

Vorzugspreis als steuerbare Nebenleistung im Sinne von § 22 Abs. 1 lit. a aStG zu behandeln.

**20 Ausserordentliche Einkünfte (§ 263 Abs. 2 StG).**

- **Dividenden. Kriterium für die Qualifikation von Dividenden als ausserordentliche Einkünfte ist die Aussergewöhnlichkeit der Dividende, nicht deren Besteuerungswürdigkeit (Erw. 3).**
- **Beurteilung der Aussergewöhnlichkeit bei einer jungen Firma, die noch gar keine klare Dividendenpolitik haben konnte: Berücksichtigung der Dividendenpolitik der folgenden (mindestens) zwei Geschäftsjahre (Erw. 3.5, 4).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 23. August 2007 in Sachen D.B. gegen Steuerrekursgericht (WBE.2006.207). Zur Publikation vorgesehen in StE 2008.

*Sachverhalt*

Die S AG, an welcher der Steuerpflichtige zur Hälfte beteiligt ist, wurde Mitte 1996 gegründet. Die Geschäftsjahre dauern von Juli bis Juni. Der Geschäftserfolg und die Dividendenausschüttungen entwickelten sich wie folgt:

Geschäftsjahr	Ergebnis Fr.	Dividende Fr.	in % des Ergebnisses	Fälligkeit	Vortrag auf neue Rechnung
1996/97	94'680	-			44'680 *
1997/98	7'198	6'000	83,36 %	1999	45'878
1998/99	312'369	300'000	96,04 %	2000	58'246
1999/00	333'418	300'000	89,98 %	2001	91'665
2000/01	579'680	500'000	86,25 %	2002	371'344
2001/02	198'150	-			369'495

\* (Fr. 50'000.-- Zuweisung an die gesetzlichen Reserven)

*Aus den Erwägungen*

3./3.1. Das Bundesgericht bezeichnet Einkünfte als ausserordentlich, wenn sie "im Lichte des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu keiner adäquaten Steuerbelastung führen. ... Es handelt sich um Einkünfte, die im Lückenjahr nicht unbesteuert gelassen werden können, weil sich sonst eine Disparität zwischen Leistungsfähigkeit und effektiver Steuerbelastung ergäbe. Ihr Merkmal ist, dass die steuerpflichtige Person ihr Einkommen gewöhnlich nicht oder nicht in dieser Weise schöpft." (BGE vom 5. September 2006 [2A.75/2006], Erw. 3.2; siehe auch, noch etwas ausführlicher, BGE vom 28. April 2006 [2A.301/2005], Erw. 3.2). Im Normalfall seien Dividenden periodische Leistungen, indessen könnten auch in Dividendenzahlungen aperiodische Vermögenserträge enthalten sein, so namentlich bei Substanzdividenden oder auch, wenn zwar nur der Vorjahresgewinn ausgeschüttet werde, aber die AG ihre Dividendenpolitik gerade in der Bemessungslücke zugunsten höherer Ausschüttungen ändere (a.a.O., Erw. 3.3).

Im Übrigen verweist das Bundesgericht regelmässig auf das Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. August 1999 (ASA 68/1999-2000, S. 384 ff.), ohne sich aber allzu eng an die dort erwähnten Indizien für die Ausserordentlichkeit des Einkommens zu halten. Im Kreisschreiben wird ausgeführt, im Zusammenhang mit dem Systemwechsel könne die Ausserordentlichkeit des Einkommens namentlich herrühren aus der Einmaligkeit einer Leistung (z.B. Liquidationsgewinn), aus der aussergewöhnlichen Höhe eines an sich regelmässigen Einkommens (z.B. ausserordentliche Dividende), aus der Änderung der Verbuchungsmethode; bei der Beurteilung könne dem Umstand Rechnung getragen werden, dass der Steuerpflichtige die Umstände der Ausrichtung seines Einkommens beeinflussen könne.

3.2. Gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat das Verwaltungsgericht zur steuerlichen Erfassung von in der Bemessungslücke ausgerichteten Dividenden ausgeführt:

(Zitat von StE 2005, B 65.4 Nr. 19, Erw. 4/b = AGVE 2004, S. 141)

Seither hat das Verwaltungsgericht hieran festgehalten (VGE II/48 vom 9. Mai 2007 [WBE.2006.301], S. 5 ff.).

3.3./3.3.1. Die vorliegend zur Beurteilung stehende, im Jahr 2000 ausgerichtete Dividende von Fr. 300'000.-- konnte vollumfänglich durch den Reingewinn des vorangehenden Geschäftsjahres 1998/99 finanziert werden. Es handelt sich nicht um eine Substanzdividende.

3.3.2. Die S AG wurde Mitte 1996 gegründet. Vor den Bemessungslückenjahren 1999 und 2000 hatte sie nur gerade zwei Geschäftsjahre abgeschlossen und im ersten Jahr auf eine Ausschüttung verzichtet, im zweiten - das bereits für die im ersten Lückenjahr fliessende Ausschüttung massgeblich war - eine geringe Dividende (entsprechend dem geringen ausgewiesenen Gewinn) beschlossen. Eine konstante Dividendenpolitik ist hieraus nicht erkennbar. Vielmehr handelt es sich um einen der Fälle, wo bis zu den Lückenjahren noch gar keine (konstante) Dividendenpolitik möglich war.

3.3.3. Damit erweisen sich die Kriterien, die das Verwaltungsgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung verwenden konnte, als unanwendbar. Es stellt sich die Frage, worauf beim vorliegenden Sachverhalt abzustellen ist, um die Ausserordentlichkeit der Einkünfte zu beurteilen.

3.4./3.4.1. Stellt man mit dem Bundesgericht die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) ins Zentrum der Überlegungen, so spricht dies dafür, Dividendenzahlungen, mit denen in einem Lückenjahr begonnen wurde, von Anfang an zu besteuern, auch wenn es sich nicht um die Folge einer geänderten Dividendenpolitik handelt. In diesem Zusammenhang mag die Höhe der Dividende eine Rolle spielen (zu diesem Kriterium siehe BGE vom 8. Februar 2006 [2P.181/2005, 2A.438/2005], Erw. 2.2). Im Ergebnis läuft auch der angefochtene Entscheid hierauf hinaus.

3.4.2. Ausser den verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätzen gilt es aber auch die konkrete Ausgestaltung in Art. 69 StHG zu beachten (Art. 190 BV). Das ursprünglich vorgeschriebene Differenzsteuerverfahren beim Wechsel der zeitlichen Bemessung wurde durch die Revision vom 9. Oktober 1998 aufgegeben zugunsten der

jetzt geltenden Regelung (siehe Dieter Weber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1 [StHG], 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, Art. 69 N 1 ff.). Während dem Differenzsteuerverfahren eine bestimmte Anschauung über die Besteuerungswürdigkeit zugrunde lag, lässt sich die *Ausserordentlichkeit* der Einkünfte, auf die es nun nach Art. 69 Abs. 2 und 3 StHG und § 263 Abs. 2 StG ankommt, schwerlich über die Besteuerungswürdigkeit definieren. Als ausserordentlich erscheinen im Bereich der Dividendenausschüttungen neben den Substanzdividenden vielmehr diejenigen, die abweichend von der bisherigen Praxis oder abweichend von einem vernünftigen, rational begründbaren Geschäftsverhalten erfolgten (vgl. VGE II/20 vom 21. April 2005 [BE.2004.00176], S. 13 f.) und von daher als aussergewöhnlich erscheinen. Soweit es darum geht, das Ausnützen der Bemessungslücke durch eine "konstruierte" Dividendenpolitik zu verhindern - ein Hauptziel der Regelung in Art. 69 StHG/§ 263 StG, soweit sie die Dividenden betrifft (StE 2005, B 65.4 Nr. 18, Erw. 3/c/dd) -, entspricht diese Auslegung dem Gesetzeszweck am unmittelbarsten.

3.4.3. Diese doch recht klaren Vorgaben des Gesetzgebers legen es nahe, auf das Kriterium des Aussergewöhnlichen (dem zudem klarere Konturen gegeben werden können) abzustellen statt auf dasjenige der Besteuerungswürdigkeit.

3.5. Bei der Prüfung der Ausserordentlichkeit einer Dividendenausschüttung sind die gesamten Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen (erwähnter BGE vom 28. April 2006, Erw. 3.2). Dies gilt ganz besonders, wenn auf die Aussergewöhnlichkeit des Vorgehens, auf das ungewöhnliche Geschäftsgebaren abgestellt wird. Wenn es darum geht, unter diesen Gesichtspunkten zu prüfen, ob bei einer erst vor kurzem gegründeten Gesellschaft die Dividendenausschüttung als ausserordentlich zu qualifizieren ist, stellt sich die Frage, ob auch auf die Verhältnisse in den folgenden Jahren abzustellen ist. Das Verwaltungsgericht hat es bisher in Anlehnung an die Rechtsprechung des Bundesgerichts (StE 2002, B 65.4 Nr. 11, Erw. 3.1; BGE vom 4. Oktober 2002 [2A.92/2002, 2A.103/2002], Erw. 3.3.1) abgelehnt, die Folgejahre mit zu berücksichtigen (AGVE 2004, S. 141 = StE 2005, B 65.4 Nr. 18, Erw. 6/a; VGE II/81 vom 19.

November 2003 [BE.2003.00029], Erw. 3/c/cc), jedoch eingeräumt, dass sich dies möglicherweise nicht vermeiden lasse, wenn ein Vergleich mit den Vorjahren unmöglich sei (StE 2005, B 65.4 Nr. 19, Erw. 4/b/bb; siehe auch VGE II/93 vom 7. Dezember 2004 [BE.2004.00113], S. 8). Bei einer neu gegründeten Aktiengesellschaft kann es sich in der Tat aufdrängen, auch die Folgejahre zu beachten, wenn dies für eine ausreichend abgestützte Bewertung des Geschäftsgebarens erforderlich ist.

4. Dass vom Ergebnis des ersten Geschäftsjahres Fr. 50'000.-- den Reserven zugewiesen und die restlichen rund Fr. 45'000.-- auf die neue Rechnung vorgetragen wurden, ist nicht auffällig. Am Anfang der Geschäftstätigkeit gewisse Reserven anzulegen, entspricht solider Geschäftspolitik. Im zweiten Geschäftsjahr war der Gewinn so minim, dass seine Verwendung nichts aussagt, doch in den folgenden drei Geschäftsjahren wurde jeweils ein grosser Teil des Ergebnisses als Dividende ausgeschüttet, der Rest auf die neue Rechnung vorgetragen; die etwas unterschiedlichen Prozentzahlen sind auf die runden Beträge für die Ausschüttung zurückzuführen. In diesem Zeitraum wurde eine Dividendenpolitik begründet, die konstant erscheint und der auch sonst nichts Auffälliges anhaftet (dies gilt insbesondere bei einem Kleinbetrieb, der trotz der äusseren Form einer AG eigentlich das Geschäft des einen bzw. der wenigen Inhaber darstellt). Erst im Geschäftsjahr 2001/02 wurde davon abgewichen und trotz rund Fr. 200'000.-- Gewinn auf die Ausschüttung einer Dividende verzichtet. Die dafür gegebene Begründung bevorstehender grösserer Investitionen im Zusammenhang mit ..., ist nicht unglaublich, sodass nicht von einem "Bruch" in der Dividendenpolitik gesprochen werden kann. Jedenfalls behielt die S AG die im Bemessungslückenzahl 2000 begonnene Ausschüttung des Grossteils des erzielten Gewinns auch in den zwei Jahren nach der Bemessungslücke und damit innerhalb des Zeitraumes bei, der auf jeden Fall gegeben sein muss, um verlässlich prüfen zu können, ob von einer Konstanz in der Dividendenpolitik auszugehen ist.

Da keine anderen Argumente ersichtlich sind, welche die im Jahr 2000 erfolgte Ausschüttung als ausserordentlich erscheinen lassen, erweist sich die Erfassung mit einer gesonderten Jahressteuer als

unzulässig. Dies führt zur vollumfänglichen Gutheissung der Beschwerde.

**21 Selbstständige Erwerbstätigkeit.**

- **Gewerbmässiger Wertschriftenhandel als selbstständige (Neben-) Erwerbstätigkeit kann ausnahmsweise selbst bei einer einzigen Wertschriftentransaktion vorliegen.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 9. Mai 2007 in Sachen Gemeinderat X. gegen Steuerrekursgericht und M.A. (WBE.2006.47). Zur Publikation vorgesehen in StE 2008.

**22 Privatentnahme.**

- **Privatentnahme mittels entsprechender, unzweideutiger, der Steuerbehörde klar bekannt gegebener Behandlung in der Buchhaltung.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 7. Dezember 2007 in Sachen Erben des S. gegen Steuerrekursgericht (WBE.2007.142). Zur Publikation vorgesehen in StE 2008.

*Aus den Erwägungen*

3.2./3.2.1. (S. betrieb im Rahmen einer Einzelfirma ein Architekturbüro sowie gewerbmässigen Liegenschaftenhandel.) Bis 1986 stellte die Liegenschaft x klarerweise Geschäftsvermögen dar. S. nahm zwar alle Liegenschaften in seine Buchhaltung auf, doch wurden die Privatliegenschaften separat unter eigenem Titel aufgeführt und damit unmissverständlich als solche bezeichnet; für diese war im Gegensatz zu den Geschäftsliegenschaften kein Buch-, sondern lediglich der Steuerwert angegeben. Die Liegenschaft x figurierte nicht unter den Privatliegenschaften. Für die Steuerbehörden erkennbare Indizien ausserhalb der buchhalterischen Behandlung, die für eine Qualifikation als Privatliegenschaft gesprochen hätten, fehlten, zumal S. ihnen nicht bekannt gegeben hatte, dass er seiner Ehefrau die Nutzniessung an der Liegenschaft zugewendet hatte.