Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.424/2002 /leb

Urteil vom 10. März 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Hungerbühler, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
Eidgenössische Steuerverwaltung, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

X._____,
Beschwerdegegner,
Kantonales Steueramt Nidwalden, Postgebäude,
6371 Stans,
Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden, Steuerabteilung, Rathausplatz 1, 6371 Stans.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1999
(gesonderte Jahressteuer 1999),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts des Kantons Nidwalden, Steuerabteilung, vom 4. Februar 2002.

Sachverhalt:
A.
X._____ gab per 30. Juni 1999 seine selbständige Erwerbstätigkeit als Bauunternehmer auf. In den Jahren 1997 und 1998 hatte er beim Verkauf von Liegenschaften Gewinne von Fr. 215'120.– (1997) bzw. Fr. 205'975.– (1998) erzielt. Das Kantonale Steueramt Nidwalden (nachfolgend: Steueramt) addierte die beiden Gewinne und erhob darauf, ausgehend von einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. 421'000.–, am 28. Februar 2001 bei den Ehegatten X._____ für die direkte Bundessteuer eine einmalige Jahressteuer 1999 von Fr. 43'997.–.
B.
Die Einsprache gegen diese Veranlagung wies das Steueramt am 17. April 2001 ab. Massgebend für die Veranlagung der einmaligen Jahressteuer auf Kapitalgewinnen nach Art. 47 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (Bundessteuergesetz, DBG; SR 642.11) sei das Kreisschreiben Nr. 7 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 26. April 1993 (nachfolgend: Kreisschreiben Nr. 7; publiziert in ASA 62 S. 323 f.): Der Hinweis, dass die Jahressteuer für das Steuerjahr geschuldet werde, in dem die entsprechenden, ausserordentlichen Einkünfte zugeflossen seien, ändere nichts an der bisherigen Regelung, dass alle solchen ausserordentlichen Einkünfte der Bemessungs- und Veranlagungsperiode addiert und einer besonderen Jahressteuer unterworfen würden.
C.
Die Steuerabteilung des Verwaltungsgerichts des Kantons Nidwalden (nachfolgend: Verwaltungsgericht) hiess die dagegen erhobene Beschwerde am 4. Februar 2002 gut und wies die Sache zur Neubeurteilung bzw. Neuver-

anlagung an die Einspracheinstanz zurück: Wenn Einkommenselemente in zwei Jahren anfallen, seien getrennt für jedes Steuerjahr (Kalenderjahr) zwei Sonderveranlagungen vorzunehmen.
D.
Dagegen erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung am 30. August 2002 Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid des Verwaltungsgerichts aufzuheben und die Veranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 421'000.– und einem Steuerbetrag von Fr. 43'997.– unter Kostenfolge für die Beschwerdegegner zu bestätigen. Wie bereits in Art. 43 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (Bundessteuerbeschluss 1940, BdBSt) gehe es in Art. 47 DBG darum, die Bemessungslücke für ausserordentliche Einkünfte zu schliessen. Da nach bisheriger bundesgerichtlicher Praxis die infolge Beendigung der Steuerpflicht oder bei Vornahme einer Zwischenveranlagung in eine Bemessungslücke fallenden ausserordentlichen Einkünfte gesamthaft einer Jahressteuer unterlagen, habe dasselbe auch für die Bemessung der Jahressteuer gemäss Art. 47 DBG zu gelten, welcher nur als logische Weiterführung dieser Regelung verstanden werden könne. Der wahre Sinn von Art. 47 DBG ergebe sich nicht aus dem reinen Wortlaut, sondern erst durch die systematische Einbettung dieser Bestimmung in die für die Steuerperiode 1999/2000 noch als Hauptvariante geltende zweijährige Vergangenheitsbemessung.
Implizit zeigten die Gesetzesmaterialien auf, dass die Formulierung des Art. 47 Abs. 1 DBG nicht den wahren gesetzgeberischen Willen wiedergebe.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid ist ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 DBG). Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist zu deren Erhebung legitimiert (Art. 103 lit. b OG in Verbindung mit Art. 5 und 17 der Organisationsverordnung für das Eidgenössische Finanzdepartement vom 11. Dezember 2000; SR 172.215.1). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (vgl. Art. 106 und 108 OG).
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Hat - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, sofern diese nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erfolgt ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Es wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an, ist in Abgabestreitigkeiten weder an die Begehren noch an deren Begründung gebunden (Art. 114 Abs. 1 OG) und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 34 E. 1c S. 37).
2.
2.1 Im System der Vergangenheitsbemessung ist bei Beendigung der Steuerpflicht oder bei Zwischenveranlagungen eine besondere Jahressteuer für ausserordentliche Einkünfte notwendig, weil diese sonst in eine systembedingte Bemessungslücke fallen und damit unbesteuert bleiben würden.
Bis Ende 1994 schloss Art. 43 BdBSt die Bemessungslücke: neben der Steuer vom übrigen Einkommen war "eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f, zu dem Steuersatze geschuldet, der sich für dieses Einkommen allein ergibt".
Seit 1995 unterliegen "die bei Beendigung der Steuerpflicht oder bei einer Zwischenveranlagung nicht oder noch nicht für eine volle Steuerperiode als Einkommen besteuerten Kapitalgewinne nach Art. 18 Abs. 2 DBG, Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, Einkünfte aus Lotterien oder lotterieähnlichen Veranstaltungen, Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit oder für die Nichtausübung eines Rechtes (...) für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, gesamthaft einer vollen Jahressteuer zu dem Satze, der sich für diese Einkünfte allein ergibt" (Art. 47 Abs. 1 DBG). "Die Jahressteuer nach Absatz 1 wird für das Steuerjahr festgesetzt, in dem die entsprechenden Einkünfte zugeflossen sind. Für die Bestimmung des Steuersatzes werden diese Einkünfte zusammengerechnet" (Abs. 4).
2.2 Wie Sonderveranlagungen auf Grund von Art. 47 DBG vorzunehmen sind, ist auf dem Weg der Geset-

zesauslegung zu ermitteln. Deren Ziel ist es, den Sinngehalt einer Norm zu ergründen. Auszugehen ist dabei vom Wortlaut der auszulegenden Bestimmung, doch kann dieser nicht allein massgebend sein, namentlich wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt. Vielmehr muss nach der wahren Tragweite des Wortlauts gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente, wie namentlich Entstehungsgeschichte und Zweck der Norm. Wichtig ist auch die Bedeutung, welche der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatikalische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifellos eine sachlich richtige Lösung ergab (BGE 125 II 177 E. 3 S. 179; 124 II 372 E. 5 S. 376, mit Hinweisen).

2.3 Das Verwaltungsgericht stützte sich auf den Wortlaut von Art. 47 Abs. 1 DBG: Dem lasse sich klar entnehmen, "dass sämtliche im Rahmen der Sonderveranlagung zu erfassenden Einkommenselemente für das Steuerjahr, in welchem sie zugeflossen sind, gesamthaft einer vollen Jahressteuer zu dem Satz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt, unterliegen". Daraus ergebe sich, dass "nicht sämtliche Einkommenselemente der Bemessungs- und Steuerperiode gesamtheitlich zu addieren sind, sondern pro Steuerjahr lediglich diejenigen Einkommenselemente in ihrer Gesamtheit zusammenzurechnen sind, welche in diesem auch zugeflossen sind, womit die Sonderveranlagung als beschränkt auf ein Steuerjahr (Kalenderjahr) zu verstehen ist. Dies bringt mit sich, dass in Fällen, in denen zu erfassende Einkommenselemente nicht nur in einem Jahr, sondern in zwei Jahren angefallen sind, zwei Sonderveranlagungen - eine für jedes Steuerjahr mit den entsprechenden Einkommenselementen - zu ergehen haben".

2.4 Nach Ansicht der Eidgenössischen Steuerverwaltung wird "mit der in Artikel 47 vorgesehenen Jahressteuer nur fortgesetzt, was schon bisher galt. [...]Der Hinweis, dass die Jahressteuer für das Steuerjahr geschuldet wird, in dem die entsprechenden, ausserordentlichen Einkünfte zugeflossen sind, ändert nichts an der bisherigen Regelung, dass alle solchen ausserordentlichen Einkünfte der Bemessungs- und Veranlagungsperiode addiert und einer besonderen Jahressteuer unterworfen werden; diese ist zum Satz zu berechnen, der sich aus diesen ausserordentlichen Einkünften allein ergibt (vgl. Art. 47 Abs. 4 letzter Satz)" (Kreisschreiben Nr. 7 S. 12).

Dieser Auslegung hat sich ein Teil der Lehre angeschlossen (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 47 N. 1); andere distanzieren sich "von dieser Auslegung contra legem" (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 47 N. 25, mit Hinweisen).

3.

3.1 Die Entwürfe des Bundesrats im Jahr 1983 für ein Steuerharmonisierungsgesetz (StHG; SR 642.14) und ein neues Bundessteuergesetz (DBG) basierten auf einem vollständigen Systemwechsel. Mit der Einführung des Steuerharmonisierungsgesetzes und dem Wechsel vom Bundessteuerbeschluss 1940 zum Bundessteuergesetz beabsichtigte der Bundesrat eine "Vereinheitlichung der zeitlichen Bemessung für natürliche und juristische Personen auf der Grundlage der sog. einjährigen Postnumerando-Methode" (Botschaft vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III S. 4 f.).

In den eidgenössischen Räten war die Frage der zeitlichen Bemessung jedoch heftig umstritten. In der parlamentarischen Beratung setzte sich entgegen dem bundesrätlichen Vorschlag als Grundsatz die (bisherige) Vergangenheitsbemessung mit zweijähriger Steuerperiode durch (vgl. Art. 40 DBG, Art. 15 StHG). Als Kompromiss wurde den Kantonen frei gestellt, die Gegenwartsbemessung mit einjähriger Steuerperiode festzulegen (vgl. Art. 41 in Verbindung mit Art. 208 ff. DBG, Art. 16 StHG), so dass nun zwei unterschiedliche Systeme nebeneinander bestehen.

Aus der Gesetzesberatung geht hervor, dass man am bisher praktizierten zeitlichen Bemessungssystem nach dem Vorbild des Bundessteuerbeschlusses 1940 festhalten wollte (vgl. u.a. Ständerat Stucki, Amtl.Bull. SR 1986 S. 143; Nationalrat Müller-Wiliberg, Amtl.Bull. NR 1989 S. 738).

3.2 Der Gesetzgeber beschränkte sich bei Kapitalgewinnen anlässlich der Beendigung der Steuerpflicht oder bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit darauf, das alte System von Art. 43 BdBSt wieder aufzunehmen.

Die Besteuerung wurde allerdings nicht mehr auf die buchführungspflichtigen Unternehmen beschränkt, sondern auf alle Kapitalgewinne ausgeweitet (Art. 18 Abs. 2 DBG). Auch erfasst Art. 47 DBG neben den Gewinnen aus selbständiger Erwerbstätigkeit Einkünfte, die vorher bei Beendigung der Steuerpflicht oder Vornahme einer Zwischenveranlagung einer Besteuerung entgangen waren (Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, Einkünfte aus Lotterien oder lotterieähnlichen Veranstaltungen, Entschädigungen für die Aufgabe oder

Nichtausübung einer Tätigkeit oder für die Nichtausübung eines Rechtes).
3.3 Der besonderen Jahressteuer nach Art. 43 BdBSt sind neben den eigentlichen Liquidationsgewinnen alle in der Berechnungs- und der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinne und verbuchten Wertvermehrungen unterworfen, so dass sie die Bedeutung einer steuerlichen Schlussabrechnung über die in den letzten Jahren der Betriebsführung aufgelösten, bisher nicht als Gewinn versteuerten Reserven erhält (Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, Art. 43 N. 2).
Diese Gewinne unterliegen sogar dann der Sonderbesteuerung, wenn sie nicht unmittelbar mit der Liquidation zusammenhängen und zu einem Zeitpunkt erzielt worden sind, in dem der Geschäftsinhaber noch gar nicht an eine Geschäftsaufgabe dachte (Masshardt, a.a.O., Art. 43 N. 9).
3.4 In diese Schlussabrechnung werden alle Gewinne, die im Zusammenhang mit der Geschäftsaufgabe stehen, einbezogen, d.h. neben dem eigentlichen Liquidationsgewinn auch die in der Berechnungsperiode erzielten Kapitalgewinne und verbuchten Wertvermehrungen (vgl. Masshardt, a.a.O., Art. 43 N. 9). Gleichzeitig können auch die damit verbundenen Ausgaben (Liquidationskosten, Liquidationsverluste, Verluste aus der Veranlagungs- und Steuerperiode) abgezogen werden (vgl. Masshardt, a.a.O., insbesondere N. 11 und 15 zu Art. 43). Erst das Schlussergebnis der so ermittelten Endabrechnung ist steuerbar.
Dies ermöglicht die Besteuerung der Pflichtigen nach Massgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. Art. 46 aBV bzw. Art. 127 Abs. 2 BV), was auch erklärterweise Ziel des Gesetzgebers für die Sonderveranlagung nach Art. 47 DBG war (vgl. Botschaft, BBl 1983 III S. 106).
Eine solche steuerliche Endabrechnung wäre nicht möglich, wenn die im Zusammenhang mit der Liquidation stehenden Kapitalgewinne in verschiedenen Jahren erfasst und je für sich besteuert würden, wie es das Verwaltungsgericht im angefochtenen Entscheid wollte.
3.5 In Weiterführung von Art. 43 BdBSt (vgl. BGE 126 II 473 E. 3b S. 475, mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil 2A.477/2000 vom 11. Juni 2001 E. 2b; Kreisschreiben Nr. 7; Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., Art. 47 N. 1; Marco Duss/Daniel Schär, in Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Basel 2000, Art. 47 DBG N. 3; Danielle Yersin, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, in ASA 67 S. 97 ff., S. 112) unterliegt deshalb der Sonderveranlagung gemäss Art. 47 DBG der Liquidationsgewinn im genannten umfassenden Sinn, der alle Kapitalgewinne nach Art. 18 Abs. 2 DBG und mit der Liquidation zusammenhängenden Einkommenszu- und -abgänge einschliesst.
Im Gegensatz zu den andern in Art. 47 Abs. 1 DBG genannten Einkünften (Lotteriegewinnen, Kapitalabfindungen, Entschädigungen) kann sich der zu besteuernde Liquidationsgewinn somit aus mehreren Teilgewinnen und Verlusten zusammensetzen (zu den Abzügen vgl. Locher, a.a.O., Art. 47 N. 18), die zu unterschiedlichen Zeitpunkten erzielt werden. Als zugeflossen gilt dieser Liquidationsgewinn im Steuerjahr, in dem die Liquidation beendet wird (vgl. Art. 47 Abs. 1 am Ende und Abs. 4 Satz 1 DBG).
Die Steuerverwaltung hatte deshalb richtigerweise die in den Jahren 1997 und 1998 erzielten Verkaufsgewinne als Teile der steuerlichen Schlussabrechnung - deren Berechnung unbestritten ist - im Steuerjahr ihres Zuflusses mit der Jahressteuer 1999 erfasst.
4.
4.1 Demnach erweist sich die Auslegung des Verwaltungsgerichts als bundesrechtswidrig. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist deshalb gutzuheissen, das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 4. Februar 2002 aufzuheben und der Einsprache-Entscheid des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 17. April 2001 zu bestätigen.
4.2 Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdegegnern unter Solidarhaft aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG). Über Kosten und Entschädigung im vorinstanzlichen Verfahren hat das Verwaltungsgericht neu zu entscheiden (Art. 157 und Art. 159 Abs. 6 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Nidwalden, Steuerabteilung, vom 4. Februar 2002 aufgehoben und der Einsprache-Entscheid des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 17. April 2001 bestätigt.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird den Beschwerdegegnern unter Solidarhaft auferlegt.

3.
Das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden, Steuerabteilung, hat über die Verlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens neu zu befinden.
4.
Dieses Urteil wird den Parteien, dem Kantonalen Steueramt Nidwalden und dem Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden, Steuerabteilung, schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 10. März 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: