

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00038 vom 23. Oktober 2002

ZH Verwaltungsgericht, 2002-10-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00038

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00038 du 23 octobre 2002

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00038 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 Dividende, die das Zehnfache der früheren Jahre beträgt, ist aperiodisch und damit ausserordentlich im Sinn von Art. 69 StHG. Keine Aufspaltung in eine ordentliche und eine ausserordentliche Komponente (E. 3 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

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 Kapitaleistungen, 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. 4

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 aStG 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 un-

vereinbar 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, <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 streitbetroffenen, im Jahr 1998 zugeflossenen Dividenden 1997 der K. AG und der L. AG ausserordentliche Einkünfte darstellen, ist infolgedessen ausschliesslich unter dem Gesichtswinkel des vorliegend noch anwendbaren Bemessungssystems der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung und im Licht der hierzu soeben wiedergegebenen Überlegungen der Rechtsprechung zu beantworten. Die Dividende der L. AG von Fr. 247'500.- muss auch ohne Hinzurechnung der Dividende von Fr. 16'500.- der K. AG, entgegen der Auffassung des Pflichtigen, als ungewöhnlich hoch und damit als ausserordentlich betrachtet werden. Werden in einem Steuerjahr im Vergleich zu den früheren Jahren höhere Dividenden ausgeschüttet, so erweisen sich solche Ausschüttungen dann als ausserordentlich, wenn die Erhöhung ungewöhnlich hoch ausfällt. So hat das Verwaltungsgericht im Entscheid RB 1994 Nr. 42 die jährlichen Honorareinnahmen eines Rechtsanwalts allein ihrer Höhe nach als ausserordentlich gewürdigt, weil sie sich auf das Achtzehnfache des Durchschnittseinkommens der Vorjahre beliefen. Die im Jahr 1998 den Pflichtigen zugeflossene Dividende 1997 der L. AG beträgt rund das Zehnfache der in den früheren Jahren von der ehemaligen K. AG ausgerichteten Dividenden von zwischen Fr. 18'000.- (1993) und Fr. 26'400.- (1996). Bezogen auf das Verhältnis der Dividenden zum Aktienwert ergibt sich sogar eine Erhöhung auf das rund Achtzehnfache, nämlich von 20% auf 375% bzw. auf das Neunfache bei einer konsolidierten Betrachtungsweise. Ein solcher Anstieg muss – wie bereits die Vorinstanz festgestellt hat – als ungewöhnlich hoch bezeichnet werden. Unter diesen Umständen wäre es auch stossend und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar, derart hohe Dividenden bei der Steuerbemessung zu Beginn der Steuerpflicht zweimal zu berücksichtigen. Der Pflichtige macht geltend, die pauschale Nichtbeachtung der Reingewinn- und Dividendengeschichte der KL-Gruppe durch die Vorinstanz müsse als unvollständige Sachverhaltsermittlung und damit als Rechtsverletzung gerügt werden. Indessen hat die Rekurskommission in ihrem Entscheid ausdrücklich darauf hingewiesen, die unterschiedlichen Auffassungen der Parteien hinsichtlich der Dividendenpolitik bzw. der Umstrukturierung der betreffenden Gesellschaften seien belanglos für die Beantwortung der Frage, ob die pro 1998 ausgeschütteten Dividenden vorliegend als ausserordentliche Einkünfte zu erfassen seien.

Damit hat sie entgegen der Auffassung des Pflichtigen den Sachverhalt nicht ungenügend gewürdigt. Vor dem Hintergrund einer allein aus der Sicht des empfangenden Pflichtigen bemessungsrechtlichen Betrachtungsweise ist es – unter dem Vorbehalt einer Steuervermeidung – ebenfalls unerheblich, ob der Empfänger als Kleinaktionär keinen direkten Einfluss auf die Dividendenpolitik der ausschüttenden Gesellschaft hat oder als Hauptaktionär diese selbst bestimmen kann. Ferner spielt es keine Rolle, ob die Dividendenentwicklung auf eine ordentliche geschäftliche und mithin konjunkturell bedingte Gewinnsteigerung zurückzuführen ist, geht es doch einzig um die Frage, ob wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung des Pflichtigen erheblich auseinander klaffen. Die K. AG kann zwar nicht als direkte Rechtsnachfolgerin der ehemaligen K. AG bezeichnet werden, doch wurde diese durch Sacheinlage eines Teils der Aktiven und Passiven der nun als L. AG firmierenden, früheren K. AG gegründet. Ferner wurde der Personalbestand übernommen und die 1997 ausgeschüttete Dividende, welche noch auf dem vor dem Splitting liegenden Geschäftsjahr 1996 basierte, von der K. AG ausgerichtet. Aufgrund dieser Sachlage erweist sich die 1998 von der K. AG ausgerichtete Dividende von Fr. 16'500.- im Sinne einer fortlaufenden Dividende als ordentliches Einkommen. Für eine Aufspaltung des Dividendenbetrags in eine ausserordentliche und eine ordentliche Komponente, welche die Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid vorgenommen hat und die Pflichtigen eventualiter verfechten, besteht nach der verwaltungsgerichtlichen Praxis ohnehin kein sachlicher Grund; sondern es ist von der beschlossenen Dividende als solche auszugehen (VGr, 3. Juli 2002, SB. 2002.00023, <http://www.vgrzh.ch/recht-sprechung>). Da sich der angefochtene Entscheid aufgrund obiger Erwägungen nicht als gesetzmässig erweist, ist dem Rückzug des Pflichtigen nicht stattzugeben (§ 149 Abs. 2 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Dies führt zur Abweisung der Beschwerde. Die im Steuerjahr 1998 steuerbaren ausserordentlichen Einkünfte sind auf Fr. 247'500.- festzusetzen. Da das Verwaltungsgericht die Parteien eingeladen hat, sich zur Änderung des angefochtenen Entscheids zum Nachteil des Pflichtigen zu äussern, sind die formellen Voraussetzungen hierfür erfüllt.

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. 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 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. Die im Steuerjahr 1998 steuerbaren ausserordentlichen Einkünfte werden auf Fr. 247'500.- festgesetzt. 2. ...

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