Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.181/2003 /bie

Urteil vom 21. Januar 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

Parteien
P. und A. M._____, 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
Art. 5, 8, 9, 29 und 127 BV
(ausserordentliche Einkünfte, Steuerjahr 1998),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 19. März 2003.

Sachverhalt:
A.
P.M._____ und W.H._____ betreiben als selbständige Rechtsanwälte gemeinsam eine Kanzlei in Zürich. Für die Vermittlung eines Käufers für die Aktien der X._____ Holding AG erhielten sie im Jahr 1998 ein Honorar von Fr. 2'793'460.–.

Mit Einschätzungsentscheid vom 14. Februar 2002 veranlagte das kantonale Steueramt P.M._____ und A.M._____ für das Steuerjahr 1998. Als ausserordentliches Einkommen erfasste es den hälftigen Anteil P.M._____'s am erwähnten Honorar mit einer separaten Jahressteuer. Ausserordentlich sei das Einkommen insbesondere deshalb, weil es völlig aus dem Rahmen der in den Vorjahren deklarierten Einkünfte des Pflichtigen als Rechtsanwalt falle, nämlich:

1993: Fr. 339'752.–
1994: Fr. 302'647.–
1995: Fr. 233'895.–
1996: Fr. 259'169.–
1997: Fr. 224'523.–.

Mit Einsprache und sodann Rekurs erreichten die Eheleute M._____ den Abzug zusätzlicher Aufwendungen. Im Betrag von Fr. 1'265'200.– würdigte indessen die Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich am 27. Juni 2002 den hälftigen Anteil am Vermittlungshonorar als ausserordentliches Einkommen. Wegen lediglich geringfügigen Obsiegens auferlegte sie die Verfahrenskosten vollumfänglich den Eheleuten M._____. Die gegen diesen Entscheid gerichtete Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich blieb erfolglos.

B.
Mit Eingabe vom 26. Juni 2003 haben P. und A. M._____ staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht erhoben mit dem Antrag, den Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 19. März 2003 aufzuheben. Zudem sei ihr Verfahren mit demjenigen der Eheleute H._____ (am gleichen Tag eingereichte staatsrechtliche Beschwerde 2P.182/2003) zu vereinigen.

Das kantonale Steueramt Zürich und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich schliessen auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.
Mit Schreiben vom 2. Juni 2003 hat der Präsident der II. öffentlichrechtlichen Abteilung die Vereinigung der Verfahren 2P.181/2003 und 2P.182/2003 abgelehnt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 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: Äls 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. Die revidierte Fassung von Art. 69 StHG ist für den Kanton Zürich ebenfalls am 1. Januar 1999 in Kraft getreten (Art. 69 Abs. 7 StHG, § 285 StG/ZH und E. 1.2.2 hiernach).

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 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 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 StHG 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., S. 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; Yersin, a.a.O., S. 309; vgl. zum Ganzen auch StR 2003 432 E. 1.1.1 mit weiteren Hinweisen).

Davon abweichend sind die in Art. 69 StHG enthaltenen Regelungen nicht erst ab dem 1. Januar 2001 verbindlich geworden. Mit Bundesgesetz vom 9. Oktober 1998 wurde diese Bestimmung abgeändert (vgl. E. 1.1 hiervor). 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.).
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 selbständiges kantonales Recht, sondern als Ausführungsrecht zu detailliert ausgestaltetem Bundesrecht zur Anwendung gelangt. Demnach ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 StHG zulässig. Als solche kann die vorliegende staatsrechtliche Beschwerde entgegengenommen werden, da sie den Anforderungen der Art. 97 ff. OG entspricht (vgl. insb. Art. 97 Abs. 1, Art. 98 lit. g, Art. 103 lit. a OG sowie Art. 84 Abs. 2 OG; siehe auch Yersin, a.a.O., ASA 69 315 ff.)
2.
Aus der Anwendbarkeit von Art. 69 StHG ergibt sich, dass zunächst drei Rügen der Beschwerdeführer unbegründet sind:
Fehl geht 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.

Im Weiteren liegt kein Verstoss gegen das verfassungsmässige Rückwirkungsverbot vor: Zweifelhaft ist, ob es hier überhaupt um eine (echte) Rückwirkung geht (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 (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.).

Unzutreffend machen die Beschwerdeführer sodann geltend, 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 den Vorrang des Anliegens, die übergangsrechtlichen und materiellen Bestimmungen von Art. 69 StHG in den betroffenen Kantonen gegenüber allen Steuerpflichtigen einheitlich und verbindlich anzuwenden. Zudem ist ausserordentliches Einkommen sowohl nach dem System der Vergangenheitsbemessung als auch nach demjenigen der Gegenwartsbemessung stets 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 (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.
3.
3.1 In Bezug auf den Begriff der äusserordentlichen Einkünfteweichen Art. 218 Abs. 3 DBG und Art. 69 Abs. 3 StHG sowie die einschlägigen kantonalrechtlichen Bestimmungen (§ 275 StG/ZH bzw. § 2 der regierungsrätlichen Vollzugsverordnung) nicht voneinander ab. Mit der Sonderbesteuerung 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 (vgl. auch Steuerrekurskommission Zürich in StR 2001, 824 ff.; Steuerrekurskommission Thurgau in StR 2001, 511; Weber, Rz 14 ff. zu Art. 69; Eichenberger/Gehriger, a.a.O., S. 26 f. Rz 95-98, S. 57 f. Rz 193-197; Paschoud, a.a.O., S. 618). Steuerbar sind ebenfalls Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, soweit sie ausserordentlich sind. Sie fallen unter Art. 69 StHG, obwohl sie in der beispielhaften Aufzählung von Abs. 3 nicht ausdrücklich erwähnt sind (wohl aber in Art. 218 Abs. 3 DBG). Es gibt keinen Grund, nur ausserordentliche
Vermögenserträge der besonderen Jahressteuer zu unterwerfen, nicht aber ausserordentliche Erwerbseinkünfte.
3.2 Vor diesem Hintergrund hat das Verwaltungsgericht die streitigen Einkünfte zutreffend als ausserordentlich eingestuft und sich dabei hauptsächlich auf die beiden folgenden Überlegungen gestützt: Einerseits entspricht

der Nettobetrag der Vermittlungsprovision von Fr. 1'265'200.– rund dem Fünffachen des vom Beschwerdeführer in den Vorjahren 1993-97 durchschnittlich deklarierten Einkommens (Fr. 271'997.–) und übersteigt somit bei weitem die für selbständig Erwerbstätige üblichen Einkommensschwankungen. Diese aussergewöhnliche und bedeutende Honorarsteigerung beruhte andererseits auf einem einzigen Geschäft, d.h. auf der Vermittlung des erwähnten Gesellschaftsverkaufs. Die beiden Merkmale genügen vorliegend zur Annahme ausserordentlicher Einkünfte. Es ist insbesondere nicht erforderlich, dass der Zeitpunkt des Honorarzuflusses absichtlich in die Bemessungslücke verschoben worden wäre. Unmassgeblich ist zudem, dass die Geschäftsvermittlung zur ordentlichen Tätigkeit der Anwaltskanzlei gehörte. Ebenso erübrigt sich, hier eine allgemeingültige Untergrenze für ausserordentliche Einkünfte festzulegen, z.B. das Zwei-, Drei- oder Fünffache des üblichen Einkommens.

Im Übrigen ist nicht ersichtlich, warum nur ein Teil und nicht der Gesamtbetrag der Vemittlungsprovision als ausserordentlich einzustufen wäre. 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 - wie hier - auf ein einziges oder einzelne Geschäfte zurück, die den Rahmen der ordentlichen Tätigkeit sprengen, so sind sie grundsätzlich gesamthaft als ausserordentlich zu qualifizieren und zu erfassen und findet sich keine Rechtfertigung für eine Aufteilung in einen ordentlichen und einen ausserordentlichen Teil.
3.3 Was die Beschwerdeführer gegen die Ausserordentlichkeit der streitigen Einkünfte vorbringen, vermag nicht zu überzeugen.
3.3.1 Vorab machen sie geltend, das Steueramt habe die Geschäftsjahre 1997/98 der Anwaltskanzlei einer Buchprüfung unterzogen. Nach deren Abschluss habe der zuständige Bücherrevisor mündlich mitgeteilt, es lägen für das Steuerjahr 1998 keine ausserordentlichen Einkünfte vor. Diese Mitteilung sei als feststellender Teilentscheidzu qualifizieren, der in Rechtskraft erwachsen sei. Eventuell liege eine Verständigung zwischen den Pflichtigen und den Behörden vor.

Zutreffend hat das Verwaltungsgericht indessen geurteilt, schon die gemäss § 126 Abs. 1 StG/ZH für Entscheide erforderliche Schriftlichkeit sei hier nicht gegeben. Auch vermag eine etwaige Verständigung zwischen dem Experten und dem Steuerpflichtigen die Steuerverwaltungs- und -justizbehörden nicht zu binden. Sie haben auf jeden Fall das Recht und die Pflicht, Abmachungen und Verständigungen auf dieser Ebene auf ihre Gesetzmässigkeit zu überprüfen. Insofern liegt auch kein Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor. Dies gilt umso mehr, als die Mitteilung erst nach dem Honorarzufluss, d.h. der vermeintlich nachteiligen Vermögensdisposition, erfolgte. Ebenfalls ohne weiteres unbegründet sind die anderen Rügen, welche die Beschwerdeführer zu diesem Punkt vorbringen (Willkür, Widersprüchlichkeit, Rechtsungleichheit, Verletzung des rechtlichen Gehörs).
3.3.2 Vergeblich machen die Beschwerdeführer im Weiteren eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes geltend. Wie schon dargelegt (vgl. E. 3.2 hievor), erübrigen sich bei einer derart bedeutenden einmaligen Vervielfachung des Einkommens wie hier eingehende Vergleiche mit anderen Fällen.
4.
Hat das Verwaltungsgericht somit zutreffend das ganze Vermittlungshonorar als ausserordentliches Einkommen mit der separaten Jahressteuer erfasst, so hat es den Beschwerdeführern zu Recht auch die gesamten Verfahrenskosten auferlegt. Eine Gehörsverletzung ist diesbezüglich ebenfalls nicht ersichtlich.
5.
Nach dem Gesagten ist die als Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu behandelnde staatsrechtliche Beschwerde abzuweisen.

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 staatsrechtliche Beschwerde wird als Verwaltungsgerichtsbeschwerde entgegengenommen und abgewie-

sen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 8'000.– wird den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich, Abteilung Rechtsdienst, und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 21. Januar 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: