

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00023 vom 3. Juli 2002

ZH Verwaltungsgericht, 2002-07-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00023

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00023 du 3 juillet 2002

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00023 del 3 luglio 2002

Regeste

ausserordentliche Einkünfte (Steuerjahr 1998) | Ausserordentliche Einkünfte, Bemessungslücke Es liegen keine ausserordentlichen Einkünfte vor, wenn die im Lückenjahr ausgerichtete Substanzdividende gleich hoch war wie die Dividenden der vorangegangenen vier Jahre.

Erwägungen

E. 2

a) Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts (vgl. RB 1992 Nr. 26 = StE 1994 B 64.1 Nr. 2) ist bei der Auslegung des Begriffs der ausserordentlichen Einkünfte nicht nur auf die drei typischen Beispiele der Kapitalabfindungen, der Liquidations- und der Lotteriegewinne abzustellen. Entscheidend ist vor allem der Zweck, der diesem Begriff im Rahmen der gesetzlichen Bemessungsordnung der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung zukommt, welche kraft § 56 ff. des gemäss § 268 StG aufgehobenen Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 für die Steuerjahre bis 1998 galt und nach § 49 ff. in Verbindung mit § 269 StG mit dem Wechsel zur Gegenwartsbemessung für die Steuerjahre ab 1999 beendet wird. Das System der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung beruht nämlich auf der Fiktion, das Einkommen des dem Steuerjahr vorangegangenen Kalenderjahrs sei gleich hoch wie jenes des Steuerjahrs (RB 1986 Nr. 48 mit Hinweisen). Zweck der Sonderregelung der ausserordentlichen Einkünfte ist es, mit der Steuergerechtigkeit nicht zu vereinbarende erhebliche Disparitäten zwischen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung zu beheben. In diesem Licht sind Einkünfte dann als ausserordentlich zu würdigen, wenn sie aperiodischer Natur sind, also wirtschaftlich nicht dem entsprechenden Bemessungsjahr zugeordnet werden können, ferner wenn sie nicht aus einer Quelle fliessen, aus welcher der Steuerpflichtige normalerweise sein Einkommen schöpft. Schliesslich können auch Einkünfte allein aufgrund ihrer ungewöhnlichen Höhe als ausserordentlich gelten (RB 1994 Nr. 42). Alle Einkünfte, deren zweimalige Berücksichtigung bei der Steuerbemessung zu Beginn der Steuerpflicht als stossend und unvereinbar mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip erscheinen würde, sind nämlich ausserordentliche Einkünfte im Sinn des Gesetzes und müssen demzufolge nach dem Präjudiz des Verwaltungsgerichts vom 21. November 2001 (SB.2001.00036, veröffentlicht auf <http://www.vgrzh.ch/rechtsprechung>) auch bei Beendigung des Bemessungssystems der Sonderregelung von § 275 Abs. 1 und 3 StG bzw. von Art. 69 Abs. 1 StHG bzw. von § 1 des diese Bestimmung vollziehenden regierungsrätlichen Verordnung unterworfen werden. Denn es ist kein sachlicher Grund dafür erkennbar, weshalb der kantonale Gesetzgeber für den systembedingten Wechsel von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung mit der Aufzählung in § 275 Abs. 2 StG (in

der ursprünglichen Fassung) einen anderen Begriff der ausserordentlichen Einkommenselemente gewählt haben sollte als für den auf anderen Tatbeständen – Zwischeneinschätzung (§§ 59 ff. aStG) oder Beendigung der Steuerpflicht (§ 58 aStG) – beruhenden Bemessungswechsel. Die Aufzählung einzelner Arten von ausserordentlichen Einkünften in § 275 Abs. 2 StG kann infolgedessen dem Sinn und Zweck dieser Norm nach vernünftigerweise nur beispielhaft und nicht als abschliessend verstanden werden. Entgegen dem durch die Aufzählung insoweit zu engen Wortlaut sind somit alle Dividenden - nicht nur Substanzdividenden - als ausserordentliche Einkünfte zu würdigen, welche die vorstehend umschriebenen, von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen erfüllen.

b) Die Frage, ob die streitbetroffene, im Jahr 1998 zugeflossene Dividende 1997 der E. AG in Höhe von Fr. 100'000.- eine ausserordentliche Einkunft des pflichtigen Ehemanns darstellt, ist infolgedessen ausschliesslich unter dem Gesichtswinkel des vorliegend noch anwendbaren Bemessungssystems der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung und im Licht der hierzu soeben (unter Erwägung a) wiedergegebenen Überlegungen der Rechtsprechung zu beantworten.

aa) Die Rekurskommission I hat erwogen, die E. AG habe dem pflichtigen Ehemann seit 1993 eine gleich bleibend hohe Dividende von Fr. 100'000.- ausgerichtet, welche die Gesellschaft in den Jahren 1996 und 1997 aus Reserven bzw. Gewinnvortrag früherer Jahre finanziert habe. Somit habe dieser im Jahr 1998 weder eine erstmalige noch eine einmalige Dividendenausschüttung erhalten. Angesichts der gleich hohen Dividende im Bemessungs- und im Steuerjahr könne auch von einem erheblichen Auseinanderklaffen zwischen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Steuerbelastung des Empfängers keine Rede sein. Wäre die streitbetroffene Dividende zu Beginn der Steuerpflicht ausgeschüttet worden, so wäre deren zweimalige Berücksichtigung bei der Steuerbemessung keinesfalls stossend und daher mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip sehr wohl vereinbar gewesen. Demnach sei die Dividende nicht als ausserordentliche, sondern als ordentliche Einkunft zu betrachten. An diesem Ergebnis vermöge der Umstand nichts zu ändern, dass es sich um eine Substanzdividende handle, welche nicht dem Gewinn des abgelaufenen Geschäftsjahrs habe entnommen werden können, sondern (ganz oder teilweise) aus früher geäufteten Reserven bzw. dem Gewinnvortrag früherer Geschäftsjahre habe finanziert werden müssen. Zwar sei eine Substanzdividende regelmässig als aperiodischer Vermögensertrag zu würdigen, doch bedeute das nicht, dass sie deswegen auch eine ausserordentliche Einkunft bilde. Aus der allein massgeblichen Sicht der beim Empfänger der Substanzdividende anzuwendenden Bemessungsregeln wäre dies vielmehr nur dann der Fall, wenn die Nichtbesteuerung der Dividende eine erhebliche Disparität zwischen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit des empfangenden Aktionärs und dessen Steuerbelastung bewirkte, was nicht der Fall sei. Hinzu komme, dass auch die 1997 ausgerichtete Dividende des Geschäftsjahrs 1996 (zum Teil) eine Substanzdividende gewesen sei.

bb) In der Tat sind Substanzdividenden – jedenfalls aus der Sicht der ausschüttenden Gesellschaft – aperiodische Vermögenserträge. Beim empfangenden Aktionär bilden sie jedoch nur dann ausserordentliche Einkünfte, wenn sie eine mit der Steuergerechtigkeit nicht vereinbare – mithin erhebliche – Disparität zwischen dessen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit im Bemessungsjahr und der Steuerbelastung bewirken. Aus der bemessungsrechtlich massgebenden Sicht des Aktionärs entstammen Dividenden ungeachtet dessen, auf welche Art sie von der Gesellschaft finanziert werden, derselben, grundsätzlich periodisch fliessenden Einkommensquelle. Die gesetzliche Fiktion, das Einkommen des dem Steuerjahr vorangegangenen Kalenderjahrs sei gleich hoch wie jenes des Steuerjahrs,

bedingt deshalb die Prüfung, ob das betreffende Einkommen im Bemessungs- bzw. Steuerjahr im Vergleich mit dem periodischen Fluss der Einkommensquelle und unter Berücksichtigung von deren Natur zu einer unhaltbaren Verzerrung von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung des Steuerpflichtigen führt. Wie die Rekurskommission I zutreffend dargelegt hat, ist dies vorliegend nicht der Fall. Der pflichtige Ehemann hat seit zehn Jahren eine gleich bleibend hohe Dividende erhalten, so dass die im Jahr 1998 erfolgte Ausschüttung keine Disparität zwischen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung bewirkt hat. Die Kritik des kantonalen Steueramts ist unbegründet: Ob ein Einkommenszufluss beim Steuerpflichtigen zu einer unhaltbaren Verzerrung von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung führt, beurteilt sich aufgrund der in Frage stehenden bestimmten Einkommensquelle. Die Kompensation einer Quelle durch eine andere fällt daher ausser Betracht. Die vom Steueramt für seine Auffassung angeführten Beispiele, etwa des Lottogewinns, erweisen sich mithin als untauglich. Der Gesetzgeber hat im Übrigen entgegen der Meinung des Steueramts die ausserordentlichen Einkünfte nicht unabhängig davon definiert, ob sie ein Auseinanderfallen von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung bewirken. Wäre dem so, dann erwiese sich eine derartige gesetzliche Bestimmung als sachwidrig und somit als willkürlich, weil der Zweck der besonderen Besteuerungsordnung für ausserordentliche Einkünfte einzig darin besteht, nicht haltbare durch das Bemessungssystem bedingte Disparitäten zu beheben. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

E. 3

...

E. 4

Der vorliegende Entscheid betrifft einen Sachverhalt, der in die Zeit der in Art. 72 Abs. 1 StHG vorgesehenen achtjährigen, am 31. Dezember 2000 abgelaufenen Frist zur Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz fällt. Während der Übergangsfrist sind die Vorschriften dieses Gesetzes nicht anwendbar, und zwar selbst dann, wenn der Kanton sein Steuerrecht bereits an das Gesetz angepasst hat (BGE 123 II 588 E. 2d S. 587). Die in Art. 73 StHG gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide vorgesehene Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist somit zur Überprüfung der Anwendung des kantonalen Steuerrechts selbst dann nicht vor dem 1. Januar 2001 zulässig, wenn das kantonale Recht dem Steuerharmonisierungsgesetz bei dessen Inkrafttreten bereits entspricht oder diesem später, jedoch vor dem 1. Januar 2001, angepasst wird. Während der Übergangsfrist sind bei der Rechtsanwendung somit einzig die Schranken der verfassungsmässigen Rechte zu beachten, deren Verletzung mit staatsrechtlicher Beschwerde zu rügen ist (Art. 84 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943). Die entschiedene Sache liegt jedoch insofern anders, als sich der Gesetzgeber selber über die Anpassungsfrist von Art. 72 Abs. 1 StHG hinweggesetzt hat (siehe vorstehend Erwägung 1c). Unter den gegebenen besonderen Umständen könnte vertreten werden, dass ausnahmsweise die Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Sinn von Art. 73 StHG bzw. § 154 Abs. 1 StG zulässig wäre. Darüber hat aber das Bundesgericht zu befinden. Das Verwaltungsgericht begnügt sich deshalb mit dem vorliegenden Hinweis an die Parteien und verzichtet auf eine entsprechende Rechtsmittelbelehrung im nachfolgenden Entscheiddispositiv. Demgemäss entscheidet die Kammer: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. ...

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