

BGer 2C 145/2008 vom 29. September 2008

Bundesgericht, 2008-09-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_145_2008

FR: TF 2C 145/2008 du 29 septembre 2008

IT: TF 2C 145/2008 del 29 settembre 2008

Regeste

Ausserordentliche Einkünfte (Staats- und Gemeindesteuern, Steuerjahr 1998) | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerden wurden unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) von einer durch die Entscheidung besonders berührten Partei mit einem schutzwürdigen Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG) eingereicht und richten sich gegen zwei von einer letzten kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG) gefällte Endentscheide (Art. 90 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Die Beschwerden sind zulässig. Nachdem den angefochtenen Entscheiden der gleiche Steuersachverhalt zugrunde liegt und sich die gleichen Parteien gegenüberstehen, rechtfertigt es sich, die beiden Beschwerdeverfahren zu vereinigen. Das ändert nichts daran, dass es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, einerseits die direkte Bundessteuer und andererseits die Staats- und Gemeindesteuern, über die je separat zu befinden ist (BGE 131 II 553 E. 4.2).

E. 1.2

Der Beschwerdeführer beantragt, die steuerbaren ausserordentlichen Einkünfte seien mit Fr. 0.-- festzusetzen. Die Veranlagungen des kantonalen Steueramtes für die ausserordentlichen Einkünfte des Jahres 1998 enthalten einerseits Aufrechnungen, die keinen ersichtlichen Bezug zu den Einkünften aus der einfachen Gesellschaft Y. _____ aufweisen und die schon im Verfahren vor der Steuerrekurskommission (vgl. deren Entscheid, E. 1b) nicht mehr umstritten waren. Das betrifft die Aufwendungen für Spenden (Fr. _____), welche von der Veranlagungsbehörde nicht als geschäftsmässig begründeter Geschäftsaufwand der Einzelfirma anerkannt wurden. Zum anderen enthalten die Veranlagungen eine Zahlung von Fr. _____ "gemäss Vereinbarung vom 23.7.1998", bei der es sich nach den Erwägungen der Steuerrekurskommission (Entscheid E. 1b und 3b/cc) um die Vereinbarung eines eigentlichen Schweigegeldes handelt und bei welcher nur noch umstritten war, ob sie ausserordentlicher Natur sei. Nachdem diese Zahlung in den vorliegenden Beschwerden mit keinem Wort thematisiert werden, ist darauf nicht weiter einzugehen. Zu prüfen sind allein die (ausserordentlichen) Einkünfte des Beschwerdeführers aus der einfachen Gesellschaft Y. _____.

E. 2

Am 1. Januar 1999 trat das neue Zürcher Steuergesetz vom 8. Juni 1997 in Kraft. Es brachte für die natürlichen Personen die einjährige Steuerperiode mit Gegenwartsbemessung. Auf den gleichen Zeitpunkt führte der Kanton Zürich in Anwendung von Art. 41 DBG die

einjährige Steuerperiode entsprechend dem Kalenderjahr mit Gegenwartsbemessung für die natürlichen Personen auch bei der direkten 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 3. Satz DBG). 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 Vergangenheitsbemessung zur einjährigen Steuerperiode mit Gegenwartsbemessung, Rechnung getragen (vgl. René Eichenberger/Pierre-Olivier Gehriger, Der Übergang zur Gegenwartsbemessung im neuen Zürcher Steuergesetz, Zürich 2000, S. 1 ff. und 23 ff.). I. Direkte Bundessteuer

E. 3.1

Die einfache Gesellschaft Y. _____ wurde am 9. Juni 1998 vom Beschwerdeführer und der Z. _____ SA zum Zweck gegründet, die Liegenschaften "A. _____" und "B. _____" zu erwerben. Der Kaufpreis der überbauten Liegenschaften betrug Fr. _____ Mio. Hinzu kamen Handänderungs- und Notariatskosten (Fr. 269'500.--), eine Provision (Fr. 165'250.--) sowie die Ausgleichzahlung an den Beschwerdeführer (Fr. 1,1 Mio.). Die Steuerrekurskommission, auf deren Erwägungen die Vorinstanz verwies, legte dar, dass dem Beschwerdeführer im Zusammenhang mit seiner Beteiligung an der einfachen Gesellschaft Y. _____ in der Steuerperiode 1998 insgesamt Fr. _____ (ohne Aufrechnung der gemeinnützigen Zuwendungen von Fr. _____) als Einkommen zugeflossen sind. Dabei handelt es sich um die vertraglich vereinbarte Ausgleichzahlung von Fr. 1,1 Mio. und um weiteren Ertrag (Fr. _____) abzüglich der ausbezahlten Provisionen (Fr. _____) und des Aufwandes (Fr. _____) gemäss Erfolgsrechnung der Einzelunternehmung des Beschwerdeführers.

E. 3.2

Der Beschwerdeführer bestreitet diesen Einkommenszufluss. Er macht geltend, er habe lediglich Anspruch auf die vertraglich vereinbarten 40 % am Gewinn der einfachen Gesellschaft. Im Jahre 1998 habe die einfache Gesellschaft einen Vermögensstandsgewinn von Fr. _____ erwirtschaftet. Die Vorinstanz habe den Sachverhalt unrichtig festgestellt. Zurückzuweisen ist vorab der Einwand, einkommenssteuerrechtlich relevant sei allein der Anteil des Beschwerdeführers von 40 % am Gesellschaftsgewinn. Die Rüge geht schon deshalb fehl, weil hier nicht die Besteuerung des Anteils des Beschwerdeführers am Gesellschaftsgewinn in Frage steht, sondern die Einkünfte, die er aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Rahmen seiner Einzelfirma erzielte und die als ausserordentlich taxiert

wurden. Es geht um Leistungen, die der Beschwerdeführer gegenüber der Gesellschaft erbracht hat und für die er entsprechend zu entlönnen ist, sofern dies vereinbart oder üblich ist. In Lehre und Rechtsprechung ist anerkannt, dass zwischen dem Gesellschafter und einer Personengesellschaft Verträge möglich sind wie zwischen Dritten (Fellmann/Müller, Berner Kommentar, N 623 zu Art. 530 OR ; Werner von Steiger, Die einfache Gesellschaft, in: Schweizerisches Privatrecht, Bd. VIII/1, Basel/Stuttgart 1976, S. 370; vgl. BGE 104 II 108 ff. bes. E. 2; Urteil 2A.269/2006 vom 20. Juni 2008 E. 3.4). So verhält es sich auch hier. Diese Einkünfte sind im Übrigen nachgewiesen. Am 1. Juli 1998 zahlte die Credit Suisse an den Beschwerdeführer den Betrag von Fr. 965'250.--. Die Gutschrift erfolgte am 1. Juli 1998 im Auftrag der Z. _____ SA auf das Konto des Beschwerdeführers. Die Überweisung wurde in der Buchhaltung der einfachen Gesellschaft Y. _____ als Soll im Kapitalkonto des Beschwerdeführers verbucht. Die Z. _____ SA erwarb hierfür eine Darlehensforderung gegenüber der einfachen Gesellschaft in der Höhe von Fr. 965'250.--, die im Darlehenskonto der Z. _____ SA im Haben ausgewiesen wurde. Es handelt sich um die vertraglich vorgesehene Ausgleichszahlung von Fr. 1,1 Mio. abzüglich dem hälftigen Anteil des Beschwerdeführers an den Handänderungskosten (Fr. _____) für den Erwerb der Liegenschaften in C. _____. Gemäss Gesellschaftsvertrag vom 9. Juni 1998 (Ziff. 6) und "Präzisierung" vom 9. Juni 1998 (Ziff. 7) dient dieser Betrag der Finanzierung aller "Entwicklungskosten" bezüglich der genannten Liegenschaften. Dort heisst es unter Ziff. 7: "Diese Summe bildet Teil der Anlagekosten und hat sämtliche Ansprüche von X. _____ im Zusammenhang mit seinen Entwicklungskosten bezüglich der Liegenschaften, inklusive aller bei ihm aufgelaufenen Provisions- und Subprovisionsansprüche Dritter, per Saldo abgegolten. Diese Ausgleichszahlung wurde von der einfachen Gesellschaft aus der von Z. _____ gewählten Finanzierung sowie aus Erträgen geleistet." Ein anderer Zahlungsgrund wurde nicht dargetan und ist nicht ersichtlich. In welcher Weise der Beschwerdeführer für die einfache Gesellschaft Y. _____ tätig geworden ist, wurde zwar im kantonalen Verfahren nicht dargelegt. Mangels anderer Angaben muss aber von Erwerbseinkommen ausgegangen werden. In der Einzelfirma des Beschwerdeführers wurde der Eingang denn auch per 31. Dezember 1998 im Konto Honorareinnahmen im Haben und gleichzeitig im Konto Privatbezüge im Soll verbucht. Diese Verbuchungsweise wurde offensichtlich gewählt, weil in der Bilanz der Einzelfirma weder ein Bankkonto noch ein Verbindungskonto mit der einfachen Gesellschaft Y. _____ geführt wurde. Das ändert aber nichts am Einkommenszufluss. Dieser ist durch die Gutschrift der Credit Suisse, durch die Art der Verbuchung in der Einzelfirma und bei der einfachen Gesellschaft Y. _____ und durch die vertraglichen Abmachungen und den Zahlungsgrund hinreichend belegt, wie bereits das kantonale Steueramt gegenüber der Steuerrekurskommission hervorgehoben hat.

E. 3.3

Was der Beschwerdeführer demgegenüber einwendet, ist unbehelflich. Sofern auf den Liegenschaften der einfachen Gesellschaft Abschreibungsbedarf bestanden haben sollte, wie er geltend macht, so würde dies den Anteil des Beschwerdeführers am Gewinn der einfachen Gesellschaft Y. _____ betreffen und nicht seine Forderung von Fr. 1,1 Mio. gegenüber dieser. Abgesehen davon kann von einer Überbewertung der fraglichen Liegenschaften nicht die Rede sein, wie bereits das kantonale Steueramt in der Rekurs- und Beschwerdeantwort ausführlich dargelegt hat. Die Forderungen des Beschwerdeführers für "Entwicklungskosten" gegenüber der einfachen Gesellschaft stellen Anlagekosten dar und waren daher zu aktivieren. Sollte sich daraus eine Überbewertung der Liegenschaften

ergeben haben (Buchwert per 31. Dezember 1998 Fr. _____), hätten Abschreibungen in der Bilanz der einfachen Gesellschaft vorgenommen werden müssen. Die hypothekarische Belastung von Fr. _____ (was einer Bankfinanzierung von rund 89 % entspricht) und Jahresmieterträge aus den fraglichen Liegenschaften von Fr. _____ bis Fr. _____ sprechen indessen dafür, dass der Verkehrswert der Liegenschaften den Kaufpreis von Fr. _____ Mio. zusammen mit den weiteren aktivierten Anschaffungskosten von Fr. _____ Mio. per Stichtag deutlich überstiegen haben muss. Die Zahlung an den Beschwerdeführer hat daher einen durchaus realen Hintergrund, ohne dass Anzeichen einer Überbewertung bestehen. Dem Verwaltungsgericht kann insofern keine rechtsverletzende, d.h. unvollständige oder willkürliche Feststellung des Sachverhalts vorgeworfen werden, wenn es eine Überbewertung der Liegenschaft verneinte.

E. 4.1

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 ("insbesondere") ergibt. Art. 218 DBG will verhindern, dass beim Wechsel des Systems der zeitlichen Bemessung ungerechtfertigte Steuervorteile entstehen (s. auch Urteil 2A.200/1998 vom 28. Januar 1999, ASA 69 S. 797 E. 3d, für den Wechsel der zeitlichen Bemessung bei den juristischen Personen nach Art. 206 DBG). Für die Ausserordentlichkeit von Einkünften nach Art. 218 Abs. 3 DBG hat das Bundesgericht in Anlehnung an das Kreisschreiben Nr. 6 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. August 1999 (ASA 68 S. 384) Kriterien aufgestellt (Urteil 2A.557/2001 vom 11. Juli 2002, ASA 72 S. 663 E. 2.1). Danach kann sich der ausserordentliche Charakter einer Leistung namentlich aus deren Einmaligkeit ergeben. Ausserordentlich sind auch Einkünfte, die zwar regelmässig fliessen, aber im Vergleich zu den sonstigen Jahren ungewöhnlich hoch scheinen und sich dadurch vom Üblichen abheben. 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 schöpft. Dabei müssen die gesamten Umstände berücksichtigt werden. Pauschale Abgrenzungen verbieten sich in der Regel (Urteil 2A.557/2001, a.a.O., 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. 4.2

Für die Ausserordentlichkeit des fraglichen Einkommens spricht allein schon die Höhe der Einkunft, der keine vergleichbaren Einkünfte in den Vorjahren gegenüberstehen. Nach den im angefochtenen Entscheid bestätigten Feststellungen der Steuerrekurskommission hat der Beschwerdeführer in den Vorjahren auch nicht annähernd so hohe Einkünfte erzielt. Gemäss Einspracheentscheid vom 31. Oktober 2006 (S. 5) beliefen sich die

Honorareinnahmen des Vorjahres (1997) auf lediglich Fr. _____. In den Geschäftsjahren 1991 bis 1994 wurden Bruttoumsätze von Fr. _____, _____, _____ sowie Fr. _____ ausgewiesen. In den Kalenderjahren 1995 und 1996 hatte der Beschwerdeführer seine selbständige Erwerbstätigkeit unterbrochen und liegen keine Jahresrechnungen vor. Allein aus der absoluten Höhe der Einkunft kann zwar nicht auf deren Ausserordentlichkeit geschlossen werden, wie die Steuerrekurskommission dargelegt hat. Wenn jedoch einer sehr hohen Einkunft im Bemessungsjahr keine vergleichbaren Einkünfte in den Vorjahren gegenüberstehen, besteht eine natürliche Vermutung, dass es sich nicht um ordentliches Einkommen handelt, und kann vom Steuerpflichtigen verlangt werden, dass er anhand der Umstände aufzeigt, weshalb das hohe Einkommen des Bemessungsjahres auf der ordentlichen Tätigkeit beruht. Vorliegend hat der Beschwerdeführer (mit Ausnahme der zum Abzug zugelassenen Drittprovisionen von Fr. _____) auch nicht im Ansatz erklärt, für welche Tätigkeit er die "Ausgleichszahlung" erhalten hat und dass diese Tätigkeit mit der früheren Tätigkeit übereinstimmt. Es verletzt daher Bundesrecht nicht, wenn das Verwaltungsgericht den ausserordentlichen Charakter der Einkunft bejaht hat. In betragsmässiger Hinsicht ist die Veranlagung vor Bundesgericht nicht umstritten. II. Staats- und Gemeindesteuern

E. 5

Für die Staatssteuer ergibt sich keine abweichende Beurteilung. § 2 der regierungsrätlichen Verordnung vom 14. Oktober 1998 über den Vollzug von Art. 69 StHG umschreibt die ausserordentlichen Einkünfte sinngemäss gleich wie Art. 218 Abs. 3 DBG und Art. 69 Abs. 3 StHG (vgl. vorstehende E. 3). Was zur direkten Bundessteuer gesagt wurde, muss daher auch für den Bereich der Staatssteuer gelten. Wenn das Verwaltungsgericht auch für die direkten kantonalen Steuern die Ausserordentlichkeit der fraglichen Ausgleichszahlung bejaht hat, hat es weder kantonales Recht willkürlich ausgelegt noch Grundsätze oder Vorschriften der Steuerharmonisierung missachtet. Die Beschwerde ist auch hinsichtlich der Staatssteuer nicht begründet.

E. 6

Die Beschwerden sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Gerichtskosten sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 65, 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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