

Basel-Landschaft

Entscheide

Ausserordentliche Einkünfte

Frage der Qualifikation bei Dividenden

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Januar 2001

Auch ein seiner Natur nach regelmässig fliessendes Einkommen kann bei entsprechender Höhe ausserordentlich sein. Steht eine Dividendenausschüttung im Missverhältnis zu den Ausschüttungen der Vorjahre, so bewegen sie sich nicht mehr im üblichen und somit nicht mehr im ordentlichen Rahmen und sind – wie der Ausdruck selbst verdeutlicht – als ausserordentliche Einkünfte zu bezeichnen. Bei Wegzug aus dem Kanton ist eine Jahressteuer nach § 96 Abs. 2 StG zu erheben. (Mit diesem Urteil wird der von der Steuerverwaltung kritisierte VGE vom 7.7.1999 [BStPra XV, S. 12] stark relativiert.)

Tatsachen:

A. X wechselte per 28. Februar 1998 seinen Wohnsitz von Z (BL) nach Y (SO). Gemäss ausserordentlichem Generalversammlungsbeschluss (GV-Beschluss) vom 20. August 1997 wurde ihm als Mehrheitsaktionär der V AG eine Dividende von Fr. 300'000.– und gemäss GV-Beschluss vom 26. September 1997 als Mehrheitsaktionär der VX AG eine Dividende von Fr. 250'000.– ausgeschüttet. Laut Steuerveranlagung 1997 vom 21. September 1998 wurden die Dividenden in der Höhe von insgesamt Fr. 550'000.– als ausserordentliche Einkünfte besteuert.

B. Mit Einsprache und Einsprachebegründung vom 15. Oktober 1998 bzw. 19. Mai 1999 beantragte X, vertreten durch A, Advokat in Basel, es sei die Staatssteuerveranlagung 1997 vom 21. September 1998 ersatzlos aufzuheben. Er machte geltend, es handle sich bei den erhaltenen Dividenden nicht um ausserordentliche Einkünfte im Sinne von § 96 Abs. 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974. Am 17. Juni 1999 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab mit der Begründung, es handle sich um ausserordentliche Einkünfte. Mit Eingabe vom 5. Juli 1999 (Einsprachebegründung vom 22. September 1999) erhob der Vertreter von X bei der Steuerrekurskommision Beschwerde gegen den Entscheid der Steuerverwaltung. Gleichtags stellte er ein Wiedererwägungsgesuch bei der Steuerverwaltung. Mit Schreiben vom 19. Juli 1999 teilte die Steuerverwaltung dem Rechtsvertreter von X mit, dass ein Wieder-

erwägungsgesuch nicht möglich sei, da sich das Verfahren im Rekursstadium befindet. Die Steuerrekurskommission hiess die Beschwerde mit Urteil vom 10. Dezember 1999 gut.

C. Mit ausführlicher Eingabe vom 18. April 2000 erhab die Steuerverwaltung gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 10. Dezember 1999 beim Verwaltungsgericht Beschwerde. Sie machte geltend, dass Dividendenzahlungen als Einkommensquellen in der Regel ordentlichen Charakter hätten und je nach Geschäftsgang und Beschluss mehr oder weniger regelmässig anfallen würden. Die fraglichen Dividendenzahlungen müssten jedoch aufgrund der konkreten Umstände als ausserordentlich im Sinne von § 96 Abs. 2 StG qualifiziert werden. Auf die Begründung wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

D. In ihrer Stellungnahme vom 15. Mai 2000 verwies die Steuerrekurskommission auf ihr Urteil vom 10. Dezember 1999 und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

E. Mit Stellungnahme vom 16. Juni 2000 beantragte der Rechtsvertreter von X, es sei der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission vom 10. Dezember 1999 unter o/e-Kostenfolge zu bestätigen. Auf die Begründung wird, soweit notwendig, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1. Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss § 131 StG in Verbindung mit §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, ist auf die vorliegende Beschwerde einzutreten.

2. Am 1. Januar 2001 trat das revidierte Steuergesetz in Kraft. Da sich der für diesen Fall relevante Sachverhalt vollumfänglich vor dem 1. Januar 2001 verwirklicht hat, kommt das Steuergesetz in seiner vor dem 1. Januar 2001 geltenden Fassung (aStG) zur Anwendung.

3. Nach § 24 lit. e aStG gehören zum steuerbaren Einkommen unter anderem Dividenden. Die im Jahre 1997 an den Beschwerdegegner ausgeschütteten Dividenden hätten gemäss § 88 aStG in Verbindung mit § 24 lit. e aStG Bestandteil des Einkommens der Bemessungsperiode 1997/1998 dargestellt und wären demzufolge in der Veranlagungsperiode 1999/2000 besteuert worden. Aufgrund des Wegzuges des Beschwerdegegners per Ende Februar 1998 aus dem Kanton Basel-Landschaft kam es aber nicht zu einer Veranlagungsperiode 1999/2000, so dass die Dividendenausschüttungen unbesteuert bleiben würden, sofern sie nicht gemäss § 96 Abs. 2 aStG als ausserordentliche Einkünfte qualifiziert und besteuert würden.

Im vorliegenden Verfahren ist umstritten, ob die an den Beschwerdegegner ausgeschütteten Dividenden in der Höhe von gesamthaft Fr. 550'000.– als ausserordentliche Einkünfte im Sinne von § 96 Abs. 2 aStG zu betrachten und zu besteuern sind.

4.a) Die Steuerrekurskommission hielt in ihrem Urteil vom 10. Dezember 1999 fest, dass als ausserordentliche Einkünfte solche Einkünfte gelten würden, die nicht aus einer Quelle fliessen, sondern ihrer Natur nach nur einmal realisiert würden. Entscheidend sei das Fehlen einer dauernden Einkommensquelle und nicht die Einmaligkeit des Zuflusses. Denn auch das Einkommen aus einer Quelle könne einmalig fliessen; dann handle es sich jedoch nur der Form nach um einmaliges Einkommen, in Wirklichkeit aber um kumuliertes periodisches Einkommen. Anderseits sei es durchaus möglich, dass ausserordentliches Einkommen der gleichen Art wiederholt zufliesse. Die ausserordentlichen Einkünfte seien entweder reine Wertzuflüsse oder Veräusserungsgewinne. Die Dividenden des Gesellschafters würden ihrer Natur nach ordentliches Einkommen bilden, da sie aus einer Quelle stammen würden. Nach der Praxis der Steuerrekurskommission und des Verwaltungsgerichts würden allerdings nur diejenigen Dividenden ordentliches Einkommen darstellen, die aus tatsächlich erwirtschafteten Gewinnen stammen würden, welche den offenen und versteuerten und nicht den stillen und unversteuerten Reserven gutgeschrieben worden seien. Am 20. August 1997 habe die GV der V AG beschlossen, zu Lasten des erwirtschafteten Jahresgewinnes eine Dividende in der Höhe von Fr. 300'000.– auszuschütten. Am 4. September 1998 habe die GV der V AG einer Dividendenausschüttung in der Höhe von Fr. 250'000.– zugestimmt und am 11. Mai 1999 einer von Fr. 350'000.–. Gemäss der vorerwähnten Rechtsprechung seien diese Dividenden als ordentliches Einkommen zu qualifizieren, da sie nicht zu Lasten der Substanz ausgeschüttet werden seien. Vorliegend könne um so weniger von ausserordentlichem Einkommen gesprochen werden, als dass die V AG seit drei Jahren eine andere Dividendenpolitik verfolge und laufend die erwirtschafteten Gewinne ausschütte. Die VX AG habe im Jahr 1997 eine Dividende von Fr. 250'000.– und im Jahr 1998 eine solche von Fr. 20'000.– ausbezahlt. Diese Ausschüttungen würden aus den thesaurierten, d.h. aus den als offene Gewinnreserven vorgetragenen, und erwirtschafteten Gewinnen erfolgen und demnach ordentliches Einkommen darstellen.

Im Urteil wurde auch ausgeführt, dass eine Minderheit des Gerichts die Ansicht vertreten habe, dass die Dividenden ausserordentliches Einkommen darstellen würden, da diese relativ hoch gewesen und in den Vorjahren gar keine Dividenden ausgeschüttet worden seien. Ebenso wurde erwähnt, dass die Meinung vertreten worden sei, dass eine unzulässige Steuerumgehung vorliege.

b) Die Beschwerdeführerin machte in ihrer Beschwerde vom 18. April 2000 geltend, dass Dividendenzahlungen als Einkommensquelle in der Regel ordentlichen Charakter hätten und je nach Geschäftsgang und Beschluss mehr oder weniger regelmässig anfallen würden. Die fraglichen Dividendenzahlungen müssten jedoch aufgrund der konkreten Umstände als ausserordentlich qualifiziert werden. Der Be-

schwerdegegner sei Alleinaktionär der V AG sowie der VX AG. Die jährlich erzielten Gewinne dieser beiden Gesellschaften seien in der Vergangenheit nicht ausgeschüttet, sondern jeweils als offene Gewinnreserven vorgetragen worden. Im Jahre 1997 habe der Beschwerdegegner hingegen erstmals beschlossen, zu Lasten dieser Gewinnreserven eine Dividende der V AG von Fr. 300'000.– und eine der VX AG von Fr. 250'000.– auszuschütten. Kurze Zeit später, nämlich Ende Februar 1998, habe er dann seinen Wohnsitz in den Kanton Solothurn verlegt. Dadurch würden die im Jahre 1997 an ihn ausgeschütteten Dividenden aus der ordentlichen Bemessungsgrundlage für die Staatssteuer 1997/98 fallen. Die Steuerverwaltung erläuterte den § 96 Abs. 2 aStG und dessen Zweck und setzte sich mit Entscheiden des Bundesgerichtes (Bundesgerichtentscheid [BGE] 94 I 146), des Verwaltungsgerichtes des Kantons Basel-Landschaft und anderer Verwaltungsgerichte auseinander und kam zum Schluss, dass diese Zahlungen aperiodischen Charakter hätten und damit ausserordentliche Einkünfte seien. Auf die rechtlichen Argumente der Beschwerdeführerin wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen. Die Beschwerdeführerin ging auch auf die Bemessungslücken infolge von Systemumstellungen ein und erklärte, sie hätte die Eidgenössische Steuerverwaltung angefragt, wie der vorliegende Fall aus der Sicht des Bundes zu beurteilen wäre. Die Bundesbehörde käme in ihrem Gutachten zum Schluss, dass die Dividendenzahlungen im vorliegenden Fall ausserordentlichen Charakter hätten und – wären sie in der Bemessungslücke vor dem Systemwechsel angefallen – bei der direkten Bundessteuer volumnfänglich mit einer Jahressteuer hätten erfasst werden müssen.

Weiter erläuterte die Beschwerdeführerin, dass die erwirtschafteten Bilanzgewinne der zwei Gesellschaften bisher immer thesauriert worden seien. Anlässlich einer ausserordentlichen Generalversammlung der V AG vom 20. August 1997 sei eine Dividende von Fr. 300'000.– beschlossen worden. Mit Beschluss vom 26. September 1997 sei an der GV der VX AG eine Dividende im Umfang von Fr. 250'000.– festgelegt worden. Drei Tage später habe der Beschwerdegegner einen Kaufvertrag über eine Liegenschaft in Y (SO) unterzeichnet. Der Kaufpreis habe Fr. 2'100'000.– betragen und sei mit einer Hypothek der UBS von Fr. 1'500'000.– finanziert worden. Aus naheliegenden Gründen sei angenommen worden, dass der Differenzbetrag von Fr. 600'000.– zur Hauptsache mit den kurz zuvor ausgeschütteten Dividenden im Umfang von Fr. 550'000.– finanziert worden sei. Dieser Umstand lasse darauf schliessen, dass nicht etwa ein beabsichtigter Verkauf der Gesellschaften, wie vom Beschwerdegegner behauptet worden sei, der eigentliche Grund für diese Dividendausschüttungen gewesen sei, sondern der Kauf der Privatliegenschaft in Y (SO). Die Finanzierung der Liegenschaft, wie dann später auf anderem Weg bestätigt worden sei, sei mit einem Darlehen der Firma vorgenommen worden. Das Darlehen selber habe der Bilanz nicht direkt entnommen werden können, sondern habe durch die Revisionsgesellschaft ausdrücklich bestätigt werden müssen.

Am 10. Dezember 1999 sei zudem in der Basler Zeitung ein längerer Artikel erschienen, in dem die ausserordentlich gute wirtschaftliche Situation und die positiven Aussichten der betreffenden zwei Firmen beschrieben worden seien. Eine wirtschaftliche Notwendigkeit des «Leichtermachens» der zwei Firmen zum Zwecke des

Verkaufsrespektive der Einbringung in einen Konzern sei deshalb nicht gerade ersichtlich. Mit Hinweis auf den Verwaltungsgerichtsentscheid Luzern vom 20. Januar 1999 (publ. in: Steuer Revue 1999, S. 676 ff.) erklärte die Steuerverwaltung, dass nicht auf die Situation der Gesellschaft abzustellen sei, sondern auf die Situation des empfangenden Aktionärs. Massgeblich sei, ob für diesen die betreffende Dividendenausschüttung aperiodisch und damit ausserordentlichen Charakter aufweise. Im vorliegenden Fall sei aus der Sicht des Aktionärs die Ausschüttung der zwei Dividenden sicherlich als aperiodisch zu betrachten.

c) Der Beschwerdegegner erklärte in seiner Vernehmlassung vom 15. Mai 2000, dass die Dividendenausschüttungspolitik aufgrund wirtschaftlicher Überlegungen geändert worden sei. Die V AG sei auf dem Gebiet der Herstellung und des Verkaufs von pharmazeutischen, chemischen und kosmetischen Produkten tätig. Sie produziere und verkaufe praktisch weltweit diverse bekannte Produkte. Wegen der steigenden Konzentration auf diesem Markt habe sich der Verwaltungsrat der Gesellschaft und das Aktionariat entschlossen, die Gesellschaft so zu trimmen, dass eine Einbindung in einen internationalen Konzern, das heißt ein Verkauf an einen der grossen in- oder ausländischen Konzerne, möglich werde. Diese Massnahme diene der Absicherung des Fortbestandes der Unternehmung. Indem insbesondere das nicht betriebsnotwendige Kapital soweit als möglich aus der Gesellschaft weggeführt werde, wie sie verkäuflich. Aus diesen Gründen habe sich der Verwaltungsrat und das Aktionariat der Gesellschaft entschlossen, die bisherige Dividendenpolitik aufzugeben und neu künftig die thesaurierten und erwirtschafteten Gewinne auszuschöpfen. Auf dieser Neuorientierung basiere auch die Auszahlung der Dividenden im Jahr 1997. Diese Dividendenpolitik sei im Rahmen der wirtschaftlichen Möglichkeiten auch in den Folgejahren beibehalten worden. Die VX AG habe zwar gemäss Handelsregistertrag praktisch den gleichen Zweck wie die V AG, verwalte aber in Wirklichkeit mehrheitlich die Liegenschaften letztgenannter. Aus diesem Grund habe der Verwaltungsrat auch diese Gesellschaft in die vorgenannten Überlegungen einbeziehen und soweit wirtschaftlich möglich gleich behandeln müssen.

Weiter führte der Beschwerdegegner an, dass die Änderung der Dividendenausschüttungspolitik die Dividenden nicht zu einem ausserordentlichen Einkommen gemäss § 96 Abs. 2 aStG umgestalten würde. Es gehe nicht an, das ausserhalb der Bemessungsperiode erzielte Einkommen ohne ausdrückliche gesetzliche Vorschrift zur Bemessung der Steuern heranzuziehen. Im Übrigen sei die Unterstellung der Steuerverwaltung bezüglich der Finanzierung der Liegenschaft mittels der Dividenden falsch, da der Beschwerdegegner für die Kaufpreiszahlung bei der V AG ein Darlehen über Fr. 600'000.– aufgenommen habe. Weiter habe die Steuerverwaltung fälschlicherweise angenommen, die Dividendenzahlung 1997 sei einmalig gewesen.

5.a) Das System der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung beruht auf der Fiktion, dass das steuerbare Einkommen und damit die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen von einem Jahr zum anderen gleich bleibt. Das Gesetz nimmt gewisse Einkommensschwankungen in Kauf, hat aber für den Fall, dass sich

die Einkommensverhältnisse wesentlich ändern und damit die Einkommensentwicklung aufgrund ausserordentlicher Umstände zu einem erheblichen Auseinanderfallen von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung führen würde, aus Gründen der Steuergerechtigkeit Ausnahmen von den ordentlichen Bemessungsregeln und dementsprechend gewisse Korrekturmechanismen vorgesehen. Neben der Zwischenveranlagung stellt auch § 96 Abs. 2 aStG ein solches Korrekturinstrument dar. § 95 Abs. 2 aStG statuiert, dass nur ein entsprechender Bruchteil der Jahressteuer geschuldet werde, wenn die Steuerpflicht nur während eines Teils des Steuerjahres gelte. § 96 Abs. 2 bleibe vorbehalten. Gemäss § 96 Abs. 2 aStG sind ausserordentliche Einkünfte ohne Umrechnung dem übrigen für die Veranlagung massgebenden Jahreseinkommen zuzurechnen. Bei Beendigung der Steuerpflicht oder bei Zwischenveranlagungen unterliegen sie für die Zeit, für die sie auf dem ordentlichen Weg nicht besteuert werden, einer vollen Jahressteuer zu dem Steuersatz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt. Der Ausdruck «ausserordentliche Einkünfte» wird im Gesetz nicht näher definiert und ist demzufolge auslegungsbedürftig.

Ausserordentliche Einkünfte sind unbestrittenemassen Lotteriegewinne (Verwaltungsgerichtsentscheid [VGE] vom 7. Februar 1999 in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPr] Bd. X S. 341 ff.; Weisungen der Finanzdirektion vom 15. Dezember 1972 für die Neutaxation 1973 in: BLStPr Bd. V S. 108). Auch Liquidationserlöse stellen grundsätzlich ausserordentliche Einkünfte dar (*Ernst Höhn/Robert Walburger*, Steuerrecht, Bd. I, 8. Aufl., Bern 1997, S. 325; VGE Zürich vom 2. Dezember 1992 in: StE 1994 ZH B 64.1 Nr. 2; VGE St. Gallen vom 8. Juli 1992 in: St. Gallische Gerichts- und Verwaltungspraxis 1992 Nr. 11; anders VGE vom 7. Juli 1999 in: BStPra XV S. 12 ff., der jedoch im ebenfalls in BStPra XV S. 12 ff. veröffentlichten Kommentar zu Recht kritisiert wurde). Die Dividenden eines Gesellschafters bilden gemäss Entscheid der Steuerrekurskommission hingegen ordentliches Einkommen, da sie aus einer Quelle stammen. Dies gelte jedoch nur für den Fall, dass die Dividenden aus tatsächlich erwirtschafteten Gewinnen stammen, welche den offenen und versteuerten und nicht den stillen und unversteuerten Reserven gutgeschrieben worden seien. Die Steuerrekurskommission verweist dabei auf ihren Entscheid vom 18. März 1983 (BLStPr VIII S. 193 ff.) und auf den VGE vom 7. Juli 1999 (BStPra XV S. 12 ff.). Es stellt sich die Frage, inwieweit dieses Unterscheidungsmerkmal dem Zweck von § 96 Abs. 2 aStG entspricht.

b) Wie oben bereits ausgeführt, stellt § 96 Abs. 2 aStG ein Korrekturinstrument dar, um den Steuerbetrag aus Gründen der Steuergerechtigkeit der Steuerkraft des Steuerpflichtigen anzupassen. Es soll folglich eine im Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechende Unterbesteuerung vermieden werden. Im Hinblick auf den Zweck des § 96 Abs. 2 aStG kann es für die Frage der Qualifikation von Dividenden nicht relevant sein, ob diese von der Gesellschaft bereits besteuert wurden oder nicht, da dies an der Steuerkraft des steuerpflichtigen Gesellschafters nichts ändert. Relevant ist hingegen, ob das fragliche Einkommen dazu führt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt wird. Demzufolge ist es sinnvoll zu prüfen, ob sich die Einkünfte im gleichen Rahmen der Vorjahre bewegen oder zumindest einen den Vorjahren vergleichbaren Prozentanteil am Jahresgewinn dar-

stellen. Stehen sie in einem Missverhältnis zu den Dividendausschüttungen der Vorjahre, so bewegen sie sich nicht mehr im üblichen und somit nicht mehr im ordentlichen Rahmen und sind – wie der Ausdruck selbst verdeutlicht – als ausserordentliche Einkünfte zu bezeichnen. Nicht im ordentlichen Rahmen bewegen sich folglich Einkünfte, die sich von denjenigen der Vorjahre erheblich unterscheiden und damit in der Regel unregelmässig anfallen. Es sind die aperiodischen Einkünfte, die geeignet sind, das Verhältnis zwischen Steuerbetrag und wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu stören. In diesem Sinne können als ausserordentliche Einkünfte jene Einkünfte zählen, deren zweimalige Berücksichtigung auch bei der Steuerbemessung zu Beginn der Steuerpflicht als stossend und unvereinbar mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip erscheinen würden (vgl. VGE Luzern vom 20. Januar 1999 in: Steuer Revue 1999, S. 676 ff.; VGE Zürich vom 31. August 1994 und vom 2. Dezember 1999 in: StE 1995 ZH B 64.1 Nr. 3 bzw. in: StE 1994 ZH B 64.1 Nr. 2; Entscheid der Steuer-Rekurskommission III Zürich vom 31. Oktober 1996 in: StE 1997 ZH B 64.1 Nr. 6).

c) Das Problem der Bemessungslücke hat sich im Übrigen auch beim Systemwechsel von der zweijährigen Pränumerando- zur einjährigen Postnumerandobesteuerung per 1. Januar 2001 gestellt. Da die Praxis zu § 96 Abs. 2 aStG weitgehend ihren Niederschlag in den §§ 198 und 199 StG gefunden hat, rechtfertigt sich an dieser Stelle ein Blick auf das revidierte Steuergesetz.

Die Übergangsregelung, welche soweit als möglich das Leistungsfähigkeitsprinzip zu wahren versucht, besagt, dass das ordentliche Einkommen der Jahre 1999 und 2000 in die Bemessungslücke fällt und das ausserordentliche Einkommen 1999 bzw. 2000 einer vollen Jahressteuer 1999 bzw. 2000 unterliegt. In diesem Sinne bezeichnet § 198 Abs. 3 StG in der ab 1. Januar 2001 geltenden Fassung insbesondere Kapitalgewinne auf geschäftliche Vermögenswerte, Aufwertungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne, Kapitalabfindungen sowie Gewinne, die auf die Auflösung von Rückstellungen sowie auf die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschreibungen und Rückstellungen zurückzuführen sind, als ausserordentliche Einkünfte. Die Ausserordentlichkeit des Einkommens kann somit aus der Einmaligkeit der Leistung herrühren, aus der Ausserordentlichkeit eines Einkommens, das seiner Natur nach regelmässig fliesst, dessen Höhe aber aussergewöhnlich ist und sich dadurch vom Üblichen abhebt oder aus der Änderung der Verbuchung der Einkommensquelle (z.B. Unterlassen von geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Provisionen oder Auflösen von Rückstellungen im Anschluss an einen Wechsel der Verbuchungsmethode). Für die Zuordnung können die der Bemessungslücke vorgehenden und nachfolgenden Jahre zur Beurteilung miteinbezogen werden (Basel-Land: Ausserordentliche Einkünfte bzw. Erträge in der Bemessungslücke in: Steuer Revue Nr. 12/2000, S. 844 ff.).

6.a) Wie aus den Akten ersichtlich ist, hat die VX AG bis zum Jahr 1996 keine Dividenden ausgeschüttet, im Jahr 1997 hat sie Fr. 250'000.– und im Jahr 1998 Fr. 20'000.– (GV-Beschluss vom 26. September 1997 bzw. GV-Beschluss vom 23. Dezember 1998) als Dividenden ausbezahlt. Im Jahr 1999 sind wiederum keine

Dividenden ausgeschüttet worden. Die fragliche Dividende in der Höhe von Fr. 250'000.– zu Lasten des Bilanzgewinnes per 31. Dezember 1996 erscheint somit zweifelsohne als klare Ausnahme im Vergleich zu den Ausschüttungen in den vorangegangenen und folgenden Jahren. Sie ist auch nicht aufgrund eines ausserordentlich hohen Jahresgewinnes gerechtfertigt, sondern stellt einen einmaligen Vorgang zu Lasten des Gewinnes des Geschäftsjahrs 1996 und des in den Vorjahren angehäuften Gewinnvortrages dar. Demgemäß ist sie als ausserordentliches Einkommen im Sinne von § 96 Abs. 2 aStG zu qualifizieren.

b) Gemäß ausserordentlicher GV der V AG vom 20. August 1997 wurde in Abänderung des Beschlusses der ordentlichen GV vom 26. Februar 1997 die Dividende von Fr. 300'000.–, mit ausserordentlichem GV-Beschluss vom 4. September 1998 eine von Fr. 250'000.– und im Jahr 1999 eine von Fr. 350'000.– ausgeschüttet. Die Ausschüttungspolitik der V AG unterscheidet sich insofern von derjenigen der VX AG, als die V AG die hohen Dividenden nicht nur 1997 ausbezahlt hat. Wesentlich ist aber, dass vor dem Jahre 1997 keine Dividenden ausgeschüttet wurden und für das in die Bemessungslücke fallende Jahr ein hoher Betrag ausbezahlt wurde. Die im vorliegenden Fall in Frage stehende Dividendenausschüttung hebt sich somit wesentlich vom Üblichen ab. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass in der ordentlichen GV vom 26. Februar 1997 beschlossen worden war, dass zu Lasten des Bilanzgewinnes per 31. Dezember 1996 keine Dividenden entrichtet werden sollten. Erst mit der ausserordentlichen GV vom 20. August 1997, welche lediglich rund einen Monat vor der Unterzeichnung des Kaufvertrages über die Liegenschaft in Y (SO) stattfand, wurde eine Dividendenausschüttung von Fr. 300'000.– zu Lasten des Bilanzgewinnes per 31. Dezember 1996 beschlossen. Der Beschwerdegegner begründete die Änderung der Ausschüttungspolitik damit, dass aufgrund der starken Konkurrenz die Gesellschaft so zu trimmen sei, dass eine Einbindung in einen internationalen Konzern, das heisst ein Verkauf an einen der grossen in- oder ausländischen Konzerne, möglich werde. Er hat aber keine Beweise erbracht, inwiefern die angeführte Konkurrenz derart sei, dass ein Verkauf der Gesellschaft in Betracht gezogen werden müsse und eine derartig genau auf den fraglichen Zeitpunkt fallende Änderung der Ausschüttungspolitik notwendig sei. Weiter ist zu bedenken, dass auch die in den Jahren 1998 und 1999 ausgeschütteten Dividenden von Fr. 250'000.– bzw. Fr. 350'000.– keinen eindeutigen Beweis für die nachhaltige Änderung der Ausschüttungspolitik darzustellen vermögen, da diese Ausschüttungen ihren Grund auch in der Bemessungslücke 1999/2000 bezüglich der Bundessteuern und in einer allfälligen Bemessungslücke bezüglich der Staatssteuern des Kantons Solothurn haben könnten. Festzuhalten bleibt, dass die Ausschüttungen der fraglichen Dividende im Vergleich zu den Ausschüttungen der vorangegangenen Jahre nicht im üblichen Rahmen erfolgt und die Dividende demgemäß als ausserordentliches Einkommen zu bezeichnen ist. Grundsätzlich ist auch irrelevant, aus welchen Gründen eine in diesem Mass unübliche Dividende ausgeschüttet wurde und ob die mit der ausserordentlichen GV vom 20. August 1997 eingeläutete Ausschüttungspolitik nun fortgesetzt wird oder mit Beendigung der verschiedenen Bemessungslücken ein Ende findet. Massgeblich ist, dass die Dividende im Vergleich zu den Vorjahren als ausserordentlich zu bezeichnen ist.

7. Zusammenfassend wird festgehalten, dass die Dividendenausschüttungen in der Höhe von Fr. 550'000.– als ausserordentliche Einkünfte im Sinne von § 96 Abs. 2 a StG zu qualifizieren und demgemäß nach § 96 Abs. 2 aStG zu besteuern sind. Der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 10. Dezember 1999 Nr. 138/1999 wird aufgehoben und somit auch Ziffer 3, gemäss welcher dem Steuerpflichtigen eine Parteientschädigung zu Lasten des Staates zugesprochen wurde. Nach § 20 Abs. 3 VPO und § 21 Abs. 2 VPO werden keine Verfahrenskosten erhoben und die ausserordentlichen Kosten wettgeschlagen.

Demgemäß wird erkannt:

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission Baselland vom 10. Dezember 1999 aufgehoben.