Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.100/2005/grl

Urteil vom 20. September 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Wurzburger, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
Kantonales Steueramt Zürich, 8090 Zürich,
Beschwerdeführer,

gegen

A. und B.X._____,
Beschwerdegegner,
beide vertreten durch Treuhandgesellschaft
Altorfer, Duss & Beilstein,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, Postfach, Militärstrasse 36, 8090 Zürich.

Gegenstand
Einschätzung 2001,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich,
2. Abteilung, 2. Kammer, vom 15. Dezember 2004.

Sachverhalt:
A.
Die Eheleute A. und B.X._____ erwarben am 21. März 1994 so genannte Zerobonds "0 % Z._____ Ltd." im Nominalwert von 1,8 Mio. Deutsche Mark. Davon verkauften sie am 24. April 2001 eine erste Tranche von nominal DM 400'000.– und am 21. Dezember 2001 eine zweite von nominal DM 200'000.–. Aus den beiden Verkäufen resultierten steuerbare Einkünfte von umgerechnet insgesamt Fr. 99'774.–. Das Kantonale Steueramt Zürich veranlagte die Eheleute X._____ am 7. Oktober 2003 für die Staats- und Gemeindesteuern der Periode 2001 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 140'000.–, satzbestimmend Fr. 143'600.–, und einem steuerbaren Vermögen von 3,402 Mio. Franken, satzbestimmend 3,463 Mio. Franken. Entgegen der Auffassung der Eheleute sei der Ertrag aus dem Verkauf der Zerobonds zum Normalsatz und nicht zum privilegierten Rentensatz zu besteuern. Diesen Einschätzungsentscheid bestätigte das Steueramt mit Einspracheentscheid vom 6. Januar 2004.
B.
Hiergegen gelangten die Ehegatten X._____ an die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich. Diese hiess den Rekurs am 25. März 2004 gut und veranlagte die Ehegatten für die Periode 2001 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 140'000.–, satzbestimmend Fr. 58'000.–, und ein steuerbares Vermögen von 3,402 Mio. Franken, satzbestimmend 3,463 Mio. Franken. Eine Minderheit der Rekurskommission gab eine abweichende Meinung zu Protokoll.
C.
Das Steueramt führte gegen diesen Entscheid Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und beantragte, das satzbestimmende Einkommen auf Fr. 143'600.– festzulegen. Am 15. Dezember 2004 wies das

Verwaltungsgericht die Beschwerde ab (Versand des Urteils: 18. Januar 2005). Es nahm für die streitige Frage des massgebenden Steuersatzes einen Gestaltungsspielraum der Kantone an und bejahte die Anwendbarkeit des kantonalrechtlichen Sondersatzes.
D.
Dagegen hat das Steueramt am 17. Februar 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht eingereicht. Es beantragt, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.
Das Verwaltungsgericht sowie A. und B.X._____ (Beschwerdegegner) beantragen, die Beschwerde abzuweisen (soweit darauf einzutreten sei). Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt deren Gutheissung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegenstand dieses Verfahrens bilden nur die kantonalen Steuern der Periode 2001. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde des Kantonalen Steueramts ist zulässig (vgl. Art. 73 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]in Verbindung mit Art. 11 Abs. 2 StHG sowie § 154 Abs. 1 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG/ZH]); siehe auch BGE 130 II 202 E. 1 S. 204). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Das Bundesgericht prüft in diesem Verfahren grundsätzlich frei, ob das kantonale Recht und dessen Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen. Soweit dem kantonalen Gesetzgeber ein Gestaltungsspielraum verbleibt, richtet sich die Prüfungsbefugnis indes nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen (BGE 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; 128 II 56 E. 2b S. 60; Urteile 2A.445/2004 vom 7. Juni 2005, E. 2.3; 2A.39/2004 vom 29. März 2005, E. 1; 2A.9/2004 vom 21. Februar 2004, E. 1.4). Im Übrigen ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 Abs. 3 StHG kassatorischer Natur: Erweist sich die Beschwerde als begründet, hebt das Bundesgericht den Entscheid auf und weist die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurück.
1.3 Unbestritten ist, dass Einkünfte aus der Veräusserung und Rückzahlung von Zerobonds bzw. so genannten Diskont-Obligationen zwischen dem Verkaufspreis (Rückzahlungswert) und dem Emissionspreis (Erwerbspreis) als Einkommen zu versteuern sind. Umstritten ist, ob die Leistung ungeteilt in die Berechnung des Steuersatzes einfliesst oder ob sie zum Satz entsprechender jährlicher Zinszahlungen zu berechnen ist (Art. 11 Abs. 2 StHG; § 36 StG/ZH), was die Steuerrekurskommission und das Verwaltungsgericht bejaht haben. Nach dessen Ansicht legt das Bundesgericht zwar den gleich lautenden Art. 37 DBG enger aus; dabei stütze es seine Auslegung auf den früheren Art. 40 Abs. 2 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt). Angesichts der unterschiedlichen Entstehungsgeschichte lasse Art. 11 Abs. 2 StHG jedoch einen Anwendungsfreiraum für das kantonale Recht.
2.
Entgegen der Auffassung der Vorinstanz wie der Beschwerdegegner trifft es nicht zu, dass den Kantonen in diesem Bereich ein Gestaltungsspielraum verblieben wäre:
2.1 Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, wird nach § 36 StG/ZH die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zu dem Satz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde. Diese Bestimmung entspricht praktisch wörtlich Art. 11 Abs. 2 StHG, der seinerseits mit Art. 37 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 621.11) übereinstimmt. Insofern ist von einer kantonalrechtlichen Regelung auszugehen, die dem Bundesrecht angeglichen ist und der Steuerharmonisierung nicht widerspricht (vgl. Urteil 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004, E. 7.2).
2.2 Dass diese Bestimmungen überall gleich interpretiert werden, ist schon im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung geboten; dieses Gebot verlangt, dass die Rechtsfragen im kantonalen und eidgenössischen Recht gleich beurteilt werden. Eine andere Auslegung würde auch den Zweck vereiteln, die Rechtsanwendung zu vereinfachen, was mit dem Erlass des Steuerharmonisierungsgesetzes unter anderem verfolgt wird (vgl. BGE 130 II 202 E. 3.2 S. 208, 65 E. 5.2 S. 73; vgl. auch BGE 128 II 66 E. 4b S. 71 f., 56 E. 6a S. 64; RDAF 2004 II 76, 2P.170/2003, E. 6). So wäre es ebenso wenig sinnvoll, wenn die gleiche Leistung im Bundesrecht nach anderen Grundsätzen besteuert würde als im kantonalen Recht. Im Übrigen lässt auch der Wortlaut von Art. 11 Abs. 2 StHG keinen Freiraum offen, den die Kantone in verschiedener Weise ausgestalten könnten. An all dem

ändert die Kritik eines Teils der Lehre nichts, die Vorschriften von Art. 11 StHG würden die Tarifautonomie der Kantone verletzen, welche in Art. 3 und 129 BV gewährleistet sei (vgl. Markus Reich, in Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, N. 2 f. zu Art. 11 StHG). Selbst wenn dem so wäre, sind diese
Vorschriften gemäss Art. 191 BV anzuwenden und entsprechen offenbar ohnehin dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (vgl. Reich, a.a.O., N. 3 f. zu Art. 11 StHG, mit Hinweisen).
3.
Die Beschwerdegegner haben in der streitigen Periode 2001 Obligationen mit Einmalverzinsung veräussert; dabei handelt es sich um Diskont-Obligationen, die unter dem Nennwert emittiert, jedoch zu diesem zurückbezahlt werden (vgl. Kreisschreiben Nr. 4 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. April 1999, in: ASA 68 21 ff., Ziff. 2.1.2). Der dabei erzielte Gewinn ist nach § 20 Abs. 1 lit. b StG/ZH ausdrücklich - und im Übrigen unbestritten - zu besteuern: Einkünfte aus der Veräusserung oder Rückzahlung von Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung (globalverzinsliche Obligationen, Diskont-Obligationen), die dem Inhaber anfallen, sind steuerbar (vgl. ebenso Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG). Streitig ist, ob auf dieses Einkommen der Sondersatz von § 36 StG/ZH (der wie gesagt Art. 11 Abs. 2 StHG und Art. 37 DBG entspricht) anzuwenden ist.
3.1 Das Bundesgericht hat sich in einem Urteil vom 5. Oktober 2000 (in ASA 70 210 ff.) mit dem gleich lautenden Art. 37 DBG auseinander gesetzt. Danach sind als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen unter bestimmten Voraussetzungen auch einmalige Vermögenszugänge zu betrachten, mit denen aufgelaufene, das heisst in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten werden. Dieses Ergebnis unterscheidet sich von der Praxis zu Art. 40 BdBSt, welche nur für die Abfindung künftiger Leistungen galt (vgl. ASA 70 210 E. 3a mit Hinweisen). Solche Kapitalabfindungen kommen jedoch nur dann in den Genuss der nach Art. 37 DBG privilegierten Besteuerung zum Rentensatz, wenn - dem Wesen der betreffenden Leistungen entsprechend - ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen wäre. Dies ist etwa der Fall bei der Nachbezahlung von Renten der Sozialversicherung oder von unbezahlt gebliebenen Unterhaltsbeiträgen. Demgegenüber ist eine Ermässigung des Steuersatzes nicht gerechtfertigt, wo die Ausrichtung einer Kapitalabfindung anstelle periodischer Teilleistungen und der Zeitpunkt der Auszahlung von der Wahl der Beteiligten abhängen (ASA 70 210 E. 4c; vgl. auch ASA 71 486 E. 4b). Das Bundesgericht hat deshalb im erwähnten
Entscheid die Nachzahlung aufgelaufener SUVA-Renten der Rentensatzbesteuerung unterworfen.
3.2 Dass die einmalige Zinsleistung bei Zerobonds nicht unter diese Umschreibung fällt, ist offensichtlich; denn es handelt sich dabei nicht um eine Leistung, für die ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen wäre, welche ohne Zutun des Steuerpflichtigen unterblieben ist. Die einmalige Zinszahlung war vielmehr von Anfang an, schon bei der Emission der Obligation, vorgesehen und hing insofern von der Wahl der Beteiligten ab. Mit dem Erwerb eines Zerobonds unterwirft sich der Steuerpflichtige diesen Bedingungen. Er kann daher entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht geltend machen, er habe ohne sein Zutun eine einmalige statt einer periodischen Zinszahlung entgegennehmen müssen. Das Bundesgericht hat im genannten Entscheid denn auch die Anwendung von Art. 37 DBG bei Entschädigungen für hingegebenes Kapital, gerade auch wenn sie einmalig erfolgen, ausgeschlossen (ASA 70 210 E. 4c).
4.
Der vorliegende Fall bietet keinen Anlass, auf diese Rechtsprechung zurückzukommen:
4.1 Zunächst ist zu beachten, dass die Beschwerdegegner ihre Obligationen vor Eintritt der Fälligkeit an einen Dritten verkauft haben. Dieser war nicht der Zinsschuldner, weshalb der von ihm bezahlte Kaufpreis zum Vornherein keine "Abfindung" für periodisch geschuldete, inzwischen verfallene Zinsen enthalten konnte. Der Kaufpreis für solche Obligationen bestimmt sich denn auch nicht nach den kalkulatorisch aufgelaufenen Zinsen, wird doch kein Marchzins zu einem Grundpreis hinzugeschlagen; er richtet sich vielmehr nach anderen Faktoren, namentlich nach den im Zeitpunkt des Erwerbs herrschenden Zinsverhältnissen; daraus können sich Kursgewinne ergeben, die gemäss § 20 Abs. 1 lit. b StG/ZH (ebenso Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG) ausnahmsweise steuerbar sind - wie auch allfällige Währungsgewinne bei Obligationen in fremder Währung; dagegen können Verluste unter bestimmten Voraussetzungen verrechnet werden (vgl. Kreisschreiben Nr. 4, a.a.O., Ziff. 3.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N. 37 u. insbes. N. 40 zu Art. 20 DBG, mit Hinweis auf die Entstehungsgeschichte, wonach die Besteuerung dieses privaten Kapitalgewinns vom Bundesgesetzgeber offenbar gewollt war; Markus Reich, in Martin Zweifel/Peter Athanas
[Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000, N. 18 f. u. 21 zu Art. 20 DBG). Soweit dies der Fall ist, kann ohnehin nicht von einer Abfindung für wiederkehrende Leistungen

gesprochen werden; denn solche Gewinne fallen nicht linear an, weshalb sie nicht gleichmässig auf die ganze Laufzeit aufgeteilt werden können (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N. 40 zu Art. 20 DBG; Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans-Jürg Neuhaus/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, N. 3a zu Art. 37 DBG).
4.2 Auch bei der Rückzahlung der Obligation durch deren Schuldner am Ende der Laufzeit könnte nicht von einer Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen ausgegangen werden. Als solche gelten einmalige Zuwendungen, die dazu bestimmt sind, einen Anspruch abzugelten, der auf periodische Leistungen geht (vgl. die Definition in ASA 70 210 E. 3a). Die Abfindung tritt somit an die Stelle einer ursprünglich in einer anderen Form geschuldeten Leistung. Dies trifft auf eine Obligation mit Einmalverzinsung nicht zu: Der am Ende der Laufzeit der Obligation geschuldete Einmalzinsbetrag nimmt hier nicht den Platz ein von ursprünglich jährlich geschuldeten Zinsbeträgen, sondern er stellt selber die von Anfang an vereinbarte Leistung dar; deshalb kann nicht von einer "Abgeltung" gesprochen werden, die an die Stelle einer anderen Leistung treten würde (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N. 20 zu Art. 37 DBG; a.M. Reich, a.a.O., N. 20 zu Art. 20 DBG). Dass es bei einer solchen Obligation finanzmathematisch ohne weiteres möglich ist, einen durchschnittlichen Jahreszins zu errechnen, macht den Zins nicht zu einer periodischen Schuld. Die Einmalverzinsung kann daher schon rein begrifflich nicht als Kapitalabfindung für wiederkehrende
Leistungen betrachtet werden (siehe aber auch Ivo P. Baumgartner, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, a.a.O., N. 11 zu Art. 37 DBG).
4.3 Dagegen lässt sich nicht einwenden, die Besteuerung des Einmalzinses zum Rentensatz sei sachgerechter bzw. entspreche Sinn und Zweck der einschlägigen Bestimmungen besser (vgl. auch Locher, a.a.O., N. 13 zu Art. 37 DBG). Der Gesetzgeber hat gerade nicht für sämtliche einmaligen Kapitalleistungen und auch nicht für sämtliche Erträge aus mehrjährigen Vermögensanlagen die privilegierte Besteuerung vorgesehen; er hat dies lediglich für Kapitalabfindungen getan und nur in Bezug auf solche für wiederkehrende Leistungen, woran es hier fehlt. Ebenso wenig kann darauf abgestellt werden, dass Obligationen im Normalfall periodisch verzinst werden, weichen doch die Beteiligten mit der Wahl der Obligation mit Einmalverzinsung bewusst vom Normalfall ab. Schliesslich ist auch nicht erkennbar, weshalb die volle Besteuerung der Einkünfte aus Obligationen mit Einmalverzinsung auf einen Methodenpluralismus hinauslaufen würde (in diesem Sinne aber E. 1.1 des angefochtenen Entscheids). Wenn der Steuergesetzgeber diese Einkünfte nach ausdrücklicher Vorschrift der Besteuerung unterwirft, setzt er damit nicht voraus, dass es sich dabei um periodisch erbrachte Leistungen handelt.
5.
Nach dem Gesagten erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als begründet. Gegen die Berechnung des steuerbaren Gewinns wurde im Übrigen nichts vorgebracht, so dass darauf hier nicht weiter eingegangen wird. Die Beschwerde ist somit gutzuheissen, der Entscheid des Verwaltungsgerichts aufzuheben und die Sache zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 73 Abs. 3 StHG; E. 1.2). Diese wird auch über die kantonalen Verfahrenskosten neu zu entscheiden haben. Die Kosten dieses Verfahrens sind seinem Ausgang entsprechend den unterliegenden Beschwerdegegnern unter Solidarhaft aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7, Art. 153 sowie 153a OG). Parteientschädigungen werden nicht geschuldet (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 15. Dezember 2004 aufgehoben und die Sache zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird den Beschwerdegegnern unter Solidarhaft auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 20. September 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: