Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.188/2004 /bie

Urteil vom 8. Dezember 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiberin Diarra.

Parteien
G. X._____ und C. X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Steueramt des Kantons Aargau, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau,
Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, Obere Vorstadt 40, 5000 Aarau.

Gegenstand
Art. 5, 9, 26, 29 BV (gesonderte Jahressteuer 1999),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau
vom 14. Mai 2004.

Sachverhalt:

A.
G.X._____ und C.X._____ sind alleinige Gesellschafter und Angestellte der im Juni 1996 gegründeten X._____ GmbH, Z._____, die hauptsächlich Profi-Fussballer vermittelt. Die Geschäfte dieser Gesellschaft und die Bezüge daraus entwickelten sich wie folgt:
(in Tausend Fr.)
1998
1999
2000
2001
Honorareinnahmen
367
652
2’035
402
Gewinn vor Lohn
+ Rücklage Vorjahr (trans. [recte antizipative]Passiven)
218
20
394
90

743
90
78
200
z.Vf. für Lohn und Bonus
238
484
833
278
Rücklage für Lohn-/Bonussicherung
90
90
200
150
Lohn
75
90
120
120
Bonus: aus Rücklage
Sofort-Bonus
20
50
90
200
90
370
0
0
Bezüge total
145
380
580
120
Ausgewiesener Gewinn GmbH
3
14
53
8

B.
Mit Verfügung vom 4. Juli 2002 erhob die Steuerkommission Z._____ von G.X._____ und C.X._____ für das Jahr 1999 eine gesonderte Jahressteuer im Sinne von § 263 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 auf Fr. 290'000.– und für das Jahr 2000 eine solche auf Fr. 100'000.–. Auf Einsprache hin reduzierte die Steuerkommission die als ausserordentlich im Sinne der genannten Bestimmung qualifizierten Lohnbezüge 1999 auf Fr. 180'000.– und verzichtete auf die Besteuerung eines ausserordentlichen Einkommens für das Jahr 2000. Sie ging davon aus, dass die 30 % der Honorarumsätze übersteigenden Bezüge als ausserordentlich zu gelten hätten. Auf Rekurs hin setzt das Steuerrekursgericht des Kantons Aargau das der gesonderten Jahressteuer 1999 unterliegende Erwerbseinkommen am 20. November 2003 auf Fr. 110'000.– fest, indem es statt vom Bruttoumsatz vom Jahresgewinn vor Entschädigung des Geschäftsinhabers ausging. Eine Beschwerde von G.X._____ und C.X._____ hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau am 14. Mai 2004 teilweise gut, indem es für das Jahr 1999 nur noch Fr. 90'000.– als ausserordentlich im Sinne von § 263 Abs. 2 StG qualifizierte; es beurteilte diesen Betrag als nichtperiodisch, weil

er bereits der Erfolgsrechnung des Jahres 1998 belastet worden war.

C.
Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 26. Juli 2004 beantragen G.X._____ und C.X._____ die Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts vom 14. Mai 2004, wonach ein Teil ihrer Einkünfte im Jahre 1999 als ausserordentlich qualifiziert und einer gesonderten Jahressteuer unterstellt werden. Sie rügen eine willkürliche Rechtsanwendung, eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben, eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör sowie eine Verletzung der Eigentumsgarantie und verlangen, der staatsrechtlichen Beschwerde sei aufschiebende Wirkung zu erteilen.

D.
Das Steueramt des Kantons Aargau und das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau schliessen auf Abweisung der staatsrechtlichen Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist.

E.
Mit Entscheid vom 31. August 2004 des Präsidenten der II. öffentlichrechtlichen Abteilung wurde das Gesuch um aufschiebende Wirkung abgewiesen, wobei in jenem Zeitpunkt noch vom Vorliegen einer staatsrechtlichen Beschwerde ausgegangen wurde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Die Beschwerdeführer rügen eine verfassungswidrige Anwendung von § 263 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998. Diese Bestimmung regelt den Wechsel der zeitlichen Bemessung der Einkommens- (und Vermögens)steuer der natürlichen Personen in der Übergangsphase, mithin die Besteuerung ausserordentlicher Einkünfte der Jahre 1999 und 2000. In einem solchen Fall ist auch für die kantonalen Steuern ausnahmsweise nicht die staatsrechtliche Beschwerde, sondern die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zu ergreifen (Urteil 2P.202/2002 vom 16. September 2003 E. 2). Nach Art. 69 StHG muss nämlich das kantonale Recht insoweit bereits ab dem 1. Januar 1999 und somit vor Ablauf der allgemeinen achtjährigen Übergangsfrist (per 1. Januar 2001; vgl. Art. 72 Abs. 1 und 2 StHG) harmonisiert sein. Dabei gilt diese Rechtsprechung nicht nur für Kantone, die ihr Steuergesetz bereits auf den 1. Januar 1999 an das Steuerharmonisierungsgesetz angepasst haben (vgl. Urteil 2P.199/2003 vom 21. Januar 2004 E. 2; 2P.189/2003 vom 13. April 2004 E. 2), sondern auch für jene Kantone, die diesen
Schritt erst per 1. Januar 2001 vollzogen haben (so Urteil 2P.123/2004 vom 21. Oktober 2004 E. 2 betreffend den Kanton Luzern, was auch für den Kanton Aargau gilt, vgl. § 276 StG). Auf die staatsrechtliche Beschwerde kann daher nicht eingetreten werden (vgl. Art. 84 Abs. 2 OG; BGE 128 11 56 E. 1c S. 59 f.), obwohl sich der angefochtene Entscheid unmittelbar auf kantonales Recht stützt (Urteil 2A.82/2004 vom 6. Mai 2004 E. 1.1.; BGE 130 II 202 E. 1 S. 204); sie ist indes als Verwaltungsgerichtsbeschwerde entgegenzunehmen, da sie den Anforderungen der Art. 97 ff. OG entspricht (vgl. insbesondere Art. 97 Abs. 1, Art. 98 lit. g sowie Art. 103 lit. a OG).

1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Beschwerdeführer die Verletzung von Bundesrecht (wozu auch die Bundesverfassung gehört) einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) rügen. Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).
Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG nicht an die Anträge der Parteien gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f. mit Hinweis).

2.
Fraglich ist zunächst, ob die Vorinstanz § 263 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (in Kraft seit 1. Januar 2001) und damit implizit Art. 69 StHG (in Kraft seit 1. Januar 1999) unrichtig angewendet hat.
"Einer gesonderten Jahressteuer für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, unterliegen die ausserordentlichen Einkünfte (insbesondere aus nichtperiodischen Vermögenserträgen oder nichtperiodischen Gratifikationen) sowie die ausserordentlichen Erträge auf dem Geschäftsvermögen (insbesondere Kapitalgewinne, buchmässige Aufwertungen von Vermögensgegenständen, Auflösungen von Rückstellungen, Unterlassungen geschäftsmässig notwendiger Abschreibungen und Rückstellungen) der Jahre 1999 und 2000. Aufwendungen, die mit der Erzielung der ausserordentlichen Einkünfte unmittelbar zusammenhängen, können abgezogen werden."
Diese Bestimmung deckt sich damit im Wesentlichen mit Art. 69 StHG, der seinerseits mit Art. 218 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), beide in der Fassung vom 9. Oktober 1998 (in Kraft seit 1. Januar 1999), übereinstimmt. Der einzige, hier wesentliche Unterschied zwischen der Norm des kantonalen Rechts und den beiden Bestimmungen des Bundesrechts ist, dass § 263 Abs. 2 StG eine erweiterte, nicht abschliessende Liste mit Beispielen ausserordentlicher Einkünfte enthält. So sind in dieser Bestimmung die "nichtperiodischen Gratifikationen" ausdrücklich aufgeführt. Die Vorinstanz weist in E. 6b des angefochtenen Entscheids in für das Bundesgericht verbindlicher Weise (vgl. E. 1.2) nach, dass die Zahlung von Fr. 90'000.– bereits der Erfolgsrechnung 1998 belastet worden war, aber erst 1999 zur Auszahlung gelangte (Verbuchung eines "transitorischen" Passivums; korrekter "antizipatives" Passivum, vgl. Treuhand-Kammer, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Zürich 1998, Band 1, S. 167). Damit liegt offensichtlich ein aperiodischer Lohnbestandteil vor, welcher ohne weiteres der Sonderbesteuerung nach § 263 Abs. 2 StG unterliegt (vgl. auch Urteil 2A.342/2003 vom 21. Januar
2004 E. 4, in: StR 59, 367, S. 368 ff.). Dabei spielt keine Rolle, dass im Jahre 1999 erneut ein solches antizipatives Passivum gebildet wurde.

Demgegenüber argumentieren die Beschwerdeführer allzu sehr aus der Sicht der X._____ GmbH und beachten zu wenig, dass es hier nicht um ausserordentliche Erträge dieses Steuersubjektes geht, sondern um die eigenen.

3.
Die weiteren Rügen der Beschwerdeführer sind ebenfalls unbegründet. Zunächst einmal wird ein Verstoss gegen Treu und Glauben (Art. 5 BV) bzw. eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 BV) darin gesehen, dass die Vorinstanz das Ausserordentliche an der Bonuszahlung 1999 nicht wie die Veranlagungsbehörde bzw. das Steuerrekursgericht in deren Verhältnis zum Brutto- bzw. Nettoumsatz erblickt, sondern in der Belastung der Erfolgsrechnung des Vorjahres. Mit dieser modifizierten rechtlichen Würdigung durch die Vorinstanz wird jedoch keineswegs gegen die erwähnten Verfassungsbestimmungen verstossen, zumal mit einer solchen Argumentation stets zu rechnen war. Die Rüge einer Verletzung der Eigentumsgarantie im Sinne von Art. 26 BV wird nicht näher begründet, und es ist zudem nicht ersichtlich, inwiefern die angefochtene Sondersteuer geradezu konfiskatorisch wirken soll.
Der angefochtene Entscheid ist mithin nicht zu beanstanden. Damit ist die als Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu behandelnde staatsrechtliche Beschwerde abzuweisen.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die unterliegenden Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird als Verwaltungsgerichtsbeschwerde entgegengenommen und abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Steueramt und dem Verwaltungsgericht, 2. Kammer, des Kantons Aargau sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 8. Dezember 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: