

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00076 vom 19. März 2003

ZH Verwaltungsgericht, 2003-03-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2002.00076](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00076)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00076 du 19 mars 2003

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00076 del 19 marzo 2003

## Regeste

ausserordentliche Einkünfte (Steuerjahr 1998) | Ausserordentliche Einkünfte von rund dem Fünffachen der Vorjahre Die Pflichtigen können sich nicht auf Vertrauensschutz berufen, da die Auskunft des steueramtlichen Revisors lediglich mündlich und sein Bericht amtsintern war. Innerhalb der Veranlagungsfrist konnte nach der Haupteinschätzung noch eine Einschätzungen der a.o. Einkünfte erfolgen (E. 2a-c). Die Nettoeinkünfte 1998 betrugten das Fünffache des Durchschnitts der letzten fünf Vorjahre und müssen aufgrund des singulären Auftrags, der den Ausschlag für die Einkommenssteigerung gab, als ausserordentlich gewertet werden (E. 3a-c).

## Erwägungen

### E. 2

a) Die Pflichtigen behaupten, die mündliche Mitteilung des kantonalen Steueramts, Abteilung Bücherrevision, es lägen für das Jahr 1998 keine ausserordentlichen Einkünfte vor, sei ein "feststellender Teilentscheid", der in Rechtskraft erwachsen sei. Eventualiter liege eine Verständigung zwischen den Pflichtigen und dem Steueramt vor. aa) Mit einem Teilentscheid wird über einen Teil des Sachverhalts entschieden und das Verfahren diesbezüglich endgültig erledigt. Unbekümmert der Zulässigkeit von negativen Feststellungsentscheiden, müssen diese schriftlich mitgeteilt werden (§ 126 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Da es sich vorliegend angeblich um eine mündliche Äusserung des kantonalen Steueramts, Abteilung Bücherrevision, gegenüber den Pflichtigen gehandelt hat, ist bereits das Erfordernis der Schriftlichkeit nicht gegeben. Auch können sich die Pflichtigen nicht auf die im Revisionsbericht unter "allgemeine Bemerkungen" erfolgte Feststellung, es handle sich bei dem streitigen Vermittlungshonorar um ordentliches Einkommen, das in die Bemessungslücke falle, berufen. Abgesehen davon, dass die Pflichtigen nicht behaupten, ihnen sei der Revisionsbericht zugestellt worden, handelt es sich hierbei lediglich um einen Amtsbericht, dem kein Verfügungscharakter zukommt. bb) Eine Verfügung, die sich auf eine Verständigung stützt, kann ohne Einschränkung auf dem Rechtsmittelweg weitergezogen werden, denn die Verständigung vermag die Steuerverwaltungs- und -justizbehörden nicht zu binden (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 3). Alle diese Behörden haben das Recht und die Pflicht, solche Abmachungen und Verständigungen daraufhin zu überprüfen, ob sie mit dem Gesetz vereinbar sind (vgl. RB 2001 Nr. 91). Infolgedessen war das kantonale Steueramt an die von dessen Abteilung Bücherrevision vorgenommene rechtliche Würdigung nicht gebunden, sondern hatte nach dem Gesagten das Recht, diese auf die Gesetzmässigkeit zu überprüfen und eine anders lautende Einschätzung vorzunehmen. b) Im Weiteren berufen sich die Pflichtigen sinngemäss auf

Treu und Glauben. Nach diesem in Art. 5 Abs. 3 der Schweizerischen Bundesverfassung vom 18. April 1999 verankerten Grundsatz hat der Bürger unter bestimmten Voraussetzungen Anspruch auf Schutz seines berechtigten Vertrauens in die Richtigkeit und Vollständigkeit behördlicher Auskünfte und Zusicherungen, wodurch das Prinzip der gesetzmässigen Verwaltung durchbrochen wird. Die hierfür in Lehre und Rechtsprechung entwickelten Kriterien sind das Ergebnis einer Abwägung der durch die genannten Prinzipien geschützten Interessen (vgl. RB 1987 Nr. 51). Die Bindung an eine falsche Auskunft setzt unter anderem voraus, dass diese von der zuständigen Behörde erteilt wurde, oder dass der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, dass die Auskunft sich auf einen genau umschriebenen Sachverhalt bezog und vorbehaltlos erteilt wurde, und dass ihre Unrichtigkeit für den Fragesteller nicht ohne Weiteres erkennbar war. Erforderlich ist sodann, dass der Adressat der Auskunft gestützt hierauf unwiderrufliche Dispositionen getroffen hat, die ihm im Fall einer gesetzmässigen Entscheidung zum Nachteil gereichen (vgl. RB 1981 Nr. 71). Auskünfte über steuerliche Konsequenzen, welche erst nach der Vornahme des rechtlich relevanten Verhaltens erteilt werden, rechtfertigen keine Abweichung vom Legalitätsprinzip, weshalb das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die erteilte Auskunft nicht geschützt wird (RB 1960 Nr. 78; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 132 N. 52). Für steuermindernde Tatsachen – worunter auch falsche Auskünfte und Zusagen von Behörden fallen können – trägt der Steuerpflichtige die Beweislast (vgl. RB 1977 Nr. 60). Die im Revisionsbericht unter "allgemeinen Bemerkungen" erfolgte Feststellung und die damit zusammenhängende mündliche Auskunft, es handle sich bei dem Vermittlungshonorar für den Verkauf der C AG um ordentliches Einkommen, welches in die Bemessungslücke falle, erfolgte unbestritten frühestens im Juli 2000 und damit nach dem Zufluss des Honorars im September 1998. Zudem machen die Pflichtigen auch keine substantiierten Ausführungen darüber, welche Vermögensdispositionen sie im Vertrauen auf die Auskunft, bzw. auf das Ausbleiben von Steuerfolgen getroffen haben. Unter diesen Umständen ist das Vertrauen der Pflichtigen in die Auskunft des kantonalen Steueramts, Abteilung Bücherrevision, nicht zu schützen. Die Einvernahme von F als Zeuge konnte und kann im Beschwerdeverfahren unter diesen Umständen ohne Gehörsverweigerung unterbleiben, da er zugunsten der Pflichtigen ohnehin nur die von ihm bereits gemachte Äusserung über die Steuerbarkeit der ausserordentlichen Einkünfte 1998 wiederholen könnte. c) Schliesslich stützen sich die Pflichtigen auf den ihnen vom kantonalen Steueramt, Abteilung Bücherrevision, unterbreiteten Einschätzungsvorschlag für die "Staats- und Gemeindesteuern Steuerjahr 1998", mit welchem definitiv entschieden worden sei, dass 1998 keine steuerbaren ausserordentlichen Einkünfte vorgelegen hätten. Wie die Rekurskommission zutreffend festgestellt hat, beschlägt der Einschätzungsvorschlag aufgrund der noch massgeblichen Vergangenheitsbemessung lediglich die Einkünfte des Geschäftsjahrs 1997 (§ 56 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 [aStG]). Ausserordentliche Einkünfte, welche das Steuerjahr 1998 betreffen, werden darin in keiner Art und Weise erwähnt. Die Einschätzung dieser Einkünfte hätte ohnehin nicht im Rahmen der Haupteinschätzung 1998, sondern in einer separaten Veranlagung erfolgen müssen, was vorliegend am 14. Februar 2002 denn auch geschehen ist (§ 1 Abs. 1 VO Art. 69 StHG). Diese erfolgte auch nicht, wie geltend gemacht wird, nach ungebührlich langer Zeit, sondern noch rechtzeitig innerhalb der gemäss § 130 StG vorgeschriebenen Veranlagungsfrist von fünf Jahren nach Ablauf der Steuerperiode.

### E. 3

a) Die Frage, ob das im Jahr 1998 zugeflossene Honorar für die Vermittlung eines Käufers der C AG eine ausserordentliche Einkunft darstellt, ist aufgrund des Gesagten ausschliesslich unter dem Gesichtswinkel des vorliegend noch anwendbaren Bemessungssystems der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung und im Licht der in RB 1994 Nr. 42 und RB 2001 Nr. 87 wiedergegebenen Überlegungen der Rechtsprechung zu beantworten. b) Nach Auffassung der Rekurskommission gehört die Vermittlung von Unternehmen zur normalen Geschäftstätigkeit der Anwaltskanzlei. Indessen erweise sich das 1998 empfangene Honorar allein aufgrund seiner Höhe als ausserordentlich. Werden in einem Steuerjahr im Vergleich zu den früheren Jahren lediglich höhere Nettoeinkünfte erzielt, so sind solche Einkünfte dann ausserordentlich, wenn die Erhöhung ungewöhnlich hoch ausfällt. Im Entscheid vom 23. Oktober 2002 (SB.2002.00038, [www.vgrzh.ch/rechtsprechung](http://www.vgrzh.ch/rechtsprechung)) hat das Verwaltungsgericht eine im Jahr 1998 zugeflossene Dividende, die rund das Zehnfache der in den früheren Jahren ausgeschütteten Dividenden betrug, als ausserordentlich betrachtet. Demgegenüber hat es im Entscheid vom 3. Juli 2002 (SB.2002.00024, [www.vgrzh.ch/rechtsprechung](http://www.vgrzh.ch/rechtsprechung)) den Anstieg einer Dividende auf das Dreifache der früheren Ausschüttungen und das Sechsfache bezogen auf den Aktiennennwert zwar als sehr stark, aber noch nicht als ungewöhnlich bezeichnet. Eine Minderheit des Gerichts ging dagegen von einer Unvereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip und von einer ausserordentlichen Erhöhung der Dividende aus. c) Der 1998 ausgerichtete Nettobetrag der Vermittlungsprovision aus dem Verkauf der Aktien der C AG von Fr. 1'265'200.- entspricht rund dem Fünfeinhalbfachen des deklarierten Reingewinns 1997 und dem Viereinhalbfachen des von 1993 bis 1997 ziemlich ausgeglichenen Nettoeinkommens, welches im Fünfjahresdurchschnitt Fr. 271'997.- beträgt. Dementsprechend hat der Pflichtige aus dem Vermittlungshonorar, das ihm aus dem Verkauf der C AG 1998 zugeflossen ist, annähernd so viel eingenommen, wie er in den letzten fünf Jahren gesamthaft aus seiner anwaltlichen Tätigkeit erwirtschaftet hat. Zwar ist das Erwerbseinkommen freiberuflicher Rechtsanwälte naturgemäss gewissen Schwankungen unterworfen, doch ist vorliegend die streitige Einkunft im Vergleich zum durchschnittlichen Einkommen aus selbstständiger anwaltlicher Tätigkeit derart hoch, dass sich der Anstieg nicht mehr in der Bandbreite üblicher Einkommensschwankung einer freiberuflichen Tätigkeit bewegt. Es liegen auch in dem Sinn ausserordentliche Verhältnisse vor, da der Einkommensanstieg durch ein einziges Geschäft verursacht worden ist und nicht durch erhebliche, dem Honorar entsprechende Mehrarbeit. Auch wenn für die Vermittlung eines Käufers, wie die Pflichtigen vorbringen, zwei Rechnungen ausgestellt und auch separat bezahlt worden sind, muss dennoch aufgrund der Aktenlage davon ausgegangen werden, es handle sich bei der Vermittlung der Aktien der C AG um ein einziges Geschäft. Gemäss der zwischen dem Advokaturbüro E und G und H geschlossenen Vereinbarung vom 12. März 1998 haben sich letztere "entschieden, ihre Aktien der Holdinggesellschaft gemeinsam an einen Dritten zu verkaufen". Ferner haben sie den Auftrag "gemeinsam" erteilt und haften für die Bezahlung des Honorars solidarisch. Ungeachtet dessen, dass die Aktien je hälftig im Eigentum der Auftraggeber waren und sie nur das Eigentum jeweils an ihrem Anteil verkaufen konnten, muss daher wirtschaftlich von einem Zufluss aus einem einzigen Geschäft ausgegangen werden. Ob der Auftrag in einem Vertrag oder in zwei getrennten Verträgen mit identischem Inhalt geregelt und/oder zwei Rechnungen ausgestellt worden sind, ist dabei nicht von Bedeutung. Vor diesem Hintergrund führt das betreffende

Einkommen im streitigen Steuerjahr im Vergleich zum periodischen Einkommensfluss aus anwaltlicher Tätigkeit zu einer unhaltbaren Verzerrung von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung der Pflichtigen, weshalb das Honorar als ausserordentlich bezeichnet werden muss. Dementsprechend wäre es auch stossend und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar, ein derart hohes Einzelhonorar bei der Steuerbemessung zu Beginn der Steuerpflicht zweimal zu berücksichtigen. Auch wenn die Rekurskommission keinen mit dem vorliegend zu beurteilenden Fall vergleichbaren Entscheid genannt hat, hat sie den Pflichtigen das rechtliche Gehör nicht verweigert. Ferner ist das Verwaltungsgericht in seiner Rechtsfindung nicht an den von den Pflichtigen angeführten Entscheid der Rekurskommission II vom 14. Juni 2000 (StE 2001 B 65.4. Nr. 1) gebunden. Aus bemessungsrechtlicher Sicht kommt es, entgegen der Auffassung der Pflichtigen, nicht darauf an, ob das streitbetroffene Honorar rein zufällig und ohne ihr Zutun in der Bemessungslücke zugeflossen ist. Im Weiteren besteht für eine Aufspaltung des Honorars in eine ordentliche und eine ausserordentliche Komponente, welche die Pflichtigen eventualiter verfechten, gemäss der zu den im Lückenjahr ausgerichteten Dividenden entwickelten Praxis kein sachlicher Grund, sondern ist vom empfangenen Honorar als Ganzem auszugehen.

#### **E. 4**

Die Rekurskosten sind den Parteien gemäss § 151 Abs. 1, 2. Halbsatz StG anteilmässig nach Obsiegen und Unterliegen aufzuerlegen. Da die Pflichtigen vor Rekurskommission lediglich im Umfang von 1/22 obsiegt haben, ist es vertretbar, wenn diese ihnen die Rekurskosten infolge ihres geringfügigen Obsiegens vollständig auferlegt hat. Demzufolge ist die vorinstanzliche Kostenverteilung nicht zu beanstanden. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

#### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit §§ 152 und 153 Abs. 4 StG).

#### **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. 592 f., auch zum Folgenden). 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 des Bundesrechtspflegegesetzes 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. 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. ...

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