Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.202/2002/bie
2A.455/2002

Urteil vom 16. September 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

A._____ und B._____, Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Thomas P. Zemp,
c/o Beglinger Holenstein, Rechtsanwälte, Utoquai 29/31, 8008 Zürich,

gegen

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

Gegenstand
Jahressteuer 1998 (ausserordentliche Einkünfte),

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

Sachverhalt:
A.
A._____ ist Mehrheitsaktionär der im Jahre 1993 gegründeten C._____ AG mit Sitz in Baar ZG. Im September 1998 schüttete die Gesellschaft erstmals Dividenden von gesamthaft Fr. 2'375'000.– aus (wovon Fr. 1'275'000.– an A._____), welche aus dem Gewinn des abgelaufenen Geschäftsjahrs 1997/98 finanziert wurden.

Für die Staatssteuer 1998 würdigte das Steueramt des Kantons Zürich die von A._____ bezogene Dividende als ausserordentliches Einkommen und unterwarf sie einer separaten Jahressteuer. Eine Beschwerde gegen diese Veranlagung wies das zürcherische Verwaltungsgericht am 3. Juli 2002 kantonal letztinstanzlich ab. Es erwog, als ausserordentlich müssten auch alle aperiodisch fliessenden Einkünfte gelten, nicht nur Substanzdividenden. Da während den fünf vorausgegangenen Jahren jegliche Dividendenzahlungen unterblieben seien, erweise sich die im Jahr 1998 erfolgte Ausschüttung als einmalig und daher ausserordentlich.
B.
Hiergegen haben die Eheleute A._____ und B._____ am 13. September 2002 staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht erhoben, mit der sie die Aufhebung des angefochtenen Entscheids beantragen; auch sei das Verwaltungsgericht anzuweisen, das kantonale Steuerrecht im Sinne der bundesgerichtlichen Erwägungen bundesrechtskonform anzuwenden. Mit gleichentags eingereichter Verwaltungsgerichtsbeschwerde stellen sie den Antrag, den vorinstanzlichen Entscheid aufzuheben und festzustellen, dass die streitige Dividende der

Jahressteuer nicht unterliege. Eventualiter sei nur der die übliche Ausschüttungsquote übersteigende Anteil mit der Sonderveranlagung zu erfassen. Subeventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen.

Das kantonale Steueramt Zürich und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich schliessen auf Abweisung der Beschwerden, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die staatsrechtliche Beschwerde abzuweisen und auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht einzutreten.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Die beiden 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.
2.1 Die Beschwerdeführer rügen 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 selbständiger 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 Veräusserung oder Rückzahlung von Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung und Substanzdividenden;
c) Lotteriegewinne;
d) realisierte stille Reserven wie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf geschäftlichen Vermögenswerten, die Auflösung von Rückstellungen und die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschreibungen und Rück-

stellungen.
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).
2.2 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).
2.2.1 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. Danielle Yersin, a.a.O., S. 317 u. 321 f.).
2.2.2 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., S. 309; vgl. zum Ganzen auch StR 58/2003 S. 432, 2A.349/2002, 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 S. 2 f. u. 10; Paschoud, a.a.O., S. 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 S. 242 ff.).

2.2.3 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 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.
Aus der Anwendbarkeit von Art. 69 StHG ergibt sich, dass zunächst zwei Rügen der Beschwerdeführer unbegründet sind:

Fehl geht einerseits der Vorwurf einer ungenügenden gesetzlichen Grundlage: Art. 69 Abs. 2 und 3 StHG sind nach dem Gesagten nicht nur Rahmenvorschriften. § 275 StG/ZH wird durch diese Bestimmungen teilweise derogiert. Die Verordnung des Regierungsrates ist eine reine Vollzugsverordnung. Materiell enthält sie im Übrigen - soweit hier interessierend - nichts, was mit Art. 69 StHG nicht vereinbar wäre. Gestützt auf Art. 72 Abs. 3 StHG ist sie deshalb ohne weiteres zulässig, um die zwingenden bundesrechtlichen Regelungsvorgaben umzusetzen.

Andererseits besteht kein Verstoss gegen das verfassungsmässige Rückwirkungsverbot: Zweifelhaft ist, ob hier überhaupt eine (echte) Rückwirkung vorliegt (vgl. dazu StE 2002 B 65.4 11, 2A.557/2001, E. 1 mit weiteren Hinweisen; Weber, a.a.O., Rz. 35 zu Art. 69). Gegebenenfalls wäre deren Zulässigkeit der Prüfung des Bundesgerichts ohnehin entzogen. Dieses ist gemäss Art. 191 BV durch die Bundesgesetze - und somit auch konkret ausgestaltetes, zwingendes Harmonisierungsrecht - gebunden. Eine abweichende Äusserung des ständerätlichen Berichterstatters (vgl. Amtl. Bull. SR 1998 925) kann nicht als gesetzgeberischer Wille gelten, wenn dieser in anderer Form klar aus der Vorschrift selber hervorgeht (vgl. zum Ganzen: Eichenberger/ Gehriger, a.a.O., S. 28 ff. Rz. 99-125; a.M.: Walter Frei, Die ausserordentlichen Einkünfte im Übergangsrecht des neuen Zürcher Steuerrechts, ZStP 1999, S. 8 ff.).
4.
Im Weiteren kann grundsätzlich auf den in StE 2002 B 65.4 11 veröffentlichten Entscheid vom 11. Juli 2002 verwiesen werden. Darin musste sich das Bundesgericht bereits mit der von der Gesellschaft im Jahre 1998 ausgeschütteten Dividende befassen, wobei es allerdings um einen anderen Beteiligungsinhaber und die direkte Bundessteuer 1997/98 ging. Das Bundesgericht erwog, es liege "ausserordentliches Einkommen" bzw. ein "aperiodischer Vermögensertrag" im Sinne von Art. 218 Abs. 3 DBG vor, 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.
Vorliegend geht es somit ausschliesslich um "aperiodische Vermögenserträge". Zu diesem Begriff sind - soweit hier massgeblich - zwischen Art. 218 Abs. 3 DBG und Art. 69 StHG (bzw. § 275 StG/ZH und § 2 der zürcherischen Vollzugsverordnung) keine Abweichungen ersichtlich. Die vorinstanzliche Qualifizierung ist bundesrechtskonform.
5.
Unzutreffend wenden die Beschwerdeführer dagegen ein, die nachträgliche Abänderung der massgeblichen Bestimmungen verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, weil die jetzt besteuerten Vermögensdispositionen im berechtigten Vertrauen auf die Steuerfreiheit im Lückenjahr getätigt worden seien. Diese Argumentation verkennt die vorrangige Notwendigkeit, die übergangsrechtlichen und materiellen Bestimmungen von Art. 69 StHG in den betroffenen Kantonen gegenüber allen Steuerpflichtigen einheitlich und verbindlich anzuwenden. Überdies erweisen sich die Interessen der Beschwerdeführer als wenig schutzwürdig: Ausserordentliche Dividenden sind sowohl nach dem System der Vergangenheitsbemessung als auch nach demjenigen der Gegenwartsbemessung vollumfänglich zu versteuern. Deshalb darf der Wechsel vom einen zum anderen

System nicht zur Steuerbefreiung solcher Einkünfte führen. Ein anderes Ergebnis wäre mit den Grundsätzen der rechtsgleichen Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar. Beim Wechsel des Systems der zeitlichen Bemessung sollte der Pflichtige nicht davon profitieren können, dass er die Möglichkeit hat, den Anfall von Einkommen nach Gutdünken in die Bemessungslücke zu verschieben (vgl. StE 2002 B 65.4 11, 2A.557/2001, E. 1 sowie StE 2002 B 65.4 7, 2A.124/2001, E. 3.3-3.4). Von einer auf Treu und Glauben gründenden, berechtigten Erwartung der Beschwerdeführer kann somit nicht die Rede sein.

6.

Schliesslich hat das Verwaltungsgericht den massgeblichen Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig festgestellt (vgl. Art. 105 Abs. 2 OG). Insbesondere ist keine Verletzung der steuerrechtlichen Beweisregeln ersichtlich. Ob die zugeflossenen Dividenden ausserordentliche Einkünfte sind, ist ohnehin nicht eine Sachverhalts-, sondern eine Rechtsfrage (vgl. dazu oben E. 4). Eine "übliche Ausschüttungsquote" ist im Weiteren nicht auszumachen, weshalb sich auch das Eventualbegehren als unbegründet erweist.

7.

Gesamthaft ergibt sich, dass die beiden Verfahren zu vereinigen sind. 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 Verbindung mit Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2P.202/2002 und 2A.455/2002 werden vereinigt.

2.

Auf die staatsrechtliche Beschwerde wird nicht eingetreten.

3.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

4.

Die Gerichtsgebühr von insgesamt Fr. 12'000.– wird den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich, Abteilung Rechtsdienst, 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: