Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.439/2002/sch

Urteil vom 16. September 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

Parteien
Staat Zürich,
Beschwerdeführer, vertreten durch Kantonales
Steueramt Zürich, Einschätzungsabteilung 4, Stampfenbachstrasse 110, 8090 Zürich,

gegen

A.X._____ und B.X._____,
Beschwerdegegner, vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG, Stampfenbachstrasse 73, 8035 Zürich,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, Militärstrasse 36, Postfach, 8021 Zürich.

Gegenstand
Ausserordentliche Einkünfte (Steuerjahr 1998),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 3. Juli 2002.

Sachverhalt:

A.
A.X._____ und B.X._____ sind Mehrheitsaktionäre der im Jahre 1988 gegründeten Y._____ Holding AG. Diese schüttete bis und mit 1997 (jeweils für das vorangegangene Geschäftsjahr) Fr. 240'000.– an Dividenden aus, wovon Fr. 232'800.– an das Ehepaar X._____. Am 27. September 1998 wurde ihnen für 1997 eine Dividende von Fr. 735'000.– ausbezahlt.

Für die zürcherische Staatssteuer 1998 qualifizierten die Veranlagungsbehörde und die Steuerrekurskommission des Kantons Zürich den Differenzbetrag zur üblichen Dividende, d.h. Fr. 502'200.–, als ausserordentliches Einkommen. Als solches könne er beim Übergang zur einjährigen Gegenwartsbemessung nicht in die Bemessungslücke fallen. Vielmehr sei er mit einer separaten Jahressteuer zu erfassen.

Am 3. Juli 2002 hiess das kantonale Verwaltungsgericht eine Beschwerde der Eheleute X._____ gut und befand, eine massgebliche Änderung der Dividendenpolitik liege nicht vor und somit auch kein ausserordentliches Einkommen.
B.
Hiergegen hat der Staat Zürich, vertreten durch das Kantonale Steueramt, mit Eingabe vom 12. September 2002 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht eingereicht. Er beantragt, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und die Sache zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Eheleute X._____ stellen den Antrag, auf die Beschwerde nicht einzutreten. Eventualiter sei sie abzuweisen. Das Verwaltungsgericht beantragt die Abweisung der Beschwerde, die Eidgenössische Steuerverwaltung dagegen deren Gutheissung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der Beschwerdeführer rügt eine verfassungs- bzw. bundesrechtswidrige Anwendung von Art. 69 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG; SR 642.14) vom 14. Dezember 1990, von § 275 des zürcherischen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 sowie von §§ 1 u. 2 der Verordnung des zürcherischen Regierungsrates über den Vollzug von Art. 69 StHG vom 14. Oktober 1998. Diese Bestimmungen stehen in folgendem Verhältnis zueinander:

Am 1. Januar 1999 trat das neue zürcherische Steuergesetz vom 8. Juni 1997 in Kraft. Als wesentliche Änderung sah es für die Besteuerung der natürlichen Personen den Übergang von der zweijährigen Vergangenheitsbemessung (Praenumerandobesteuerung) zur einjährigen Gegenwartsbemessung (Postnumerandobesteuerung) vor. Bei diesem Systemwechsel sollten wohl die ordentlichen Einkünfte der Jahre 1997 und 1998 in eine Bemessungslücke fallen, nicht aber die ausserordentlichen Erträge, welche gemäss folgender abschliessender Aufzählung in § 275 Abs. 2 StG einer Jahressteuer in der Übergangsperiode (Abs. 1) unterworfen wurden: "Als ausserordentliche Einkünfte gelten Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, aperiodische Vermögenserträge wie Einkünfte aus der Veräusserung oder Rückzahlung von Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung und Substanzdividenden, Lotteriegewinne oder realisierte stille Reserven wie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf geschäftlichen Vermögenswerten, die Auflösung von Rückstellungen und die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschreibungen und Rückstellungen."

Art. 69 StHG sah in seiner ursprünglichen Fassung für den fakultativen Übergang zur einjährigen Postnumerandobesteuerung (gemäss Art. 16 StHG) grundsätzlich das sog. Differenzsteuerverfahren vor. Erst die Novelle des StHG vom 9. Oktober 1998 führte generell das Jahressteuerverfahren ein: 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 gelten als ausserordentliche Einkünfte insbesondere Kapitalleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne sowie ausserordentliche Erträge aus selbstständiger Erwerbstätigkeit.

Diese Harmonisierungsnorm weicht u.a. in zwei wesentlichen Punkten von § 275 StG/ZH ab: Einerseits wird die Jahressteuer nicht in der Übergangsperiode (d.h. im Jahre 1999), sondern im Jahr des Zuflusses erhoben. Andererseits werden die erfassten ausserordentlichen Erträge nicht abschliessend aufgezählt. Um diese Abweichungen noch rechtzeitig vor dem Inkrafttreten beider Bestimmungen auf den 1. Januar 1999 (vgl. Art. 69 Abs. 7 StHG sowie § 285 StG/ZH) zu beseitigen, erliess der Regierungsrat des Kantons Zürich am 14. Oktober 1998 eine Verordnung zum Vollzug von Art. 69 StHG. Danach erfolgt die Besteuerung im Jahr des Zuflusses (§ 1). Gemäss § 2 gelten als ausserordentliche Einkünfte insbesondere:
a) Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen;
b) Aperiodische Vermögenserträge wie Einkünfte aus der Veräusse- rung oder Rückzahlung von Obligationen mit überwiegender Ein- malverzinsung und Substanzdividenden;
c) Lotteriegewinne;
d) realisierte stille Reserven wie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf geschäftlichen Vermögenswerten, die Auflösung von Rückstellun- gen und die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschrei- bungen und Rückstellungen.
Die Besteuerung in der Phase des Übergangs vom einen zum anderen System ist in der Doktrin ausführlich kommentiert worden (vgl. Jean-Blaise Paschoud, Le passage de la taxation annuelle ou bisannuelle praenumerando à la taxation annuelle postnumerando selon la procédure prévue à l'article 69 LHID, ASA 69 609 ff.; Dieter Weber, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Aufl., Basel usw. 2002, Rz 1-7 zu Art. 69; Danielle Yersin, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, ASA 69 306; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, Rz 1 zu § 275; René Eichenberger/Pierre-

Olivier Gehriger, Der Übergang zur Gegenwartsbemessung im neuen Zürcher Steuergesetz, 2000, S. 23 ff., Rz 86-94; mit weiteren Hinweisen).
1.2 Vor diesem Hintergrund ist zu prüfen, ob hier die staatsrechtliche Beschwerde oder die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig ist (vgl. u.a. Ulrich Cavelti, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), a.a.O., Rz 7 ff. zu Art. 73, mit weiteren Hinweisen).
1.2.1 Nach Art. 73 Abs. 1 StHG unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2-5 und 6 in Kapitel 1 dieses Gesetzes geregelte Materie betreffen, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht. Zwar befindet sich Art. 69 StGH selber nicht in den genannten Titeln, sondern im siebten Titel des Steuerharmonisierungsgesetzes. Er betrifft allerdings den Wechsel der zeitlichen Bemessung gemäss Art. 16 StHG. Diese Norm ist wiederum Teil des zweiten Titels des Steuerharmonisierungsgesetzes. Kraft des Verweises in Art. 16 StHG betrifft Art. 69 StHG eine im zweiten Titel geregelte und somit von Art. 73 StHG erfasste Materie (vgl. Yersin, a.a.O., 317 u. 321 f.).
1.2.2 Das Steuerharmonisierungsgesetz ist am 1. Januar 1993 in Kraft getreten. Es gewährt den Kantonen eine Frist von acht Jahren ab Inkrafttreten, um ihre Gesetzgebung den Vorschriften der Titel 2-6 anzupassen (Art. 72 Abs. 1 StHG). Nach Ablauf dieser Frist findet das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht (Art. 72 Abs. 2 StHG). Während dieser Frist sind die Kantone in der Ausgestaltung und Anwendung ihres Steuerrechts grundsätzlich frei und können insbesondere die acht Jahre voll ausschöpfen. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist deshalb zur Überprüfung der Anwendung des kantonalen Steuerrechts vor dem 1. Januar 2001 selbst dann nicht zulässig, wenn das kantonale Recht dem Steuerharmonisierungsgesetz bereits entspricht oder diesem vor dem 1. Januar 2001 angepasst worden ist (vgl. BGE 123 II 588 E. 2d S. 592 f., mit weiteren Hinweisen; Danielle Yersin, a.a.O., 309; vgl. zum Ganzen auch StR 2003 432 E. 1.1.1 mit weiteren Hinweisen).

Die in Art. 69 StHG enthaltenen Regelungen sind nicht erst ab dem 1. Januar 2001 verbindlich geworden. Mit Bundesgesetz vom 9. Oktober 1998 wurde diese Bestimmung abgeändert. Aus Art. 69 Abs. 7 StHG ergibt sich, dass die Abs. 1-6 ab 1. Januar 1999 für Kantone gelten, welche die zeitliche Bemessung wechseln und hierfür kein vom Jahressteuerverfahren abweichendes Verfahren vorgesehen haben, das bereits am 1. Januar 1999 in Kraft ist. Der Bundesgesetzgeber ist mit dieser zeitlich späteren Anordnung bewusst von der achtjährigen Übergangsfrist von Art. 72 Abs. 1 und 2 StHG abgewichen. Die einheitliche und zwingende bundesrechtliche Regelung soll einen vertikal harmonisierten Begriff der ausserordentlichen Einkünfte und Aufwendungen sicherstellen sowie denselben Rechtsschutz für alle Steuerpflichtigen gewährleisten (vgl. Danielle Yersin, Harmonisation fiscale: procédure, interprétation et droit transitoire, RDAF 2003 II 2 f. u. 10; Paschoud, a.a.O., 612 f.; Weber, a.a.O., Rz 34 zu Art. 69).
Zu den Kantonen, welche die Voraussetzungen der Anwendbarkeit von Art. 69 StHG ab dem 1. Januar 1999 erfüllen, gehört auch der Kanton Zürich, wo der Systemwechsel im Sinn von Art. 16 StHG auf denselben Zeitpunkt vollzogen wurde. Art. 69 StHG wurde damit für die Erhebung der zürcherischen Staatssteuer massgebend. Der Kanton verfügte 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 (vgl. insbesondere Eichenberger/Gehriger, a.a.O., S. 28 ff. Rz 100-105, S. 33 f. Rz 111-112; Weber, a.a.O., Rz 14 zu Art. 69; siehe auch Adrian Kneubühler, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, ASA 69 242 ff.).
1.2.3 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 selbstständiges kantonales Recht, sondern als Ausführungsrecht zu detailliert ausgestaltetem Bundesrecht zur Anwendung gelangt. Somit ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 StHG zulässig. Ihre Eintretensvoraussetzungen sind hier erfüllt (vgl. insb. Art. 97 Abs. 1, Art. 98 lit. g, Art. 103 lit. c OG; siehe auch Yersin, a.a.O., ASA 69 315 ff.)
2.
2.1
Aperiodische Vermögenserträge im Sinne von Art. 69 Abs. 3 StHG und § 275 StG/ZH bzw. § 2 der regie-

rungsrätlichen Vollzugsverordnung können auch Dividenden umfassen (vgl. u.a. Weber, Rz 14 ff. zu Art. 69; Eichenberger/Gehriger, a.a.O., S. 26 f. Rz 95-98, S. 57 f. Rz 193-197).
2.1.1 In einem in StE 2002 B 65.4 11 veröffentlichten Urteil vom 11. Juli 2002 hat das Bundesgericht entschieden, die von einer Gesellschaft an ihre Beteiligungsinhaber ausgeschüttete Dividende müsse als "ausserordentliches Einkommen" bzw. "aperiodischer Vermögensertrag" im Sinne von Art. 218 Abs. 3 DBG eingestuft werden, mit folgender Begründung: Zwar sind Dividenden im Normalfall nicht als aperiodische Vermögenserträge zu qualifizieren. Vielmehr handelt es sich um ein Einkommen, das seiner Natur nach regelmässig fliesst. Anders kann es sich indessen bei sogenannten Substanzdividenden verhalten, die aus thesaurierten Gewinnen früherer Perioden ausgerichtet werden. Das Gleiche gilt, wenn zwar nur der im Vorjahr erzielte Gewinn ausgeschüttet wird, aber 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 Realisierungszeitpunkt von Einkommen nach freiem Ermessen in die Bemessungslücke zu verschieben.
2.1.2 In Bezug auf die Begriffe der "ausserordentlichen Einkünfte" bzw. der "aperiodischen Vermögenserträge" (soweit sie hier massgeblich sind) weichen Art. 218 Abs. 3 DBG und Art. 69 Abs. 3 StHG sowie die einschlägigen kantonalrechtlichen Bestimmungen nicht voneinander ab. Mit der Sonderbesteuerung zu erfassen sind nicht nur die beispielhaft erwähnten Substanzdividenden oder einmalig ausgerichtete Erträge (vgl. StE 2002 B 65.4 11 E. 2 u. 3 sowie Steuerrekurskommission Zürich in StR 2001, 824 ff.). Die streitigen Einkünfte müssen hierzu auch nicht aus einer neuen Quelle fliessen. Wesentliche Kriterien sind namentlich die Kontinuität der Dividenden- bzw. Ausschüttungspolitik und die Einflussmöglichkeiten des begünstigten Beteiligungsinhabers auf die ihm ausbezahlten Erträge (vgl. E. 2.1.2 sowie: Weber, a.a.O., Rz 14 ff. zu Art. 69, Paschoud, a.a.O., S. 618; Eichenberger/Gehriger, a.a.O., Rz 98 S. 27, Steuerrekurskommission Thurgau in StR 2001, 511).
2.2 Vor diesem Hintergrund hat das Verwaltungsgericht die Ausserordentlichkeit bzw. die Aperiodizität der streitigen Einkünfte zu Unrecht verneint.

Unbestrittenermassen wurde für die vorhergehenden Geschäftsjahre 1988 bis 1996 ohne Ausnahme derselbe Gesamtbetrag von Fr. 240'000.– ausgeschüttet, unabhängig vom jeweiligen Geschäftsergebnis (z.B. 1992 trotz eines Unternehmensgewinnes von Fr. 17 Mio.). Ebenso wurde diese Kontinuität gerade im Jahr 1998, d.h. im Lückenjahr, zum erstenmal grundlegend durchbrochen: Den Hauptaktionären wurde eine mehr als dreimal so hohe Dividende ausbezahlt, was im Verhältnis zum Aktiennennwert sogar eine Versechsfachung ausmachte und zu einer Mehrausschüttung von mehr als Fr. 500'000.– an die Beschwerdegegner führte. Schliesslich steht ausser Frage, dass diese als Mehrheitsaktionäre einer personenbezogenen Holding den Beschluss über den Mittelabfluss aus der Gesellschaft und somit die Höhe ihrer persönlichen Einkünfte entscheidend beeinflussen konnten.

Für diese massive Mehrauszahlung haben die Pflichtigen auch kein ausserordentlich gutes Vorjahresergebnis - und somit ein ungefähr gleichbleibendes Verhältnis zwischen Geschäftsgewinn und Dividende - geltend machen können (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Rz 11 zu § 275). Sie bringen im Wesentlichen vor, die plötzliche und grundlegende Änderung der Dividendenpolitik habe nicht Steuerersparnisse bezweckt, sondern auf familiären Rücksichten beruht. Darauf kann es indessen nicht ankommen. Massgeblich sind einzig objektive, wirtschaftliche Kriterien, wie die Kontinuität der Ertragsauszahlung und die direkte Beeinflussungsmöglichkeit durch die Beteiligungsinhaber.

Ohne Belang sind auch die in den nachfolgenden Jahren ausgeschütteten Dividenden, da sie unter das neue Bemessungssystem fallen. Wenn die hier erzielten Mehreinkünfte nicht mit der Jahressteuer erfasst würden, so läge darin ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Beschwerdegegner und ihrer steuerlichen Belastung. Gerade dies soll mit der Sonderbesteuerung ausserordentlicher Einkünfte vermieden werden. Das betrifft auch aperiodische Vermögenserträge wie die vorliegenden.
2.3 Allenfalls wäre noch zu fragen, ob die streitige Dividende nicht nur insoweit ausserordentliches Einkommen darstellt, als sie die Ausschüttungen der Vorjahre übersteigt, sondern in ihrem Gesamtbetrag (StE 2002 B 65.4 11 E. 3.3). Indessen erübrigt sich eine nähere Prüfung schon deshalb, weil die Voraussetzungen einer sog. reformatio in peius hier nicht gegeben sind (vgl. BGE 105 Ib 348 E. 18a S. 379; 110 Ib 319 E. 8b S. 330; 108 Ib 227 E 1b S. 228; ASA 60 326 E. 1b; StE 1997 B 93.4 4 E. 1b; je mit weiteren Hinweisen).

3.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen, der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die unterliegenden Beschwerdegegner kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG in Verb. mit Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Kammer, vom 3. Juli 2002 wird aufgehoben und die Sache zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird den Beschwerdegegnern unter Solidarhaft auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 16. September 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: