Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.557/2001/sch

Urteil vom 11. Juli 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Fux.

A.G._____ und B.G._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch TBO Treuhand AG, Steinstrasse 21, 8036 Zürich,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Direkte Bundessteuer, Waltersbachstrasse 5, 8090 Zürich,
Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, Steinstrasse 21, Postfach, 8090 Zürich.

ausserordentliche Einkünfte 1998
(Direkte Bundessteuer 1997/98),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom
9. November 2001.

Sachverhalt:
A.
A.G._____ ist Aktionär der X._____ AG mit Sitz in Baar. In dem am 31. März 1998 endenden Geschäftsjahr wies die Gesellschaft einen Geschäftsgewinn von Fr. 2'502'513.99 aus. An der Generalversammlung vom 10. September 1998 wurde beschlossen, den Aktionären eine per 30. November 1998 zahlbare Dividende in der Höhe von Fr. 2'500'000.– auszurichten; bis dahin hatte die Gesellschaft seit ihrer Gründung im Jahr 1993 trotz erheblicher Gewinne nie eine Dividende ausgeschüttet. A.G._____ erhielt pro 1997/1998 aufgrund seiner Beteiligung von 17 Prozent am Aktienkapital eine Dividende von Fr. 425'000.–.
B.
Der Kanton Zürich ist per 1. Januar 1999 bei den natürlichen Personen von der zweijährigen Pränumerando- zur einjährigen Postnumerando-Besteuerung übergegangen (vgl. Art. 41 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG; SR 642.11). Die Jahre 1997 und 1998 fielen damit in eine Bemessungslücke. Das Kantonale Steueramt Zürich qualifizierte die in dieser Periode an A.G._____ ausbezahlte Dividende indessen als ausserordentliche Einkünfte im Sinne von Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG und unterwarf sie mit Einspracheentscheid vom 29. November 2000 einer Jahressteuer.
C.
Gegen diesen Entscheid erhoben die Eheleute A.G._____ und B.G._____ Beschwerde an die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich. Mit Entscheid vom 9. November 2001 wies diese die Beschwerde ab.
D.
A.G._____ und B.G._____ haben am 13. Dezember 2001 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben. Sie beantragen, der Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission sei aufzuheben, eventuell sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, subeventuell sei nur der die übliche Ausschüttungsquote übersteigende Anteil der Dividende einer Jahressteuer zu unterwerfen.

Die Bundessteuer-Rekurskommission und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung der Beschwerde. Den gleichen Antrag stellt die Eidgenössische Steuerverwaltung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Die Beschwerdeführer machen zunächst geltend, der Dividendenbeschluss der X._____ AG sei im Verlauf des Jahres 1998 gefällt worden, bevor am 9. Oktober 1998 das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer geändert worden sei. Mit dieser nicht voraussehbaren Gesetzesänderung seien nachträglich Sachverhalte als steuerbegründend erklärt worden, welche vorher steuerfrei gewesen seien. Darin liege ein Verstoss gegen das verfassungsrechtlich garantierte Rückwirkungsverbot.
1.1 Nach der ursprünglichen Fassung von Art. 218 DBG war für den Wechsel der zeitlichen Bemessung gemäss Art. 41 DBG das sogenannte Differenzsteuerverfahren vorgesehen. Danach wurde die Einkommenssteuer für die erste Steuerperiode nach dem Wechsel nach altem und nach neuem Recht provisorisch veranlagt. War die nach neuem Recht berechnete Steuer höher, so wurde diese, andernfalls die nach altem Recht berechnete Steuer geschuldet. Vorbehalten blieb die Besteuerung ausserordentlicher Erträge nach altem Recht. Diese Regelung wurde mit Gesetzesnovelle vom 9. Oktober 1998 durch das sogenannte Jahressteuerverfahren ersetzt. Gemäss diesem System wird die Steuer für die erste Steuerperiode nach dem Wechsel nach neuem Recht veranlagt, wobei ausserordentliche Einkünfte, die in den beiden Vorjahren erzielt worden sind, einer vollen Jahressteuer unterliegen (Art. 218 Abs. 1 und 2 DBG in der revidierten Fassung). Diese neue Regelung sollte nach ausdrücklicher Vorschrift erstmals ab dem 1. Januar 1999 gelten (Art. 218 Abs. 7 DBG).
1.2 Nach Art. 191 BV sind Bundesgesetze für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend. Falls die kurzfristige Inkraftsetzung des revidierten Art. 218 DBG tatsächlich eine unzulässige Rückwirkung zur Folge gehabt haben sollte, wie die Beschwerdeführer behaupten, wäre sie vom Bundesgesetzgeber (mit)gewollt und daher für das Bundesgericht verbindlich. Allerdings beinhaltet Art. 218 DBG in seiner neuen Fassung für sich allein noch keine Rückwirkung, auch keine unechte; es braucht hierfür zusätzlich den Entscheid des kantonalen Gesetzgebers, auf die einjährige Postnumerando-Besteuerung überzugehen, wobei sich für diesen allenfalls die Frage stellen könnte, ob die Übergangsfrist zu kurz ist. Im vorliegenden Fall hatte der zürcherische Gesetzgeber indessen diesen Entscheid bereits getroffen, als der Bundesgesetzgeber die betreffenden Übergangsbestimmungen änderte, denn das neue Steuergesetz, das den Wechsel der zeitlichen Bemessung vorsah, datiert vom 8. Juni 1997. Der Entscheid des Kantons Zürich, sein neues Steuergesetz auf den 1. Januar 1999 in Kraft zu setzen (vgl. § 285 des Gesetzes), war denn auch der Grund für die Eile des Bundesgesetzgebers, wobei damals allerdings das Problem der Abziehbarkeit der
während der Bemessungslücke angefallenen ausserordentlichen Aufwendungen (vgl. dazu Art. 218 Abs. 4 und 5 DBG) im Vordergrund stand (vgl. den Wortlaut der Parlamentarischen Initiative Hegetschweiler, die Anlass zur Gesetzesänderung gab, sowie den Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats hierzu in: BBl 1998 4929 ff.; im Folgenden: WAK-Bericht). Der Bundesgesetzgeber entschied somit in Kenntnis der besonderen Situation des Kantons Zürich, weshalb eine allfällige Verletzung des Rückwirkungsverbots ihm anzulasten und damit vom Bundesgericht zu respektieren wäre.
1.3 Im Übrigen könnte von einer unerlaubten echten Rückwirkung nicht gesprochen werden. Eine solche ist im Steuerrecht nur dann gegeben, wenn die Rechtsfolge der Steuerpflicht an Sachverhalte anknüpft, die sich vor dem Inkrafttreten des Gesetzes verwirklicht haben, nicht aber dann, wenn lediglich der Umfang der Steuerpflicht nach Tatsachen bestimmt wird, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes eingetreten sind (BGE 119 V 200 E. 5 c/dd S. 206; 104 Ib 205 E. 6 S. 219, mit Hinweisen). Im vorliegenden Fall wurde beim Wechsel der zeitlichen Bemessung bzw. durch Art. 218 Abs. 2 DBG kein neuer Steuertatbestand geschaffen, waren doch Dividenden im Bundessteuerrecht stets der Einkommenssteuer unterworfen (vgl. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 21 Abs. 1 lit. c des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer).
1.4 Selbst wenn Art. 218 DBG in der neuen Fassung nicht anwendbar wäre, hätte das nicht zur Folge, dass die streitige Dividende nicht besteuert würde; vielmehr würde sie in diesem Fall nach dem in der ursprünglichen Fassung des Gesetzes vorgesehenen Differenzsteuerverfahren, also im Ergebnis jedenfalls zumindest zur Hälfte, besteuert (vgl. Dieter Weber, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerecht, Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, N. 18 zu Art. 206 DBG). Falls die Dividende zu den in Art. 218 aDBG vorbehaltenen ausserordentlichen Erträgen zu zählen ist, wäre sie auch

nach bisherigem Recht sogar voll steuerbar:

Nach Art. 9 Abs. 1 der Verordnung vom 16. September 1992 über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen (SR 642.117.1; im Folgenden: Verordnung) in der ursprünglichen Fassung (AS 1992 1820) werden bei einem Übergang eines Kantons zur einjährigen Veranlagung nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die direkten Bundessteuer, wie er hier gegeben ist, die in den beiden letzten Jahren vor dem Wechsel erzielten, in Art. 47 DBG genannten Einkünfte sowie, in sinngemässer Anwendung von Art. 206 Abs. 3 DBG, andere ausserordentliche Erträge separat veranlagt. Ausserordentliche Dividenden sind dort zwar nicht ausdrücklich aufgeführt. Wie das Bundesgericht indessen in einem Fall mit ähnlich gelagerter Problematik kürzlich erkannt hat - es ging um den Umzug eines Steuerpflichtigen von einem Kanton mit zweijähriger Vergangenheitsbemessung in einen Kanton mit einjähriger Gegenwartsbemessung (vgl. Art. 12 der Verordnung in der ursprünglichen Fassung) -, zählt Art. 47 DBG die Sonderveranlagungstatbestände nicht abschliessend auf, jedenfalls soweit er in Verbindung mit Art. 12 der Verordnung Anwendung findet. Das Bundesgericht erwog, der Umzug in einen andern Kanton mit einem andern System der zeitlichen
Bemessung stelle keine derart einschneidende Veränderung dar wie die Beendigung der Steuerpflicht oder die Zwischenveranlagungstatbestände, auf welche Regelfälle Art. 47 DBG zugeschnitten sei. Ausserordentliche Dividenden (in jenem Fall handelte es sich um Gratisaktien) seien sowohl nach dem System der Vergangenheitsbemessung als auch nach jenem der Gegenwartsbemessung vollumfänglich zu versteuern. Deshalb dürfe der Wechsel vom einen zum anderen System, der das Steuerobjekt bzw. den Umfang der Steuerpflicht ohnehin nicht berühre, nicht zur Steuerbefreiung solcher Einkünfte führen, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz in einen andern Kanton verlege. Ein anderes Ergebnis wäre mit den Grundsätzen der rechtsgleichen Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar (Urteil 2A.124/2001 vom 7. Dezember 2001, E. 3.3, 3.4).

Diese Überlegungen gelten auch im vorliegenden Fall: Ob der Wechsel der zeitlichen Bemessung auf den Umzug des Steuerpflichtigen in einen andern Kanton oder auf den Entschluss eines Kantons zurückzuführen ist, sein Steuersystem gemäss Art. 41 DBG zu ändern, läuft auf das Gleiche hinaus. In beiden Fällen hat die Frage der Berücksichtigung ausserordentlicher Erträge nichts mit einer Veränderung der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu tun und werden Steuerobjekt und Umfang der Steuerpflicht durch den Systemwechsel nicht berührt. Es rechtfertigt sich daher auch im Zusammenhang mit Art. 9 der Verordnung (in der ursprünglichen Fassung), die Aufzählung in Art. 47 DBG als nicht abschliessend zu betrachten. Ist somit der Begriff der ausserordentlichen Erträge in Art. 218 aDBG im Ergebnis nicht anders auszulegen als jener der ausserordentlichen Einkünfte in der heute geltenden Fassung dieser Bestimmung, so sind die Beschwerdeführer durch die Anwendung des neuen Rechts nicht schlechter gestellt, als wenn das alte Recht angewendet worden wäre. Die Rüge der Verletzung des Rückwirkungsverbots fällt daher ins Leere.
2.
Nach Art. 218 DBG wird die Einkommenssteuer der natürlichen Personen für die erste Steuerperiode nach dem Wechsel gemäss Art. 41 DBG nach neuem Recht veranlagt (Abs. 1). Ausserordentliche Einkünfte, die in den beiden Vorjahren oder in einem Geschäftsjahr erzielt werden, das in diesen Jahren abgeschlossen wird, unterliegen für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahressteuer zu dem Satz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt (Abs. 2). Als ausserordentliche Einkünfte gelten insbesondere Kapitalleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne sowie, in sinngemässer Anwendung von Art. 206 Abs. 3 DBG, ausserordentliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Abs. 3).

Streitig ist, ob die Dividende in der Höhe von Fr. 425'000.–, welche die X._____ AG am 30. November 1998 an A.G._____ ausbezahlte, eine solche ausserordentliche Einkunft darstellt.
2.1 In Art. 218 Abs. 3 DBG wird die erstmalige Ausschüttung einer Dividende nicht ausdrücklich erwähnt. Indessen ergibt sich aus dem Wortlaut der Bestimmung, dass die darin enthaltene Aufzählung der ausserordentlichen Einkünfte (sie wird mit "insbesondere" eingeleitet) nicht abschliessenden, sondern bloss beispielhaften Charakter hat (Weber, a.a.O., N. 33 zu Art. 218 DBG).

Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 6 der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend den Übergang von der zweijährigen Pränumerando- zur einjährigen Postnumerando-Besteuerung bei natürlichen Personen kann die

Ausserordentlichkeit der Einkünfte aus folgenden Kriterien abgeleitet werden:
- aus der Einmaligkeit einer Leistung; prinzipiell sind alle einmaligen Einkünfte ausserordentlicher Natur (Beispiele: Lotteriegewinne, Entschädigungen für die Aufgabe oder die Nichtausübung einer Tätigkeit, aperiodische Vermögens- erträge, Liquidationsgewinne);

- aus der Ausserordentlichkeit eines Einkommens, das seiner Natur nach regelmässig fliesst (Beispiele: ausserordentliche Dividende, ausserordentliche Abfindungen für spezielle Leistungen, ausserordentliche Gratifikationen);
- aus einer Änderung in der Verbuchung von Einkommensquellen (Beispiele: Auflösen von Rückstellungen im Anschluss an einen Wechsel der Verbu- chungsmethode oder Unterlassen von geschäftsmässig begründeten Ab- schreibungen und Provisionen).
Gemäss Kreisschreiben können diese Kriterien auch untereinander verknüpft sein; anderseits kann im Rahmen der Qualifizierung von ausserordentlichen Einkünften auch der Tatsache Rechnung getragen werden dass der Steuerpflichtige imstande ist, die Umstände der Ausrichtung seines Einkommens zu beeinflussen und er somit die Bemessungslücke ausnützen kann (Kreisschreiben Nr. 6 vom 20. August 1999, Ziff. 252). Demgegenüber stellt laut Weber (a.a.O., N. 33) das Abstellen auf die Höhe der Einkünfte kein taugliches Kriterium dar; so könne beispielsweise eine ausserordentlich hohe Gratifikation durchaus als ordentliche Einnahme gelten, wenn ein ausserordentlich gutes Ergebnis die Grundlage für deren Ausrichtung bilde. Solche Einkünfte könnten in der Regel sowohl ordentlich als auch ausserordentlich sein. Die Abgrenzung habe im konkreten Fall zu geschehen.
2.2 Im Normalfall sind Dividenden nicht als aperiodische Vermögenserträge zu qualifizieren; vielmehr handelt es sich um ein Einkommen, das seiner Natur nach regelmässig fliesst. Anders kann es sich nach Auffassung der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats bei sogenannten Substanzdividenden verhalten, die aus thesaurierten Gewinnen früherer Perioden ausgerichtet werden (WAK-Bericht, a.a.O., S. 4939). Im vorliegenden Fall handelt es sich jedoch nicht um eine solche Dividende, wurde doch unbestrittenermassen nur der im Vorjahr erzielte Gewinn ausgeschüttet. Indessen geht die Vorinstanz zu Recht davon aus, dass ausserordentliches Einkommen auch in einem solchen Fall vorliegen kann, dann nämlich, wenn eine personenbezogene Aktiengesellschaft ihre Dividendenpolitik gerade in dem in die Bemessungslücke fallenden Jahr ändert. Es entspricht dem Sinn von Art. 218 DBG, dass der Steuerpflichtige beim Wechsel des Systems der zeitlichen Bemessung nicht davon soll profitieren können, dass er die Möglichkeit hat, den Anfall von Einkommen nach freiem Ermessen in die Bemessungslücke zu verschieben.
3.
Die Beschwerdeführer machen geltend, es treffe nicht zu, dass die Gesellschaft im Geschäftsjahr 1998 erstmals eine Dividende ausgeschüttet habe. Bereits im Geschäftsjahr 1994 sei eine Gratiskapitalerhöhung vorgenommen worden, was einer Dividendenausschüttung gleichkomme. In den folgenden Jahren seien zwar bis 1998 keine Dividenden ausbezahlt worden; dieser zeitweise Verzicht auf Dividendenausschüttung sei jedoch geschäftspolitisch begründet gewesen, indem der finanzielle Spielraum der neu gegründeten Gesellschaft für die in Aussicht genommenen Verpflichtungen habe aufrechterhalten und nicht durch Gewinnausschüttungen habe reduziert werden sollen. Im Übrigen habe A.G._____ mit einer Beteiligung von bloss 17 Prozent am Aktienkapital keinen massgeblichen Einfluss auf die Ausschüttungspolitik der X._____ AG gehabt.
3.1 Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz hat die X._____ AG in den Geschäftsjahren 1993/94 bis 1996/97 ununterbrochen frei verfügbare Gewinne im Gesamtbetrag von 5,8 Mio. Franken erzielt und thesauriert; einzig 1994 erfolgte eine Gratiskapitalerhöhung von Fr. 900'000.–, worin aus steuerlicher Sicht ebenfalls eine Gewinnausschüttung zu erblicken ist. Die Ertragslage der Gesellschaft hätte die Ausrichtung einer Dividende in jedem der folgenden Jahre erlaubt. Erst im Jahre 1998 wurde aber wieder eine Dividende ausbezahlt, und zwar gleich in der Höhe von Fr. 2'500'000.–. Darin ist ein klarer Bruch in der bisherigen Dividendenpolitik zu erblicken, was immer die Gründe hierfür waren. Ob das Absehen von der Ausrichtung einer Dividende in den Vorjahren geschäftspolitisch motiviert war, wie die Beschwerdeführer behaupten, kann unter diesen Umständen dahingestellt bleiben. Die Vorinstanz brauchte darüber auch keine Beweise abzunehmen. Immerhin sei bemerkt, dass die Unterlagen, welche die Beschwerdeführer zum Beweis des für Projekte in Israel und Brasilien benötigten Finanzbedarfs der X._____ AG (bzw. derer Tochtergesellschaften) eingereicht haben, nach den zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz nur ein sehr vages Bild darüber
ergeben, in welchem zeitlichen Rahmen und in welchem konkreten Umfang für die betroffenen Gesellschaf-

ten tatsächlich Liquiditätsreserven notwendig waren. Entscheidend ist jedoch so oder anders die fundamentale Änderung der Ausschüttungspolitik, die kaum zufällig gerade im Jahr der Bemessungslücke erfolgte. Sie spricht dafür, dass die streitige Dividende als ausserordentliche Einkunft zu qualifizieren ist. Dass die Gesellschaft auch in den Folgejahren eine Dividende ausrichtete, wie die Beschwerdeführer behaupten, vermag daran nichts zu ändern.
3.2 Was den Einfluss von A.G._____ auf die Dividendenpolitik der X._____ AG anbetrifft, trifft es zwar zu, dass eine Beteiligung von 17 Prozent normalerweise zur Beherrschung einer Aktiengesellschaft nicht ausreicht. Indessen hängt es grundsätzlich nicht von der Höhe der Beteiligung des begünstigten Aktionärs ab, ob eine Dividende als ausserordentliche Einkunft zu qualifizieren ist. Im Übrigen war A.G._____ auch im Verwaltungsrat der X._____ AG vertreten, bei der es sich aufgrund ihrer Aktionärs- und Verwaltungsstruktur um eine personenbezogene Aktiengesellschaft handelt. Als am 10. September 1998 die Ausschüttung einer Dividende beschlossen wurde, hielt A.G._____ zusammen mit zwei anderen Aktionären insgesamt 83 Prozent der Gesellschaftsaktien. Dieser sehr kleine Aktionärskreis beherrschte überdies deren Verwaltungsrat. Er hatte damit die Möglichkeit, die Dividendenpolitik der Gesellschaft namentlich auch unter steuerlichen Gesichtspunkten nach eigenem Gutdünken zu steuern und gegebenenfalls eine Bemessungslücke auszunützen. Da sämtliche Hauptaktionäre im massgebenden Zeitpunkt ihren Wohnsitz im Kanton Zürich hatten, wo das Jahr 1998 infolge des Übergangs zur einjährigen Postnumerando-Besteuerung in eine solche
Lücke fiel, liefen ihre Interessen insoweit parallel. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz die von der X._____ AG im Bemessungslückenjahr 1998 - abweichend von der früheren Politik - ausgeschüttete Dividende bei den Beschwerdeführern als ausserordentliche Einkunft gemäss Art. 218 Abs. 2 und 3 DBG mit einer separaten Jahressteuer belegte.
3.3 Mit dem Subeventualbegehren beantragen die Beschwerdeführer, dass lediglich der die übliche Ausschüttungsquote übersteigende Anteil der Dividende der Jahressteuer zu unterwerfen sei. Für eine solche Reduktion besteht indessen keine Grundlage. Im Übrigen wäre nicht ersichtlich, nach welchen Kriterien die "übliche Ausschüttungsquote" zu ermitteln wäre, nachdem in den Vorjahren trotz vorhandener Mittel überhaupt keine Dividende ausgeschüttet worden war.
4.
Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 153, 153a und 156 Abs. 1 OG). Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird den Beschwerdeführern auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich, Abteilung Direkte Bundessteuer, und der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 11. Juli 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: