom 28. April 2006). Das Verwaltungsgericht wies auch zu Recht darauf hin, dass es auf subjektive Gründe grundsätzlich nicht ankomme. Unerheblich ist daher, aus welchen Gründen die Unternehmung im hier fraglichen Jahr ihre Dividendenpolitik änderte. Ebenso spielte es angesichts der hier für die Ausserordentlichkeit der Dividendenzahlung sprechenden objektiven Gründe keine Rolle, ob der steuerpflichtige Ehemann - was von den Beschwerdeführern bestritten wird - auf die Dividendenpolitik der Gesellschaft Einfluss nehmen konnte. Soweit die Beschwerdeführer verlangen, es sei die im Jahre 1998 ausgeschüttete Dividende vollumfänglich von der Jahressteuer auszunehmen, dringt ihre Beschwerde nicht durch.

## **E. 5**

Zu beurteilen bleibt der Eventualantrag. Die Beschwerdeführer machen geltend, nicht die gesamte im Lückenjahr ausgeschüttete Dividende könne als ausserordentliches Einkommen besteuert werden.

### **E. 5.1**

Das Verwaltungsgericht betrachtete wie bereits die Steuerrekurskommission den gesamten im Jahre 1998 ausgeschütteten Dividendenbetrag von Fr. 2'380'000.-- als ausserordentlich. Es knüpfte dabei an seine ständige Rechtsprechung an, wonach ausserordentliche Einkünfte in Form von Dividendenausschüttungen im Lückenjahr im ganzen Umfang und nicht bloss im Unterschiedsbetrag zu den durchschnittlichen Vorjahresgewinnen zu besteuern sind (vgl. Verwaltungsgericht Zürich, Urteil vom 21. Mai 2003 = StE 2004 B 65.4 Nr. 14 E. 4b, und vom 23. Oktober 2002, StE 2003 B 65.4 Nr. 12 E. 5b/bb). Diese Auffassung lässt sich nicht halten. Sie führt nicht in jedem Fall zu einem sachgerechten Resultat. Richtig ist, dass Substanzdividenden, Sonderdividenden oder nach dividendenlosen Jahren erstmals ausgeschüttete Dividenden als ausserordentliche Einkünfte erfasst werden müssen. Hat jedoch eine (auch allenfalls vom steuerpflichtigen Aktionär massgeblich beeinflusste) Gesellschaft regelmässig eine Dividende ausgeschüttet und dabei eine gewisse Konstanz bzw. Politik an den Tag gelegt und hat sie lediglich in der Bemessungslücke eine eindeutig höhere Dividende (Substanz- oder Sonderdividende) ausgeschüttet, 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.

### **E. 5.2**

Hier schüttete die S. \_\_\_\_\_ AG in den Jahren 1993-1997 immer Dividenden aus. In den letzten vier Jahren vor dem Lückenjahr unterlagen die Dividendenausschüttungen zudem keinen grossen Schwankungen. Sie betragen in den fünf Vorjahren 1993 bis 1997 auf Fr. 500'000.-- (1993), 1'000'000.-- (1994), 1'000'000.-- (1995), Fr. 1'200'000.-- (1996) und Fr.

1'200'000.-- (1997). Einzig im Jahre 1998 beliefen sich die ausgeschütteten Dividenden auf rund das Dreifache des Vorjahres (Fr. 3'500'000.--). Es geht daher nicht an, unbesehen der bisherigen Dividendenpolitik der S.\_\_\_\_\_ AG die Gesamtdividende des Jahres 1998 als ausserordentlich zu qualifizieren. Eine andere Lösung würde sich auch schlecht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vertragen. In diesem Sinne hat das Bundesgericht im Urteil 2A.301/2005 vom 28. April 2006 im Falle der Beschwerdeführer für die direkte Bundessteuer entschieden. Art. 69 Abs. 2 und 3 StHG weicht in dieser Beziehung nicht von Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG ab. Es ist daher auch für die kantonale Steuern ein ordentlicher Anteil zu berücksichtigen. Der angefochtene Entscheid verstösst mithin gegen Art. 69 StHG und ist aufzuheben. Die Sache ist zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Über die Höhe des ordentlichen Anteils der ausgeschütteten Dividende hat nicht das Bundesgericht, sondern die kantonale Instanz zu befinden (vgl. Art. 73 Abs. 3 StHG).

#### **E. 6**

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten insofern begründet, als ein Teilbetrag der zugeflossenen Dividende ordentliches Einkommen darstellt und von der Jahressteuer auszunehmen ist. Damit obsiegen die Beschwerdeführer teilweise. Die Verfahrenskosten sind daher anteilmässig auf die Beschwerdeführer und den Kanton Zürich zu verlegen ( Art. 156 Abs. 1 und 2 OG ). Die Beschwerdeführer haben Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung ( Art. 159 Abs. 1 und 3 OG ).

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