Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.189/2003/bmt
2A.329/2003

Urteil vom 13. April 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Matter.

Parteien
X._____ (Eheleute),
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Rechtsdienst, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, Militärstrasse 36, Postfach, 8021 Zürich.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern 1998, ausserordentliche Einkünfte,

Staatsrechtliche Beschwerde und Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 21. Mai 2003.

Sachverhalt:
A.
Dr. X._____ ist selbständiger Rechtsanwalt in Zürich. Für das Geschäftsjahr 1996 deklarierte er Nettoeinkünfte von Fr. 120'341.–, für 1997 Fr. 47'824.– und für 1998 Fr. 769'646.–.

Mit Einschätzungsentscheid vom 23. Mai 2001 veranlagte das kantonale Steueramt Zürich die Eheleute X._____ für die Staats- und Gemeindesteuern 1998 mit einem ausserordentlichen Einkommen von Fr. 617'000.–, das es der separaten Jahressteuer unterwarf. Es befand, die im Lückenjahr erzielten, gegenüber den Vorjahren um ein Vielfaches gesteigerten Honorarerträge beruhten in der Höhe des erfassten Betrages nicht auf den für selbständige Berufe üblichen Einkommensschwankungen, sondern auf einer einmaligen und grundlegenden Änderung des Fakturierungssystems: Während Teilabrechnungen in den Vorperioden nur ausnahmsweise und auf besonderen Wunsch eines Klienten erfolgt waren, wurden am 31. Dezember 1998 alle noch nicht beendeten Mandate zwischenabgeschlossen, was zu den entsprechenden Zusatzeinkünften in der Bemessungslücke führte.

In teilweiser Gutheissung der Einsprache der Eheleute X._____ reduzierte das Steueramt ihr ausserordentliches Einkommen am 9. Januar 2002 auf Fr. 571'000.–. Dabei ging es vom Debitorenstand per Ende 1998 (Fr. 652'786.45) aus, wovon es diejenigen Forderungen in Abzug brachte, welche ordentlicherweise bereits im Laufe des Jahres 1998 in Rechnung gestellt worden wären, ebenso wie die anteiligen Mehrwertsteuern und Delkredere-Rückstellungen.

Gegen den Einspracheentscheid erhoben die Eheleute X._____ erfolglos Rekurs an die Steuerrekurskommission I und danach Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich. Sie machten geltend, die Art der Geschäftsführung und der Rechnungstellung sei 1998 materiell nicht geändert worden. Weiterhin sei

nach der Soll-Methode ohne Ausweis angefangener Arbeiten abgerechnet worden. Die Zwischenabrechnungen seien wegen der Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes auf den 1. Januar 1999 notwendig geworden. Wenn die Klienten für die im Jahr 1998 erbrachten Leistungen nicht mehr in den Genuss des bisherigen günstigeren Steuersatzes gekommen wären, hätte dies u.a. eine Verletzung der anwaltlichen Sorgfaltspflicht bedeutet. Die erzielten Mehreinnahmen seien demnach ausnahmslos als ordentliche Erträge des Jahres 1998 anzuerkennen. Weder die Steuerrekurskommission I noch das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich folgten dieser Betrachtungsweise.
B.
Am 10. Juli 2003 haben die Eheleute X._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde und staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht eingereicht. Sie beantragen, den Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. Mai 2003 aufzuheben. Sie vertreten weiterhin die Auffassung, sämtliche Einkünfte des Geschäftsjahres 1998 seien als ordentlich einzustufen und somit nicht separat zu besteuern. Eventuell sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Das kantonale Steueramt und das Verwaltungsgericht sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerden, soweit darauf einzutreten sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Die mit einer Rechtsschrift erhobenen Beschwerden betreffen die gleichen Parteien, richten sich gegen denselben Entscheid und werfen grösstenteils übereinstimmende Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich deshalb, sie gemeinsam zu behandeln und zu diesem Zweck die Verfahren zu vereinigen.
2.
Die Beschwerdeführer rügen eine verfassungs- bzw. bundesrechtswidrige Auslegung des Begriffes der äusserordentlichen Einkünfteğemäss Art. 69 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG; SR 642.14) vom 14. Dezember 1990 sowie den entsprechenden kantonalrechtlichen Bestimmungen (§ 275 des zürcherischen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 und §§ 1 u. 2 der Verordnung des zürcherischen Regierungsrates über den Vollzug von Art. 69 StHG vom 14. Oktober 1998). Zum Verhältnis zwischen diesen Bestimmungen hat das Bundesgericht in einem Urteil vom 16. September 2003 (2P.202/2002/2A.455/2002 E. 2) Folgendes festgehalten:
2.1 Gemäss Art. 69 Abs. 2 StHG unterliegen ausserordentliche Einkünfte, die in der Steuerperiode vor dem Wechsel der zeitlichen Bemessung erzielt wurden, für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahressteuer. Nach Abs. 3 dieser Vorschrift gelten als ausserordentliche Einkünfte insbesondere Kapitalleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne sowie ausserordentliche Erträge aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

Am 1. Januar 1999 wurde Art. 69 StHG für die Erhebung der Zürcher Staats- und Gemeindesteuern verbindlich. Ab diesem Zeitpunkt verfügte der Kanton Zürich über keine Kompetenz mehr, von den zwingenden bundesrechtlichen Vorgaben abzuweichen. Insbesondere konnte er die Besteuerung der ausserordentlichen Einkünfte nicht mehr - wie in § 275 StG/ZH vorgesehen - in der Übergangsperiode abschliessend nach dem Enumerationsprinzip regeln. Insoweit war diese kantonale Bestimmung nunmehr harmonisierungswidrig und in dem Masse unwirksam, als sie die derogatorische Kraft des Bundesrechts verletzte. Demgemäss war der Regierungsrat aufgerufen, durch Erlass einer Vollzugsverordnung Art. 69 StHG für das kantonale Recht zu übernehmen.
2.2 Vorliegend sind somit Fragen streitig, die den kantonalen Nachvollzug von verbindlichem Bundesrecht betreffen. § 275 StG/ZH bzw. § 2 der regierungsrätlichen Verordnung sind hier nicht als selbständiges kantonales Recht, sondern als Ausführungsrecht zu detailliert ausgestaltetem Bundesrecht zur Anwendung gelangt. Somit ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 StHG zulässig, deren Eintretensvoraussetzungen hier erfüllt sind. Auf die staatsrechtliche Beschwerde kann dagegen nicht eingetreten werden (vgl. Art. 84 Abs. 2 OG; BGE 128 II 56 E. 1c S. 59 f.).
3.
3.1 In Bezug auf den Begriff der äusserordentlichen Einkünfteweichen Art. 69 Abs. 3 StHG und § 275 StG/ZH, wie er gemäss § 2 der regierungsrätlichen Vollzugsverordnung mit Blick auf die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben anzuwenden ist (Urteil 2P.202/2002/ 2A.455/2002, E. 2), nicht voneinander ab. Mit der Sonderbe-

steuerung zu erfassen sind nicht nur einmalig ausgerichtete Erträge. So hat das Bundesgericht in einem in StE 2002 B 65.4 11 veröffentlichten Urteil vom 11. Juli 2002 entschieden, dass als aperiodische Vermögenserträge unter Umständen selbst solche Einkünfte zu qualifizieren sind, die ihrer Natur nach regelmässig fliessen, z.B. Dividenden. Die streitigen Einkünfte müssen auch nicht aus einer neuen Quelle fliessen.
3.2 Steuerbar sind ebenfalls Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, soweit sie ausserordentlich sind. Es gibt keinen Grund, nur aperiodische Vermögenserträge der besonderen Jahressteuer zu unterwerfen, nicht aber ausserordentliche Erwerbseinkünfte. Dabei ist nicht erforderlich, dass der Zeitpunkt des Honorarzuflusses absichtlich in die Bemessungslücke verschoben wurde. Die Regelung von Art. 69 StHG will aus Gründen der Rechtsgleichheit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sicherstellen, dass im Jahr vor dem Systemwechsel nicht Einkünfte der Besteuerung entgehen, die (aus welchen Gründen auch immer) ausserhalb des üblichen Rahmens liegen und deshalb nicht als mit der Vorjahresbemessung hinreichend erfasst gelten können. Gehen derartige Einkünfte auf ein einziges oder einzelne Geschäfte zurück, die den Rahmen der ordentlichen Tätigkeit sprengen, so sind sie grundsätzlich gesamthaft als ausserordentlich zu erfassen und findet sich keine Rechtfertigung für eine Aufteilung in einen ordentlichen und einen ausserordentlichen Teil (vgl. Bundesgerichtsurteile 2P.181/2003 und 2P.182/2003 vom 21. Januar 2004 E. 3.2).
3.3 Vor diesem Hintergrund hat das Verwaltungsgericht die streitigen Einkünfte zutreffend als ausserordentlich eingestuft und sich dabei hauptsächlich auf die beiden folgenden Überlegungen gestützt: Einerseits haben die Honorarerträge des Beschwerdeführers im Jahr 1998 gegenüber den Vorperioden um ein Vielfaches zugenommen. Andererseits beruhen diese aussergewöhnlichen und massiven Mehreinkünfte, soweit der Einspracheentscheid sie der Jahressteuer unterwirft, auf einer Änderung des Fakturierungssystems gegenüber den Kunden der Kanzlei, nämlich der per Ende 1998 vorgenommenen Zwischenabrechnung für alle noch nicht abgeschlossenen Mandate. Wie die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, genügt das Zusammentreffen dieser beiden Umstände, um die daraus resultierenden Mehreinkünfte als ausserordentlich zu erfassen. Ansonsten würden sie ungerechtfertigterweise der Besteuerung entgehen. Darin läge eine nicht hinzunehmende Disparität zwischen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Steuerbelastung. Dabei ist unmassgeblich, dass diese Zusatzeinnahmen auf der ordentlichen Anwaltstätigkeit des Beschwerdeführers beruhen und sich auf Dienstleistungen beziehen, welche an sich im Laufe des Geschäfts- und Steuerjahres 1998 erbracht worden
sind.
3.4 Was die Beschwerdeführer dagegen einwenden, vermag nicht zu überzeugen.
3.4.1 Unzutreffend machen sie vorab geltend, aperiodisches Erwerbseinkommen könne nur dann vorliegen, wenn es sachfremd, d.h. geradezu rechtsmissbräuchlich, in das Lückenjahr verschoben oder zu einer ausserordentlichen Fälligkeit gebracht werde. Das sei hier schon deshalb nicht der Fall, weil die systematische Teilabrechnung per Ende 1998 direkt auf mehrsteuerrechtlichen Abrechnungs- und auf mandatsrechtlichen Sorgfaltspflichten beruhe. Gesetz- bzw. vertragstreues Verhalten dürfe keine negativen steuerrechtlichen Auswirkungen haben.

Wie schon dargestellt (vgl. E. 3.2 oben), ist aber weder Steuerumgehung noch ein sonstwie verwerfliches Verhalten des Pflichtigen erforderlich. Auch sind subjektive Gesichtspunkte und Motive nicht ausschlaggebend. Im Übrigen sind die hier behaupteten Zwänge nicht stichhaltig: Um seine Klienten noch in den Vorteil des bisherigen, niedrigeren Mehrwertsteuersatzes kommen zu lassen, musste der Beschwerdeführer für die vor dem 1. Januar 1999 erbrachten Leistungen nicht unbedingt auf Jahresende 1998 Rechnung stellen. Vielmehr stand ihm frei, dies noch bis zum 31. März 1999 zu tun (vgl. u.a. Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz 2046 ff.; Benno Frei, Mehrwertsteuer: Steuersatzerhöhung auf den 1. Januar 1999, StR 1998, S. 554 f., 557). Bestand aber mehrwertsteuerrechtlich kein Teilabrechnungszwang im Lückenjahr, so ist nicht einzusehen, wie eine allgemeine auftragsrechtliche Sorgfaltspflicht in diesem Sinne hätte bestehen können (vgl. dazu u.a. Giovanni Andrea Testa, Die zivil- und standesrechtlichen Pflichten des Rechtsanwaltes gegenüber dem Klienten, Diss. Zürich 2000, S. 73 ff. u. 192 ff.). Ebenso wenig ist eine konkrete vertragliche Vereinbarung
solchen Inhalts mit den Kunden dargetan. Für die vorgenommene Änderung des Abrechnungssystems liegt somit kein stichhaltiger Rechtfertigungsgrund vor.
3.4.2 Vergeblich wendet der Beschwerdeführer ein, die systematische Zwischenabrechnung per Ende 1998 sei gar nicht unüblich gewesen. Vielmehr entspreche sie vollumfänglich seinem Vorgehen bei der Einführung der Mehrwertsteuer (Beginn 1995) und bei der zweiten Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes (auf den 1. Januar

2001).

Diese Argumentation verkennt einerseits, dass die unter das neue Bemessungssystem fallenden Einkünfte und Umstände hier zum Vornherein nicht zur Beurteilung herangezogen werden können (vgl. ZStP 2003 88 E. 3.3.1). Andererseits hatte der Beschwerdeführer bei der Einführung der Mehrwertsteuer zwar ebenfalls eine Sonderberechnung vorgenommen, aber nicht die gleiche wie Ende 1998: Damals hatte er die bestehenden Debitorenguthaben wohl zwischenabgerechnet, sie jedoch nicht dem Bemessungsjahr 1994 zugewiesen, sondern erst später bei der jeweiligen Schlussabrechnung versteuert (vgl. dazu u.a.: Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, Rz 1178 ff.; Xavier Oberson, La taxe sur la valeur ajoutée et les prestations de services des avocats et des notaires, in: Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, Basel 1995, S. 111 f.; Jürg Brand, Anwaltsberuf und Mehrwertsteuer, Schweizer Anwalt 1994, S. 10 f.; Martin Bäumli/Peter Germann/Thomas Stadelmann, Der Anwalt und die Mehrwertsteuer, Zürich 1995, S. 115 ff.). Somit ist nicht einmal eine einheitliche Vorgehensweise unter unüblichen Umständen dargetan. Ordentliches Einkommen könnte aber nur dann in Frage kommen, wenn auch von der
Fakturierung in Jahren ohne Sondervorkommnisse, wie z.B. 1996 und 1997, nicht abgewichen worden wäre.
3.4.3 Schliesslich ist auch keine Verletzung irgendwelcher Verfassungsrechte oder -grundsätze ersichtlich. Insbesondere liegt kein Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot oder das Willkürverbot vor, wenn ordentliches Erwerbseinkommen anders besteuert wird als im Lückenjahr erzielte Zusatzeinkünfte, welche auf einer aussergewöhnlichen und bedeutenden Änderung des Abrechnungssytems beruhen, für die keine mehrwertsteuer- oder vertragsrechtlichen Zwänge bestanden.
4.
Hat das Verwaltungsgericht demnach zutreffend sämtliche hier massgeblichen Honorare als ausserordentliche Einkünfte mit der separaten Jahressteuer erfasst, so besteht auch kein Grund für eine Zurückweisung zwecks Neubeurteilung, wie die Beschwerdeführer eventualiter beantragen. Ebenfalls zu Recht sind ihnen die gesamten Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens auferlegt worden. Es ist nicht erkennbar, inwiefern dieser Punkt des vorinstanzlichen Entscheides noch eingehender hätte begründet werden müssen.
5.
Nach dem Gesagten sind die beiden Verfahren zu vereinigen. Nur die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist hier zulässig, erweist sich aber als unbegründet.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die unterliegenden Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG in Verb. mit Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verfahren 2P.189/2003 und 2A.329/2003 werden vereinigt.
2.
Auf die staatsrechtliche Beschwerde wird nicht eingetreten.
3.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
4.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.– wird den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.
5.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 13. April 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: