

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00042 vom 19. März 2003

ZH Verwaltungsgericht, 2003-03-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00042

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00042 du 19 mars 2003

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00042 del 19 marzo 2003

Regeste

Einschätzungen 1994 (ab 1.5.) und 1995 | Behandlung der Einkünfte eines Komplementärs einer Kommandit-AG. Der berufliche Wechsel von der Stellung eines Aktionärsdirektors in diejenige eines Komplementärs einer neu gegründeten Kommandit-AG stellt einen Grund für eine Zwischeneinschätzung dar (E. 4). In diese quantitativ einzubeziehen sind alle Einkommensquellen, welche adäquat-kausale Folge des die Zwischeneinschätzung auslösenden Ereignisses sind; i.c. sind dies Komplementärkommission und Gewinnanteil (E. 5). Kein Methodendualismus, keine Willkür (E. 6), kein Tatbestand des Vertrauensschutzes (E. 7). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch. Ihr Ermessen überschreitet die Behörde, wenn sie den Rahmen des ihr gesetzlich zustehenden Ermessens verlässt, indem sie nach Ermessen entscheidet, obwohl ihr das Gesetz kein solches einräumt. Ein Ermessensmissbrauch liegt vor, wenn die Behörde das Ermessen zwar im gesetzlich vorgegebenen Rahmen ausübt, dieses aber unter sachfremden Gesichtspunkten oder in Missachtung allgemeiner Rechtsprinzipien betätigt; das ist insbesondere der Fall, wenn die Ermessensbetätigung als unhaltbar, als willkürlich und rechtsungleich erscheint (RB 1999 Nr. 147).

E. 3

Insoweit die Pflichtigen eventualiter beantragen, "die rechtskräftigen, privaten Veranlagungen der Einsprecher [recte: Beschwerdeführer] und diejenigen der F KAG wieder zu öffnen und unter kongruenter Qualifikation des Gewinnanteils und der Komplementärkommission neu vorzunehmen", ist festzustellen, dass weder rechtskräftige Veranlagungen der Pflichtigen noch diejenigen der F KAG Gegenstand des angefochtenen Entscheids der Rekurskommission waren. Auf die Eventualbegehren kann daher mangels

Anfechtungsobjekt bzw. Zuständigkeit für die Behandlung eines Revisionsbegehrens nicht eingetreten werden (§§ 153 Abs. 1 und 157 Abs. 1 StG).

E. 4

mit zahlreichen Hinweisen, auch zum Folgenden) und die Einkommensverhältnisse des Steuerpflichtigen in einer Weise betrifft, die es als nicht mehr gerechtfertigt erscheinen lässt, für die Steuererhebung weiterhin auf die bisherigen Bemessungsgrundlagen abzustellen. Beim Entscheid darüber, ob eine wesentliche und tiefgreifende Änderung der Erwerbsgrundlagen gegeben sei, ist grundsätzlich sowohl eine quantitative als auch eine qualitative Betrachtung der Einkommensverhältnisse vorzunehmen. Die Rekurskommission hat die Voraussetzungen, unter welchen eine dauernde Änderung der Erwerbsgrundlagen im Sinne von § 59 Abs. 1 lit. e aStG anzunehmen ist, ausführlich und zutreffend dargelegt. Es kann darauf verwiesen werden (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976 [GVG]). b) Nach den unbestrittenen Feststellungen der Rekurskommission bezog der Pflichtige als Arbeitnehmer der C AG im Jahre 1993 einen Jahreslohn (Nettolohn II) von Fr. 291'716.-. Er erhielt von dieser Gesellschaft den Lohn bis zum 31. Januar 1994 ausbezahlt. Auf den 1. Mai 1994 änderten sich die Verhältnisse insofern, als er als Verwaltungsrat und Komplementär der F KAG die Geschäftsführung dieser Gesellschaft übernahm. Für die Zeit vom 1. Februar bis 31. Dezember 1994 bezog er von der F KAG einen Lohn (Nettolohn II) von Fr. 308'242.-. Es ist unbestritten, dass er zusätzlich für den Zeitraum vom 1. Mai bis 31. Dezember 1994 von dieser Gesellschaft eine Komplementärkommission von Fr. 214'758.- und einen Gewinnanteil von Fr. 539'342.- erhielt. Nach den Feststellungen der Rekurskommission und entsprechend der schriftlichen Stellungnahme des Steuerkommissärs vom 14. Juni 1994 zum Übernahmekonzept wurde der Gewinnanteil bei der F KAG als Ertrag besteuert, während die Bezahlung der Komplementärkommission zulasten des steuerlich zum Abzug zugelassenen Geschäftsaufwands erfolgte. c) Bei der Kommanditaktiengesellschaft (F KAG) handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Kapital in Aktien zerlegt ist und bei der ein oder mehrere Mitglieder – die sog. Komplementäre – den Gesellschaftsgläubigern unbeschränkt und solidarisch gleich einem Kollektivgesellschafter haftbar sind (Art. 764 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR]). Es handelt sich somit um eine juristische Person, die einerseits die kapitalgesellschaftlichen Elemente der Aktiengesellschaft und andererseits bestimmte individualistische Elemente der Personengesellschaft aufweist. Personengesellschaftlicher Natur sind neben der persönlichen Haftung insbesondere die (zwingende) Selbstorganschaft der Komplementäre (Art. 765 Abs. 1 OR), die Grundsätze der Firmenbildung (Art. 947 Abs. 3 OR) sowie die personenbezogenen Auflösungsgründe (Art. 770 Abs. 1 OR). Die Rechtsstellung des Komplementärs ist somit hinsichtlich Haftung, Mitwirkung bei Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft sowie Auflösung der Gesellschaft derjenigen eines (selbständigerwerbenden) Personengesellschaftlers nicht unähnlich. Wie die Rekurskommission mit zutreffender Begründung, auf die gemäss § 161 GVG verwiesen werden kann, festgestellt hat, unterscheidet sich die Stellung des Komplementärs derart stark von derjenigen eines bei einer Aktiengesellschaft arbeitsvertraglich angestellten Aktionärsdirektors, dass der Wechsel von der einen zur andern beruflichen Stellung eine einschneidende strukturelle Veränderung der Berufstätigkeit bewirkt, die in qualitativer Hinsicht eine wesentliche und tiefgreifende Änderung der Erwerbsgrundlagen darstellt, weshalb die Voraussetzungen für die Vornahme einer Zwischeneinschätzung gemäss § 59 Abs. 1 lit. e aStG erfüllt sind; die Dauerhaftigkeit der Veränderung der beruflichen Stellung

ist unbestritten. Der Beschwerdeführer macht zu Recht nicht geltend, das Einkommen habe sich durch diese Änderungen um weniger als Fr. 6'000.- erhöht, weshalb die in § 59 Abs. 2 aStG vorgesehene betragliche Voraussetzung für die Vornahme einer Zwischeneinschätzung von Amtes wegen nicht erfüllt sei. Aufgrund der unbestrittenen Feststellungen der Rekurskommission steht nämlich fest, dass nur schon das Tätigkeitsentgelt, das der Pflichtige im Jahre 1994 für seine Mitwirkung in der Geschäftsleitung und der Verwaltung der Gesellschaft bezog, den im Vorjahr von der C AG erhaltenen Jahreslohn um mehr als Fr. 6'000.- überstiegen hat.

E. 5

a) Ist zu Recht eine Zwischeneinschätzung vorgenommen worden, stellt sich die weitere Frage, auf welche Elemente des Einkommens und Vermögens sich diese erstreckt. Gemäss § 61 Abs. 1 aStG erfasst die Zwischeneinschätzung im Quantitativen die durch Änderung der Einschätzungsgrundlagen neu hinzugekommenen oder weggefallenen Teile des Einkommens und Vermögens oder Ertrags und Kapitals. Dies bedeutet nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts, dass allen Einkommens- oder Vermögensänderungen Rechnung zu tragen ist, welche mit diesem Ereignis adäquat-kausal zusammenhängen (VGr, 28.8.1996, StE 1997 B 63.11 Nr. 7, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Adäquanz im erwähnten Sinn besteht zwischen zwei Ereignissen dann, wenn sie nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Erfahrung im Zusammenhang von Ursache und Wirkung stehen. Mittelbare adäquat-kausale Auswirkungen des einen Zwischeneinschätzungsgrund bildenden Ereignisses sind bei der Bemessung des Einkommens und Vermögens im Rahmen der Zwischeneinschätzung auch dann beachtlich, wenn sie für sich allein eine solche nicht zu veranlassen möchten (VGr., 4.8.1988, StE 1989 B 63.2 Nr. 3). b) Nach den unbestrittenen Feststellungen der Rekurskommission hatte der Pflichtige in seiner Eigenschaft als Komplementär aufgrund der Statuten der F KAG u.a. Anspruch auf die streitbetroffene Komplementärkommission und einen – unabhängig vom Ausmass der Beteiligung am Aktienkapital festgelegten – Gewinnanteil. Damit ist der von der Rekurskommission sinngemäss angenommene natürliche Kausalzusammenhang zwischen Komplementärstellung und den genannten Einkünften ohne weiteres gegeben. Beide Einkommensquellen wurden unmittelbar durch die Übernahme der Rechtsstellung des Komplementärs erschlossen und sind typische Folge der personengesellschaftlichen Elemente einer F KAG. Sie sind adäquat-kausale Folge des die Zwischeneinschätzung auslösenden Ereignisses und wurden daher von der Rekurskommission zu Recht in die Einkommensbemessung einbezogen. Sinngemäss dasselbe gälte überdies wohl auch für das im Lohnausweis als Erwerbseinkommen bescheinigte Tätigkeitsentgelt, das hier indessen nicht streitbetroffen ist, weshalb darüber nicht entschieden werden muss. Es kann bei diesem Ergebnis offen bleiben, ob der Gewinnanteil und die Komplementärkommission – im Sinn der Begründung der Rekurskommission – steuerrechtlich als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sind; insbesondere ist die von der Rekurskommission untersuchte Analogie zur Tantième im Sinn von Art. 677 OR für die steuerrechtlichen Schlussfolgerungen nicht von Belang. Wäre jedoch die Frage der Zuordnung zu einer bestimmten Einkommenskategorie entscheidend, müsste dazu festgestellt werden, dass die personengesellschaftlichen Elemente der F KAG die Bezüge des Komplementärs in die Nähe der einem unbeschränkt haftenden Teilhaber einer Personengesellschaft kraft seiner Gesellschafterstellung zufließenden Einkünfte rücken. Nach dem im Unternehmenssteuerrecht geltenden Grundsatz der einheitlichen Besteuerung des Unter-

nehmensgewinns gelten für letztere jedoch die gesamten, aus dem kombinierten Einsatz von Arbeit und Kapital resultierenden Einkünfte als – selbständige – Erwerbseinkünfte (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel/Genf/München 2000, Art. 18 DBG N. 17). Als Folge des gesellschaftsrechtlichen Zusammenschlusses werden Mitglieder einer Personengesellschaft für ihren Anteil am Erfolg (Honorar, Gewinnanteil etc.) sowie für den Zins auf dem Kapitalkonto selbst dann als Selbständigerwerbende besteuert, wenn Art und Ausmass ihrer persönlichen Tätigkeit in der Gesellschaft untergeordnet sind oder sogar überhaupt keine aktive Tätigkeit ausgeübt wird (vgl. Ernst Höhn / Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien, 2002, S. 208). Umso eher liesse sich die bemessungsrechtliche Behandlung der Komplementärkommission und des Gewinnanteils des die Geschäftsführung einer F KAG innehabenden Komplementärs als Erwerbseinkommen begründen. Diese Rechtsauffassung erschiene unter diesen Umständen jedenfalls nicht als rechtsverletzend. c) Der Pflichtige vertritt demgegenüber die Auffassung, weder Gewinnanteil noch Komplementärkommission stellen Einkünfte aus Erwerbstätigkeit dar. Da sie indessen als adäquat-kausale Folge des die Zwischeneinschätzung auslösenden Ereignisses für die Einkommensbemessung zu berücksichtigen sind, ist ihre steuerrechtliche Subsumtion unter eine der verschiedenen Einkunftsarten im Ergebnis für die Besteuerung nicht ausschlaggebend. Die Auffassung des Pflichtigen, infolge Ertragsbesteuerung des Gewinnanteils bei der Gesellschaft handle es sich zwingend um Beteiligungsertrag, greift ohnehin zu kurz. Die Qualifikation einer Einkunft als Vermögensertrag im Sinne von § 19 lit. c aStG setzt einen Wertzufluss aus einem Vermögensrecht voraus, der nicht adäquate Folge der Realisation dieses Rechts bildet (RB 1997 Nr. 32). Die Pflichtigen legen nicht in substantzierter Weise dar, aus welchem Vermögensrecht ein Wertzufluss resultiert haben soll, sondern beschränken sich auf allgemeine Ausführungen zum Beteiligungsertrag. Insbesondere unterlassen sie die Klärung des von der Rekurskommission festgestellten Widerspruchs zwischen den Steuerakten, nach welchen der Pflichtige keine Beteiligung an der F KAG deklarierte und die D AG 100% der Aktien auswies, und der Behauptung, dem Pflichtigen sei aus der F KAG Beteiligungsertrag zugeflossen. Der von der Rekurskommission ermittelte Sachverhalt ist damit nicht als unrichtig nachgewiesen worden. Wie die Rekurskommission zu Recht festgestellt hat, spricht der Umstand, dass es sich beim Gewinnanteil um unfundiertes Einkommen – d.h. um solches ohne äussere ökonomische Substanz als Grundlage – und nicht um den auf eine Beteiligung am Aktienkapital entfallenden Anteil am Bilanzgewinn handelte, gegen die Behandlung des Gewinnanteils als Vermögensertrag. Gegen die Gleichstellung mit Vermögensertrag spricht ferner auch die von der Rekurskommission zitierte statutarische Bemessungsregel, nach welcher der Gewinnanteil einen Drittel des gesamten Jahresgewinns vor Abzug der Steuern, des Tätigkeitsentgelts und der Komplementärkommission beträgt (Art. 13 Abs. 2 der Gesellschaftsstatuten). Der Gewinnanteil des Pflichtigen richtete sich somit nicht etwa nach dem zur Verfügung stehenden Bilanzgewinn (Reingewinn) oder den hieraus gebildeten Reserven, welche gemäss Gesetz die Basis für die Ausschüttung von Dividenden an die Inhaber der Beteiligungsrechte bilden (Art. 660 Abs. 1 und 675 Abs. 2 OR), sondern nach einer internen, rechnerischen Bruttogrösse. Diese Berechnungsweise gilt nicht für gewöhnliche Aktionäre, sondern ist auf die Rolle des Komplementärs zugeschnitten, dessen Funktion und Tätigkeit im Unternehmen wesentlichen Einfluss auf den Unternehmenserfolg zeitigt. Dieses Ergebnis deckt sich auch mit der Auffassung der Pflichtigen, die den Gewinnanteil als Entschädigung für die Übernahme eines

unternehmerischen Engagements betrachten.

E. 6

a) Der Pflichtige wirft der Rekurskommission Methodendualismus und damit Willkür vor, weil sie die Gewinnbeteiligung als Erwerbseinkommen qualifizierte, obwohl diese bei der Gesellschaft als Ertrag besteuert wurde. Ein unzulässiger Methodendualismus kann dann vorliegen, wenn ein und derselbe Sachverhalt vom Fiskus einmal nach der äusseren rechtlichen Form und ein anderes Mal nach dem wirtschaftlichen Hintergrund beurteilt wird (RB 1978 Nr. 74; BGE 103 Ia 20). Als weitere Voraussetzung muss zwischen der Frage, welche in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, und jener, welche in zivilrechtlicher Betrachtungsweise behandelt worden ist, ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen. Das Verwaltungsgericht hat im vorliegenden Verfahren nicht zu beurteilen, ob der Gewinnanteil bei der Gesellschaft zu Recht mit der Ertragssteuer erfasst wurde. Es steht jedoch ausser Frage, dass es sich beim ausbezahlten Gewinnanteil nicht um einen geschäftsmässig begründeten Aufwand im Sinn von § 45 aStG, sondern um eine statutengemäss vorgesehene Gewinnausschüttung an den Komplementär handelt. Die Ertragsbesteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. b aStG entspricht daher sowohl der äusseren rechtlichen Form als auch dem wirtschaftlichen Hintergrund der Leistung, denn trotz der personengesellschaftlichen Elemente der F KAG ist ihr das erzielte und verbuchte Geschäftsergebnis vollumfänglich zuzurechnen. Die zusätzliche Besteuerung des ausgeschütteten Gewinnanteils als Einkommen beim Komplementär stünde dazu nicht im Widerspruch. Entgegen der Annahme der Pflichtigen wäre es in Anbetracht der Mischform der aus kapital- und personengesellschaftlichen Elementen bestehenden F KAG nicht rechtsverletzend, wenn von der Gesellschaft im Aussenverhältnis selbst erzielte Gewinne bei Weiterleitung an den Komplementär steuerrechtlich als Bestandteil von dessen Erwerbseinkommen und nicht als Vermögensertrag betrachtet würden. b) Die neben dem Gewinnanteil vorgesehene Komplementärkommission wurde dem Pflichtigen gestützt auf die Statuten als Entschädigung für seine unbeschränkte und persönliche Haftung ausgerichtet. Dieser haftet jedoch bereits von Gesetzes wegen "unbeschränkt und solidarisch gleich einem Kollektivgesellschafter" (Art. 764 Abs. 1 OR). Da es sich folglich nicht um eine vertragliche Verpflichtung des Komplementärs handelt, fehlt die Rechtsgrundlage für die Ausrichtung einer – von den Pflichtigen geltend gemachten – Entschädigung für die Abgabe einer garantieähnlichen Verpflichtung. Die Komplementärkommission ist nichts anderes als eine weitere Vergütungsform, mit welcher dem Beitrag des Komplementärs an den Unternehmenserfolg Rechnung getragen wird. Die Behandlung als Erwerbseinkommen durch die Rekurskommission erscheint daher nicht als rechtsverletzend. Ob und bejahendenfalls in welchem Umfang sie für die Gesellschaft geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt, braucht hier nicht geprüft zu werden.

E. 7

a) Die Pflichtigen lassen ferner als rechtsverletzend rügen, dass die Rekurskommission den Umstand eines vom Steuerkommissär erlassenen Vorbescheids "kaum gewürdigt" und nicht rückgängig zu machende Dispositionen der Pflichtigen übersehen habe. Sie machen damit sinngemäss geltend, gestützt auf den verfassungsmässigen Grundsatz von Treu und Glauben entfalte die steueramtliche Auskunft vom 14. Juni 1994 als sog. Vorbescheid auch dann Rechtswirkungen, wenn sie unrichtig gewesen sei. b) Die Rekurskommission hat die rechtlichen Grundlagen und Voraussetzungen, unter welchen eine falsche Auskunft von Verwaltungsbehörden eine vom materiellen Recht abweichende Behandlung des

Rechtssuchenden gebieten, zutreffend dargelegt, weshalb gemäss § 161 GVG darauf verwiesen werden kann. Es ist unbestritten, dass das gesamte Übernahmekonzept vom 30. Mai 1994 dem Steuerkommissär vorgelegt worden ist. Dieses Papier sollte gemäss Vorwort als Grundlage für die Diskussionen mit den involvierten Parteien (Banken, Steueramt etc.) dienen sowie auch die Zielvorgaben für das Management für die nächsten Jahre darstellen. Die Beschreibung der Steuerfolgen beschränkte sich auf eine Seite dieses über zwanzig Seiten umfassenden Papiers. Hinsichtlich der den Pflichtigen treffenden Steuerfolgen wurde darin angenommen, es sei infolge Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit als Komplementär eine Zwischeneinschätzung vorzunehmen. Gemäss den unbestrittenen Angaben der Pflichtigen verlangte der Steuerkommissär eine Kurzfassung des Übernahmekonzepts, die ihm als Schreiben vom 9. Juni 1994 zugestellt wurde. Wie die Rekurskommission ausführlich darlegt, gingen die Pflichtigen auch in dieser Kurzfassung noch davon aus, dass für sie infolge Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit durch den pflichtigen Ehemann eine Zwischeneinschätzung vorzunehmen sei und das Tätigkeitsentgelt, die Komplementärkommission und der Gewinnanteil des Komplementärs bei der F KAG steuerlich als Aufwand zum Abzug zugelassen würden. Zahlenmässige Angaben zur Höhe des Tätigkeitsentgelts, des Gewinnanteils und der Komplementärkommission enthielt die Kurzfassung nicht. Der in diesem Schreiben vertretenen Rechtsauffassung trat der Steuerkommissär indessen in seiner Antwort vom 14. Juni 1994 nicht vollumfänglich bei. Er hielt nach den unbestrittenen Feststellungen der Rekurskommission u.a. fest, die Tätigkeit des Komplementärs werde nicht als selbständige, sondern als unselbständige Erwerbstätigkeit behandelt. Zudem stellte er in Aussicht, den Gewinnanteil bei der F KAG als Ertrag zu besteuern. Abschliessend erklärte er ausdrücklich, das Übernahmekonzept vom 30. Mai 1994 gelte nicht "als Bestandteil dieser Bestätigung". Es steht somit fest, dass der Steuerkommissär die Fülle der im Übernahmekonzept enthaltenen Informationen nicht als massgebende Grundlage für seine Beurteilung anerkennen wollte, in seiner Bestätigung wesentliche Vorbehalte gegenüber der in der Kurzauffassung dargelegten Rechtsauffassung der Pflichtigen anbrachte und sich insbesondere hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des pflichtigen Ehemanns als Selbständigerwerbender und der Besteuerung des Gewinnanteils der Beurteilung des Steuervertreeters nicht angeschlossen hat. Auf eine ausführlichere Begründung seiner abweichenden Rechtsauffassung verzichtete er. Nachdem aber weder dem steuerlichen Teil des Übernahmekonzepts noch der – von einem berufsmässigen Vertreter eingereichten – vom Steuerkommissär beurteilten Kurzfassung vom 9. Juni 1994 nachvollziehbare steuerrechtliche Begründungen zu entnehmen waren, kann dem Steuerkommissär nicht angelastet werden, dass er sich ebenfalls kurz gehalten hat. c) Die Pflichtigen vertreten sinngemäss die Auffassung, sie hätten aus der Antwort des Steuerkommissärs ableiten dürfen, eine Zwischeneinschätzung gemäss § 59 Abs. 1 lit. e aStG unterbleibe unter allen Umständen. Nachdem jedoch in der Frage der Behandlung der Komplementärfunktion als selbständige Erwerbstätigkeit eine der wesentlichen Differenzen zur Auffassung des Steuerkommissärs lag und das Schreiben vom 9. Juni 1994 keine zahlenmässigen Informationen enthielt, welche eine rechtsgenügende Beurteilungsgrundlage für eine quantitative und qualitative Betrachtung der Einkommensverhältnisse der Pflichtigen abgeben konnten, hätte es zumindest als fraglich erscheinen müssen, ob der Steuerkommissär die Frage der Zwischeneinschätzung innerhalb unselbständiger Erwerbstätigkeit überhaupt geprüft hatte. Wie in der Beschwerdeantwort zu Recht festgestellt wird, waren die finanziellen Auswirkungen (der Veränderung in der beruflichen

Stellung des Pflichtigen) dem Steuerkommissär aufgrund des Schreibens vom 9. Juni 1994 nicht bekannt. d) Damit eine Auskunft als Vertrauensbasis taugt, ist eine gewisse inhaltliche Bestimmtheit erforderlich und muss sie vorbehaltlos erteilt werden (vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, N. 669 und 680). In Bezug auf die Rechtsfrage der Vornahme oder Nichtvornahme einer Zwischenveranlagung infolge Wechsels von der früheren unselbständigen Erwerbstätigkeit zu einer neuen (unselbständigen) Tätigkeit als Komplementär liegt aber weder eine inhaltlich bestimmte noch eine vorbehaltlose Auskunft des Steuerkommissärs vor. Insbesondere mit dem letzten Abschnitt seines Schreibens brachte der Steuerkommissär vielmehr zum Ausdruck, dass er nicht bereit war, für im Schreiben vom 9. Juni 1994 nicht ausdrücklich dargelegte Elemente des Sachverhalts generell jedwelche Steuerfolgen auszuschliessen. Die Pflichtigen hätten daraufhin die Möglichkeit gehabt, angesichts der von ihrer Auffassung abweichenden Antwort eine verbindliche Beurteilung hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen der Veränderung innerhalb der unselbständigen Erwerbstätigkeit zu verlangen und die für die Beurteilung erforderlichen Sachverhaltsinformationen nachzureichen. Dies haben sie nicht getan. e) Die Pflichtigen vertreten demgegenüber – im Zusammenhang mit dem Vorwurf der Aktenwidrigkeit – die Meinung, zu einem Vorbescheid gehöre auch das quantitative Nachschlagen, notfalls Nachfragen oder ein entsprechender Hinweis. Weshalb der angefochtene Entscheid diesbezüglich auf aktenwidrigen Annahmen beruhen soll, wird indessen nicht ausgeführt und ist auch nicht nachvollziehbar, denn es ist nicht bestritten, dass der Steuerkommissär keine weiteren Abklärungen vorgenommen hat. Dazu war er aber aus den im Folgenden dargelegten Gründen auch nicht verpflichtet. Die Steuerbehörden sind in der Regel bereit, auf Anfrage die steuerliche Behandlung von geplanten Sachverhaltsgestaltungen bereits vor deren Verwirklichung zu prüfen und vorentscheidungsweise dazu Stellung zu nehmen (vgl. Merkblatt des kantonalen Steueramts Zürich betreffend Begehren um amtliche Auskünfte und Vorentscheide, vom 8. Mai 1996, ZStB IA Nr. 25/65). Sie müssen dabei grundsätzlich erwarten können, dass der steuerrelevante Sachverhalt vom Gesuchsteller mit sämtlichen für die steuerliche Beurteilung wesentlichen Elementen vollständig dargelegt und die vorentscheidungsweise zu beurteilenden Steuerfragen unmissverständlich vorgebracht werden. Insbesondere wenn es sich wie hier um Eingaben von berufsmässigen Steuervertretern handelt, darf die Steuerbehörde davon ausgehen, dass der Gesuchsteller die steuerlichen Probleme erkannt hat und – in Bezug auf die zur Beurteilung vorgelegten Rechtsfragen – vollständige Unterlagen einreicht. Da die Frage nach einer Zwischeneinschätzung im Rahmen des Berufswechsels innerhalb unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht gestellt und in der beurteilten Kurzfassung auch keine zahlenmässigen Angaben über die verschiedenen Einkommenskomponenten des Pflichtigen gemacht worden waren, war der Steuerkommissär weder gehalten, sich materiell damit auseinanderzusetzen, noch Rückfragen zu tätigen oder irgendwelche Hinweise anzubringen. Unter diesen Umständen lag hinsichtlich der streitbetroffenen Rechtsfrage keine steueramtliche Auskunft vor, die eine Vertrauensgrundlage für künftige Handlungen hätte bilden können. Es muss deshalb nicht geprüft werden, ob im Vertrauen auf die Richtigkeit einer Auskunft Dispositionen getroffen worden sind, die unwiderruflich sind oder jedenfalls nicht ohne Schaden rückgängig gemacht werden können. Selbst wenn eine solche Vertrauensgrundlage bestanden hätte, liesse sich der Beschwerde nicht schlüssig entnehmen, für welche nachteiligen Dispositionen die Auskunft kausal gewesen sein sollte. Die Pflichtigen haben ihre Dispositionen im Wissen darum getroffen, dass der Gewinnanteil auch auf

Gesellschaftsebene besteuert wird und sowohl Tätigkeitsentgelt als auch Komplementärkommission gemäss Auffassung der Steuerbehörde als unselbständiges Erwerbseinkommen qualifiziert werden. Die Pflichtigen legen nicht schlüssig dar, welche Dispositionen nicht oder anders getroffen worden wären, wenn damals bekannt gewesen wäre, dass eine Zwischeneinschätzung vorzunehmen ist. Dass der Pflichtige im Vertrauen auf die "Zusage bezüglich der steuerlichen Behandlung" eine persönliche, unbeschränkte Haftung übernommen habe, kann nur schon deshalb nicht zutreffen, weil er bereits in seiner Eingabe vom 9. Juni 1994 die Übernahme der Komplementärstellung vorsah und dabei selber noch davon ausging, dass eine Zwischeneinschätzung vorzunehmen sei. Der Umstand, dass letztere nunmehr aus einem andern Grund vorzunehmen ist, bleibt auf die Höhe des steuerbaren Einkommens der Pflichtigen ohne Einfluss.

E. 8

Damit ist die Vornahme der Zwischeneinschätzung per 1. Mai 1994 unter Einbezug der auf ein Jahr umgerechneten, neu hinzugekommenen Einkünfte (Gewinnanteil und Komplementärkommission) gesetzmässig. Als zwingende Folge dieser Zwischeneinschätzung war für die Haupteinschätzung 1995 (partiell) eine zweite Gegenwartsbemessung vorzunehmen (§ 57 Abs. 2 lit. b in Verbindung mit § 61 aStG). Die Ermittlung des Reineinkommens in quantitativer Hinsicht wurde nicht angefochten. Die Beschwerde ist folglich insoweit abzuweisen, als auf sie eingetreten werden kann. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Beschwerdeführenden aufzuerlegen und fällt eine Parteientschädigung ausser Betracht (§ 151 Abs. 1 StG bzw. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 und § 152 StG, je in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist. 2. ...

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