

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00028 vom 23. Oktober 2002

ZH Verwaltungsgericht, 2002-10-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00028

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00028 du 23 octobre 2002

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00028 del 23 ottobre 2002

Regeste

ausserordentliche Einkünfte (Steuerjahr 1998) | Reformatio in peius vel in melius durch das Verwaltungsgericht angesichts der Kognition des Bundesgerichts in Abgabestreitigkeiten (E. 2); Eine im Lückenzahl ausgerichtete Substanzdividende, die um einen Drittel höher ist als im Vorjahr, ist nicht aperiodisch und damit ausserordentlich im Sinn von Art. 69 StHG. Keine Aufspaltung in eine ordentliche und eine ausserordentliche Komponente (E. 4 f.).

Erwägungen

E. 2

a) Das Steuergesetz enthält – abgesehen von den Vorschriften von § 153 Abs. 1 bis 3 StG über die formellen Voraussetzungen der Beschwerde und die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts – keine besondere Regelung des Beschwerdeverfahrens, und auch Art. 50 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) lässt sich diesbezüglich nichts entnehmen; darin wird nur die Möglichkeit erwähnt, den Rekursentscheid an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz zu ziehen, wenn das kantonale Recht dies vorsieht. § 153 Abs. 4 StG hält einzig fest, die Bestimmungen über das Rekursverfahren vor der Rekurskommission gälten "sinngemäss". Der Gesetzeswortlaut schliesst jedenfalls die unbesehene Anwendung aller Regeln über das Rekursverfahren aus. Es ist daher durch Auslegung zu ermitteln, welche Regeln "sinngemäss", also dem Gesetzessinn entsprechend, auf das Beschwerdeverfahren übertragen werden können. Dabei ist insbesondere den vom Gesetz zugeordneten unterschiedlichen Funktionen von Rekurs und Beschwerde sowie von Rekurskommission und Verwaltungsgericht Rechnung zu tragen. b) Die Rekurskommission ist gemäss § 149 Abs. 2 StG in ihrer Entscheidung nicht an die Anträge der Parteien gebunden (Satz 1). Sie kann nach Anhören des Steuerpflichtigen die Einschätzung auch zu dessen Ungunsten ändern (Satz 2). Sie führt das Verfahren trotz Rückzug oder Anerkennung des Rekurses weiter, sofern Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der angefochtene Entscheid oder die übereinstimmenden Anträge dem Gesetz widersprechen, oder eine Gegenpartei einen abweichenden Antrag gestellt hat (Satz 3). Das Steuergesetz äussert sich nicht dazu, ob das Verwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren an die Anträge der Parteien gebunden sei. Es fragt sich daher, ob die für die Rekurskommission geltende Regelung von § 149 Abs. 2 StG im Licht von § 153 Abs. 4 StG "sinngemäss" heranzuziehen sei. Für eine Bindung an die Parteienanträge im Sinn des Verböserungs- und Verbesserungsverbots (Verbots der "reformatio in peius vel in melius"), wie es in § 97 Abs. 2 des früheren Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG) noch ausdrücklich vorgesehen war, sprechen gewichtige Gründe. Während bei der Einschätzung danach zu trachten ist, dem richtig verstandenen materiellen Recht zum Durchbruch zu verhelfen, steht bei der durch das Ver-

waltungsgericht ausgeübten Rechtskontrolle das Rechtsschutzinteresse der steuerpflichtigen Person im Vordergrund; diese soll durch die Anrufung der Rechtskontrollinstanz nicht zusätzliche Nachteile gewärtigen müssen, zumal das öffentliche Interesse an der Durchsetzung des materiellen Rechts mittels Behördenbeschwerde wahrgenommen werden kann. Indessen können Entscheide letzter kantonaler Instanzen ab 1. Januar 2001 mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 73 Abs. 1 StHG); dieses entscheidet nicht reformatorisch, sondern hebt den Entscheid bei Gutheissung der Beschwerde auf und weist die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurück (Abs. 3). Dabei sind die kantonalen Instanzen an die Erwägungen des Bundesgerichts gebunden (Ulrich Cavelti in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel und Frankfurt am Main 1997, Art. 73 StHG N 13). Nach der allgemeinen Regelung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann das Bundesgericht bei Abgabestreitigkeiten gemäss Art. 114 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 (OG) wegen Verletzung von Bundesrecht oder unrichtiger oder unvollständiger Feststellung des Sachverhalts sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten der Parteien über deren Begehren hinausgehen. Eine von dieser Ordnung abweichende Bestimmung ist für die harmonisierungsrechtliche Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Art. 73 StHG gesetzlich nicht vorgesehen. Es muss somit angenommen werden, dass das Bundesgericht die ihm gemäss Art. 114 Abs. 1 OG für Abgabestreitigkeiten zustehende Entscheidkompetenz auch bei Harmonisierungsbeschwerden ausschöpft. Mit Rücksicht auf den Instanzenzug, auf welchen das geltende Steuergesetz ausgerichtet ist, drängt es sich auf, auch im Beschwerdeverfahren gegebenenfalls zu Gunsten oder zu Ungunsten der Parteien über deren Begehren hinausgehend zu entscheiden.

E. 3

Das kantonale Steueramt stellt vor Verwaltungsgericht den Antrag auf Sistierung des Verfahrens. Dieses sei einzustellen bis zum Vorliegen des als präjudiziell erachteten Urteils des Bundesgerichts betreffend die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 3. Juli 2002 (SB.2002.00024, <http://www.vgrzh.ch/rechtsprechung>). Wohl kann nicht völlig in Abrede gestellt werden, dass dem ausstehenden Bundesgerichtsurteil für die vorliegende Streitsache ein allfälliger präjudizieller Charakter zukommen kann. Indessen ist festzuhalten, dass das Steuergesetz keinen Anspruch der Parteien auf Sistierung eines Verfahrens vorsieht. Das öffentliche Interesse an der periodenbezogenen und damit ökonomischen Erhebung der Steuern wie auch das Beschleunigungsgebot fallen vorliegend schwerer ins Gewicht als das Interesse des kantonalen Steueramts an der Sistierung des Verfahrens. Dementsprechend ist der Sistierungsantrag abzuweisen.

E. 4

a) Ausserordentliche Einkünfte, die im Kalenderjahr 1998 oder in einem in diesem abgeschlossenen Geschäftsjahr erzielt wurden und nach altem Recht – d.h. unter der Herrschaft des früheren, auf 1. Januar 1999 aufgehobenen des Steuergesetzes – zusammen mit dem übrigen Einkommen im Steuerjahr 1999 zu besteuern gewesen wären, unterliegen laut § 275 Abs. 1 StG in seiner ursprünglichen Fassung in der Steuerperiode 1999 einer separaten Jahressteuer, soweit sie die mit ihrer Erzielung zusammenhängenden oder ausserordentlichen Aufwendungen sowie die verrechenbaren Verluste übersteigen. Als ausserordentliche Einkünfte gelten gemäss Abs. 2 dieser Vorschrift Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, aperiodische Vermögenserträge wie Einkünfte aus der

Veräusserung oder Rückzahlung von Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung und Substanzdividenden, Lotteriegewinne und realisierte stille Reserven wie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf geschäftlichen Vermögenswerten, die Auflösung von Rückstellungen und die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschreibungen und Rückstellungen. b) Der Bundesgesetzgeber hat – aus Anlass des Übergangs vom ursprünglich festgelegten Differenzsteuerverfahren zum Jahressteuerverfahren bei dem den Kantonen frei stehenden Wechsel des Systems der zeitlichen Bemessung – mit Novelle vom 9. Oktober 1998, in Kraft seit 1. Januar 1999, Art. 69 StHG abgeändert. Er hat neu in Abs. 1 bestimmt, dass die Einkommenssteuer der natürlichen Personen für die erste Steuerperiode (n) nach dem Wechsel der zeitlichen Bemessung von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung gemäss Art. 16 StHG nach neuem Recht veranlagt wird. Laut Art. 69 Abs. 2 StHG unterliegen ausserordentliche Einkünfte, die in der Steuerperiode vor dem Wechsel oder in einem Geschäftsjahr erzielt werden, das in dieser Periode abgeschlossen wird, für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahressteuer; vorbehalten bleibt Art. 11 Abs. 2 und 3 StHG (Satz 1). Aufwendungen, die mit der Erzielung der ausserordentlichen Einkünfte unmittelbar zusammenhängen, können abgezogen werden (Satz 2). Nach Art. 69 Abs. 3 StHG gelten als ausserordentliche Einkünfte insbesondere Kapitalleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne sowie ausserordentliche Erträge aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Bei einem Wechsel im Sinn von Art. 16 StHG, d.h. von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung mit einjähriger Steuerperiode, gelten gemäss Art. 69 Abs. 7 StHG die Abs. 1 bis 6 dieser Bestimmung ab 1. Januar 1999 (Satz 1). Vorbehalten bleiben die kantonalen Verfahren zum Wechsel der zeitlichen Bemessung, die von Art. 69 Absatz 1 abweichen und am 1. Januar 1999 in Kraft stehen (Satz 2). c) Aus Art. 69 Abs. 7 StHG ergibt sich, dass die Abs. 1 bis 6 dieser Bestimmung ab 1. Januar 1999 für Kantone – wie den Kanton Zürich – gelten, welche die zeitliche Bemessung wechseln und hierfür kein vom Jahressteuerverfahren abweichendes Verfahren (z.B. das Differenzsteuerverfahren) vorgesehen haben, das bereits am 1. Januar 1999 in Kraft ist. Der Bundesgesetzgeber hat sich mit dieser – zeitlich späteren und daher vorgehenden – Anordnung über die Regelung von Art. 72 Abs. 1 und 2 StHG hinweggesetzt, wonach erst nach Ablauf der achtjährigen Übergangsfrist, also ab 1. Januar 2001, das Bundesrecht des StHG direkt Anwendung findet, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht. Angesichts der zeitlichen Dringlichkeit der Umsetzung in das kantonale Recht kann nicht beanstandet werden, dass der Regierungsrat insoweit gestützt auf Art. 72 Abs. 3 StHG die erforderlichen vorläufigen Vorschriften mit Verordnung über den Vollzug von Art. 69 StHG vom 14. Oktober 1998 getroffen hat. Aufgrund von § 1 der erwähnten regierungsrätlichen Verordnung unterliegen demnach im Jahr 1998 oder in einem Geschäftsjahr, das in diesem Jahr endet, anfallende ausserordentliche Einkünfte, die nach den bemessungsrechtlichen Bestimmungen des alten Steuergesetzes im Steuerjahr 1999 zu besteuern gewesen wären, in Abweichung von § 275 Abs. 1 StG, im Steuerjahr 1998 – somit nicht in der Steuerperiode 1999 – gesamthaft einer separaten Jahressteuer.

E. 5

...

E. 6

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. Wäh-

rend 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 In-Kraft-Treten 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 OG). Die entschiedene Sache liegt jedoch insofern anders, als sich der Gesetzgeber selber über die Anpassungsfrist von Art. 72 Abs. 1 StHG hinweggesetzt hat (vgl. E. 4c). 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. Es wird festgestellt, dass der Beschwerdegegner im Steuerjahr 1998 ausserordentlichen Einkünfte von Fr. 617'500.- erzielt hat. 2. ...

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