

BGer 2A.92/2002 vom 4. Oktober 2002

Bundesgericht, 2002-10-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.92_2002

FR: TF 2A.92/2002 du 4 octobre 2002

IT: TF 2A.92/2002 del 4 ottobre 2002

Erwägungen

E. 1

Die beiden Verwaltungsgerichtsbeschwerden richten sich gegen denselben Entscheid, sie betreffen die gleichen Parteien und den gleichen Sachverhalt; zudem stellen sich die gleichen Rechtsfragen. Es ist deshalb zweckmässig und aus verfahrensökonomischen Gründen auch angezeigt, die beiden Verfahren zu vereinigen (vgl. Art. 24 BZP in Verbindung mit Art. 40 OG).

E. 2.1

Der Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission kann durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 146 DBG).

X._____ ist als Steuerpflichtiger zur Beschwerde berechtigt (Art. 103 lit. a OG). Dem Kantonalen Steueramt Zürich steht die Beschwerdelegitimation kraft Gesetzes zu (Art. 146 zweiter Satz DBG in Verbindung mit Art. 103 lit. c OG).

E. 2.2

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 die 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. mit Hinweis). An die Feststellung des Sachverhalts ist das Bundesgericht indessen nach Massgabe von Art. 105 Abs. 2 OG gebunden.

E. 3

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). Als ausserordentliche Einkünfte gelten insbesondere Kapitalleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne sowie, in sinngemässer Anwendung von Art. 206 Abs. 3 DBG, ausserordentliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Abs. 3).

Streitig ist, ob die Dividendenzahlungen und Boni, die X._____ im Jahr 1998 (Bemessungslücke) von der X._____ AG erhielt, solche ausserordentlichen Einkünfte darstellen.

E. 3.1

In Art. 218 Abs. 3 DBG werden die Ausschüttung einer Dividende und die Ausrichtung eines Bonus nicht ausdrücklich erwähnt. Indessen ergibt sich aus dem Wortlaut der Bestimmung, dass die darin enthaltene Aufzählung der ausserordentlichen Einkünfte (sie wird mit "insbesondere" eingeleitet) nicht abschliessenden, sondern bloss beispielhaften Charakter hat (vgl. Dieter Weber, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, N. 31 ff. zu Art. 218 DBG).

Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 6 vom 20. August 1999 der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend den Übergang von der zweijährigen Pränumerando- zur einjährigen Postnumerando-Besteuerung bei natürlichen Personen 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 die 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, Ziff. 252). Demgegenüber ist laut Weber (a.a.O., N. 33) das Abstellen auf die Höhe der Einkünfte kein taugliches Kriterium; so könne beispielsweise eine ausserordentlich hohe Gratifikation (Bonus) durchaus als ordentlich gelten, wenn ein ausserordentlich gutes Ergebnis die Grundlage für deren Ausrichtung bilde. Solche Einkünfte könnten in der Regel sowohl ordentlich als auch ausserordentlich sein. Die Abgrenzung könne nicht pauschal vorgenommen werden, sondern habe im konkreten Fall zu geschehen.

E. 3.2

Im Normalfall sind Dividenden nicht als aperiodische Vermögenserträge zu qualifizieren; vielmehr handelt es sich um ein Einkommen, das seiner Natur nach regelmässig fliesst. Anders kann es sich nach Auffassung der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats bei sogenannten Substanzdividenden verhalten, die aus thesaurierten Gewinnen früherer Perioden ausgerichtet werden (Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats, in: BBl 1998 4929 ff., 4939). Im vorliegenden Fall handelt es sich jedoch nicht um eine solche Dividende, wurden doch 1998 unbestrittenermassen nur die im ersten (1996/97) und zweiten Geschäftsjahr (1997/98) erzielten Gewinne ausgeschüttet. Indessen geht die Vorinstanz zu Recht davon aus, dass ausserordentliches Einkommen auch in einem solchen Fall vorliegen kann, etwa dann, wenn eine

personenbezogene Aktiengesellschaft ihre Dividendenpolitik gerade in den in die Bemessungslücke fallenden Jahren ändert. Es entspricht dem Sinn von Art. 218 DBG, dass der Steuerpflichtige beim Wechsel des Systems der zeitlichen Bemessung nicht davon soll profitieren können, dass er die Möglichkeit hat, den Anfall von Einkommen nach Belieben in die Bemessungslücke zu verschieben.

E. 3.3.1

Es ist unbestritten, dass die X. _____ AG im Jahr 1998 je zwei Dividenden- und Bonuszahlungen an ihren Hauptaktionär X. _____ ausgerichtet hat. Dieser doppelte Zufluss im gleichen Kalenderjahr ist für sich allein schon aussergewöhnlich. Der Empfänger geht in seiner Einsprache vom 3. September 2001 denn auch selber von einer ausserordentlichen Einkunft aus. Seiner Auffassung nach wären allerdings die im Februar 1998 beschlossene erste Dividende (von Fr. 495'000.--) und der ebenfalls im Februar 1998 beschlossene erste Bonus (von Fr. 807'075.--) als ausserordentlich zu qualifizieren, weil diese Zahlungen auf eine Änderung der Dividenden- und Bonuspolitik "des Steuerpflichtigen" zurückzuführen seien. Da es sich dabei indessen um die erste Ausschüttung der Gesellschaft überhaupt handelte, kann schon begrifflich nicht von einer "Änderung" gesprochen werden. Die Dividende für das am 30. November 1997 endende erste Geschäftsjahr wurde von der Generalversammlung vom 18. Februar 1998 beschlossen und im Jahr 1998 ausbezahlt. Bei gleichem Vorgehen wäre die Dividende für das zweite Geschäftsjahr anfangs 1999 beschlossen und ausgeschüttet worden. Da aber die Generalversammlung bereits auf den 13. Dezember 1998 angesetzt wurde, konnte im gleichen Jahr eine zweite Dividende beschlossen werden, die ebenfalls noch im Jahr 1998 zur Auszahlung gelangte. Hierin erblickte die Steuerbehörde zu Recht die entscheidende Änderung, welche die zweite, in das Bemessungslückensjahr 1998 verschobene Dividendenzahlung als ausserordentlich erscheinen lässt. Dass diese geänderte Ausschüttungspraxis in den Folgejahren beibehalten wurde, ist nicht entscheidend: Für die Beurteilung, ob die 1998 ausgerichteten Dividenden- und Bonuszahlungen als ausserordentlich zu gelten haben, ist schon aus praktischen Gründen auf die Verhältnisse vor dem Wechsel zur Postnumerandobesteuerung abzustellen, könnte doch sonst erst nach Jahren verlässlich festgestellt werden, ob die neue Ausschüttungspraxis von Dauer ist.

Die Einwendungen des beschwerdeführenden Steuerpflichtigen in diesem Zusammenhang beziehen sich grösstenteils auf Ereignisse nach dem Systemwechsel und gehen somit an der Sache vorbei. Fehl geht aber auch die Argumentation der Vorinstanz, die ihrerseits unterstellt, die Dividende für das erste Geschäftsjahr (1996/97) hätte bei gewöhnlichem Lauf der Dinge noch im Jahr 1997 ausgeschüttet werden können, weshalb sich aus der Ausschüttungspraxis der ersten beiden Geschäftsjahre keine Regel ableiten und somit auch keine Änderung nachweisen lasse. Massgebend ist nicht eine hypothetisch mögliche, sondern die tatsächlich befolgte Ausschüttungspraxis; diese wurde aber, was den Zeitpunkt der Dividenden- und Bonusauszahlung betrifft, für das zweite Geschäftsjahr gegenüber dem ersten offensichtlich geändert. Wie das Steueramt in anderen Konstellationen entschieden hätte, bildet nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

E. 3.3.2

Es sprechen aber auch weitere Umstände für die Ausserordentlichkeit der zweiten Dividenden- und Bonuszahlung im Lückensjahr 1998: Die im Dezember 1998 beschlossene Dividende von insgesamt Fr. 8'750'000.-- erscheint nicht nur absolut besehen, sondern auch

im Vergleich zu den übrigen aktenkundigen Dividendenausschüttungen als einmalig hoch. Gemäss unbestrittener Feststellung der Vorinstanz betrug sie mehr als das Sechzehnfache der durchschnittlichen Jahresdividende. Mit dieser Ausschüttung wurden 94.53 Prozent des Bilanzgewinns 1997/98 der Gesellschaft verteilt, während es im Durchschnitt der übrigen Jahre etwa 55 Prozent waren. Die Vorinstanz hat die Abschöpfung eines derart grossen Teils des Reingewinns zu Recht als aussergewöhnlich und als weiteres Indiz für den ausserordentlichen Charakter der an den Steuerpflichtigen ausgerichteten Dividende gewertet. Dass die Gesellschaft ihre Geschäftspolitik, jährlich etwa eine halbe Million Franken den Reserven zuzuweisen, auch im Jahr 1998 beibehalten konnte, vermag daran nichts zu ändern. Es kann deshalb dahingestellt bleiben, ob eine Konstanz in der Erhöhung des Eigenkapitals oder auch die beinahe vollständige Ausschüttung ausgerechnet hoher Gewinne überhaupt Sinn macht, was von der Eidgenössischen Steuerverwaltung immerhin beides bestritten wird.

Zusätzlich fällt ins Gewicht, dass der Empfänger der Dividenden und Boni die Ausschüttungspolitik der Gesellschaft selber bestimmen konnte: Nicht nur beherrschte er mit seinem Kapitalanteil von 87 Prozent die Aktiengesellschaft, sondern er war gleichzeitig auch ihr Verwaltungsratspräsident und Direktor. Dadurch war er jederzeit imstande, die Umstände der Ausrichtung der Zahlungen, namentlich deren Höhe, Fälligkeit etc., auch unter steuerlichen Gesichtspunkten zu beeinflussen und die Bemessungslücke zu seinen Gunsten auszunützen. Es dürfte denn auch kaum einem Zufall entsprechen, dass sich der Empfänger den im Jahr 1998 angefallenen, besonders hohen Gewinn und den entsprechenden Bonus noch im Jahr der Bemessungslücke auszahlen liess.

E. 4

Die Vorinstanz erachtete von der im Dezember 1998 an den Steuerpflichtigen bezahlten Dividende einen geschätzten Betrag von Fr. 1'500'000.-- als ordentliche Ausschüttung und lediglich den überschliessenden Teil als ausserordentliche Einkunft im Sinn von Art. 218 Abs. 3 DBG. Der Steuerpflichtige greift diese Argumentation auf und verlangt mit seinem Eventualbegehren, den entsprechenden steuerbaren Anteil auf Fr. 3'231'954.-- festzusetzen. Für eine solche Aufteilung oder Reduktion der umstrittenen Dividende besteht indessen so wenig eine Rechtsgrundlage wie für die kaum nachvollziehbare Schätzung "ex aequo et bono" der Vorinstanz.

E. 5.1

Zusammenfassend ergibt sich, dass die im Dezember 1998 an X. _____ ausgeschüttete Dividende von Fr. 7'655'000.-- und der an ihn ausbezahlte Bonus von Fr. 569'700.-- (netto) ausserordentliche Einkünfte gemäss Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG darstellen und mit einer separaten Jahressteuer zu belegen sind. Der vorinstanzliche Entscheid erweist sich in Bezug auf die Höhe des steuerpflichtigen Dividendenanteils sowie hinsichtlich der Qualifizierung der Bonuszahlung als unrichtig.

E. 5.2

Die Beschwerde des Kantonalen Steueramts Zürich erweist sich somit als begründet. Der angefochtene Entscheid ist aufzuheben und die Einspracheverfügung des Kantonalen Steueramts vom 24. September 2001 wiederherzustellen. Die Beschwerde von X. _____ erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 5.3

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die bundesgerichtlichen Kosten dem unterliegenden Beschwerdeführer X. _____ aufzuerlegen (Art. 153, 153a und 156 Abs. 1 OG). Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen (Art. 159 Abs. 2 OG).

E. 5.4

Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens wird die Vorinstanz neu zu befinden haben.

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