

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00026 vom 3. Juli 2002

ZH Verwaltungsgericht, 2002-07-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00026

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00026 du 3 juillet 2002

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00026 del 3 luglio 2002

Regeste

ausserordentliche Einkünfte (Steuerjahr 1998) | Ausserordentliche Einkünfte, Bemessungslücke Eine erstmals im Lückenjahr an den die Gesellschaft beherrschenden Aktionär ausgeschüttete Dividende ist eine ausserordentliche Einkunft im Sinn von Art. 69 StHG. Die nach dem Wechsel des Bemessungssystems regelmässig ausgeschütteten Dividenden haben auf diese Qualifikation keinen Einfluss.

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 der 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 von Fr. 1'275'000.- eine ausserordentliche Einkunft 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. Dabei handelt es sich entgegen der Meinung der Beschwerdeführenden nicht um eine Beweis-, sondern um eine Rechtsfrage. Inwiefern sodann nach deren Ansicht eine "bemessungsrechtliche Betrachtungsweise" nur bei Steuerumgehung angezeigt sei, ist unerfindlich. Denn die gesetzliche Sonderordnung für ausserordentliche Einkünfte hat – wie dargelegt wurde – allein bemessungsrechtliche Gründe, und zwar solche, die mit dem auf den 1. Januar 1999 aufgehobenen System der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung zusammenhängen. Das neue Bemessungssystem – dasjenige der Gegenwartsbemessung – bedarf demgegenüber keiner Systemkorrekturen durch eine derartige Sonderordnung. Aus bemessungsrechtlicher Sicht kommt es zunächst entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden nicht darauf an, aus welchen sachlichen Motiven die Aktionäre entschieden haben, erstmals im Jahr 1998 eine Dividende auszuschütten. Deshalb ist es insbesondere unwesentlich, dass in den früheren Geschäftsjahren trotz erheblicher Gewinne "aus geschäftspolitischen – bzw. existenzsichernden, d.h. objektiv gebotenen – Gründen", keine Ausschüttungen erfolgten. Des Weiteren sind bemessungsrechtlich einzig solche Gesichtspunkte massgebend, welche die Zeit vor dem Wechsel des Bemessungssystems betreffen, geht es doch einzig um die Frage, ob wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung der Beschwerdeführenden in dieser zeitlichen Phase erheblich auseinander fallen. Tatsachen, die sich nach dem Wechsel des Systems der zeitlichen Beendigung verwirklicht haben, müssen daher ausser Betracht bleiben. Die in den Folgejahren von der N. AG ausgeschütteten Dividenden sind somit entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden nicht in die Beurteilung der bemessungsrechtlichen Würdigung der streitbetroffenen Dividende 1997/98 einzubeziehen. Demzufolge erscheinen diese erstmals und – unter dem System der Vergangenheitsbemessung letztmals – im Jahr 1998 ausgerichteten Dividende insofern als einmalig ("singulär"), als der Gesetzgeber dieses System auf den 1. Januar 1999 aufgehoben und durch das System der Gegenwartsbemessung ersetzt hat. Die gesetzliche Fiktion, das Einkommen des dem Steuerjahr vorangegangenen Kalenderjahrs sei gleich hoch wie jenes des Steuerjahrs, bedingt schliesslich bei grundsätzlich periodisch fliessendem Einkommen die Prüfung, ob das betreffende Einkommen im Bemessungs- bzw. Steuerjahr im Vergleich mit dem periodischen Fluss der Einkommensquelle und unter Berücksichtigung deren Natur zu einer unhaltbaren Verzerrung von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung des Steuerpflichtigen führt. Unter diesem Aspekt ist von Bedeutung, dass die N. AG von ihrer

Gründung im Jahr 1993 an bis und mit Geschäftsjahr 1996/97 ungeachtet der erwirtschafteten Gewinne keine Dividenden ausgerichtet hat. Dem steht die fragliche Dividende 1997/98 gegenüber, welche mit insgesamt Fr. 2'375'000.- rund das Zweieinhalbfache des Aktienkapitals beträgt, was unter dem Gesichtswinkel der Periodizität mit Bezug auf die in Frage stehende Einkommensquelle einer nicht haltbaren Verzerrung von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung gleichkommt. c) Unter Würdigung der dargelegten bemessungsrechtlich erheblichen Umstände ergibt sich, dass die Dividende 1997/98 von Fr. 1'275'000.- im Vergleich zum in den vorangegangenen rund fünf Jahren, also seit Gründung der Gesellschaft, unterbliebenen Dividendenfluss als einmalig erscheint. Wäre die Dividende ebenfalls nur ein einziges Mal zu Beginn der Steuerpflicht ausgeschüttet worden, so wäre deren zweimalige Berücksichtigung bei der Steuerbemessung stossend und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar gewesen. Sie bildet demzufolge eine ausserordentliche Einkunft im Sinn des Gesetzes, die auch bei Beendigung der Steuerpflicht der entsprechenden Sonderregelung unterworfen werden muss. Für eine Aufteilung des Dividendenbetrags in eine ordentliche und eine ausserordentliche Komponente, welche die Beschwerdeführenden eventualiter verfechten, besteht kein sachlicher Grund; vielmehr ist von der gegebenen rechtlichen Gestaltung der tatsächlichen Verhältnisse und damit von der beschlossenen Dividende als solcher auszugehen. Deshalb kann auch der subeventualiter vertretenen Rückweisung der Sache an die Vorinstanz nicht gefolgt werden. d) Die Berufung der Beschwerdeführenden auf den verfassungsmässigen Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 BV) ist haltlos: Weder vermag das Referat eines hohen Funktionärs des Steueramts an einem öffentlichen Seminar noch die an andere Steuerberater erteilten Auskünfte eine hinreichende Vertrauensgrundlage zu begründen. Die behaupteten Aussagen und Auskünfte, deren Wortlaut nicht bekannt ist, stammen darüber hinaus offenkundig aus der Zeit vor der Änderung von Art. 69 StHG bzw. dem Erlass der regierungsrätlichen Verordnung. Nachträgliche Rechtsänderungen gehen aber grundsätzlich dem Vertrauensschutz vor (BGE 117 Ia 285 E. 3). Gleiches gilt im Wesentlichen auch für Praxisänderungen (BGE 103 Ib 197 E. 4). Ferner ist nicht erkennbar, welches die ohne Nachteil nicht wieder rückgängig gemachten Dispositionen der Beschwerdeführenden sind, behaupten sie doch selber nicht, die Gewinnausschüttung der N. AG absichtlich erstmals im Lückenjahr 1998 veranlasst zu haben, sondern führen sie hierfür andere Motive an. Nach alledem berufen sich die Beschwerdeführenden schliesslich zu Unrecht darauf, die Vorinstanzen, insbesondere die Steuerrekurskommissionen, hätten widersprüchliche Entscheide gefällt. Das führt zur Abweisung der Beschwerde.

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.