



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2009.93

Entscheid

14. August 2009

Mitwirkend:

Einzelrichter M. Ochsner und Sekretärin J. Nartey

In Sachen

A,

vertreten durch B,

Rekurrent,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Süd,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Einschätzung 2006

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist seit einem im Jahre 1985 erlittenen Unfall querschnittgelähmt. Nach Rehabilitationen und Umschulungen war er ab dem Jahr 1991 wieder teilweise erwerbstätig, bezog aber gleichzeitig von der SUVA zunächst eine Viertelrente, welche später sukzessive auf eine Vollrente erhöht wurde. Insbesondere wurde sie per 1. Juli 2000 von Fr. 1'241.- auf Fr. 2'481.- pro Monat verdoppelt, und im Jahr 2006 betrug sie Fr. 2'613.- pro Monat bzw. Fr. 31'356.- pro Jahr. Der Pflichtige deklarierte die Rente in der Steuererklärung 2006 lediglich mit Fr. 25'084.- bzw. zu 80%. Im Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 vom 21. April 2008 erfasste die Steuerkommissärin die Rente zu 100%.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 19. Mai 2008 Einsprache erheben und u.a. beantragen, die SUVA-Rente zu 60% zu besteuern. Zur Begründung verwies er auf § 271 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG). Mit Auflage vom 6. Juni 2008 ersuchte die Steuerkommissärin um den Nachweis, dass die SUVA-Rente zu mindestens 20% aus eigenen Mitteln erworben worden sei. Darauf reichte der Pflichtige ein E-Mail seiner Arbeitgeberin ein, wonach NBU-Prämien vom Arbeitnehmer bezahlt worden seien. Mit Auflage vom 11. Juli 2008 verlangte das kantonale Steueramt erneut entsprechende Nachweise sowie Angabe des Unfallzeitpunkts. Mit Eingabe vom 16. Juli 2008 verwies der Pflichtige auf die bereits eingereichten Unterlagen und bezeichnete die Auflage als schikanös und überflüssig. Das kantonale Steueramt hielt mit Schreiben vom 25. August 2008 mit Begründung an seiner Auflage fest, worauf der Pflichtige am 17. September 2008 eine weitere Bestätigung vorlegte.

Am 13. März 2009 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab. Der Nachweis für die Bezahlung der NBU-Prämien durch den Pflichtigen sei nicht erbracht worden.

C. Mit Rekurs vom 9. April 2009 beantragte der Pflichtige, die SUVA-Rente lediglich zu 60% zu besteuern, unter Zusprechung einer Parteientschädigung. Darin rügte er eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, da erst im Einschätzungsentscheid die

Gründe dafür genannt worden seien, weshalb die vorgelegte Bestätigung des Arbeitgebers nicht genügt habe. Zudem sei mit Lohnabrechnungen aus dem Zeitraum vor dem Unfall im Jahre 1985 Unmögliches verlangt worden. Der Finanzierungsnachweis der NBU-Prämien werde durch die beiliegende Bestätigung der damaligen Arbeitgeberin erbracht.

Das kantonale Steueramt schloss in seiner Rekursantwort vom 5. Mai 2009 auf teilweise Gutheissung. Die Rente sei zu 80% zu besteuern.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Der Pflichtige rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Steuerkommissarin, da sie die Rente vollständig besteuert habe, ohne vorgängig darüber eine Untersuchung geführt zu haben.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt, dass eine Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen vor Erlass einer Verfügung, die in seine Rechtstellung eingreift, Gelegenheit gibt, sich hierzu zu äussern (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 124 N 1). Er verleiht ihm insbesondere das Recht, eine Sachdarstellung zu geben unter Angabe der aus seiner Sicht für die Einschätzung rechtserheblichen Tatsachen, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern.

Im Einschätzungsentscheid hat die Vorinstanz die SUVA-Rente in Abweichung zur Selbstdeklaration voll besteuert, ohne dem Pflichtigen zuvor Gelegenheit zum Nachweis der Umstände gegeben zu haben, welche die von ihm verlangte Herabsetzung rechtfertigen. Damit hat sie seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Indessen kann ein solcher Mangel im Verfahren vor der nachfolgenden Rechtsmittelinstanz geheilt werden, wenn diese uneingeschränkte Überprüfungsbefugnis besitzt und hiervon tatsächlich Gebrauch macht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 124 N 12).

Dies ist hier der Fall, hat die Vorinstanz doch im Einspracheverfahren eine Untersuchung durchgeführt und konnte sich der Pflichtige dazu äussern. Die Verletzung des rechtlichen Gehörs ist damit geheilt worden.

b) Weiter wirft der Pflichtige der Vorinstanz vor, er habe die Auflage vom 6. Juni 2008 mit Eingabe vom 16. Juni 2008 erfüllt, weshalb für ihn nicht ersichtlich gewesen sei, weshalb erneut eine Auflage erlassen und was damit verlangt worden sei.

Die Steuerbehörde hat die vom Steuerpflichtigen vorzunehmende Mitwirkungshandlung klar und unmissverständlich zu bezeichnen; andernfalls ist dem Steuerpflichtigen die Erfüllung der Auflage nicht zumutbar. Die Auflage hat zudem geeignet zu sein, um den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären, und muss hierzu auch notwendig sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 135 N 32 ff.).

Die Vorinstanz verlangte am 6. Juni 2008 den Nachweis, dass die SUVA-Rente ausschliesslich bzw. zu mindestens 20% aus eigenen Mitteln erworben worden war. Diese Auflage erfüllt die genannten Anforderungen. Unklar ist sie nur insofern, als dass darin nicht auf den massgebenden Zeitraum vor dem Unfall Bezug genommen wird; indessen war dem Pflichtigen gemäss der Einsprache § 271 StG bekannt. Nachdem der Pflichtige ein E-Mail des "Payroll Managers" der C einreichen liess, fasste die Steuerkommissärin am 11. Juli 2008 nach und verlangte erneut die Einreichung eines belegmässigen Nachweises (Zahlungsnachweis, Bescheinigung des Arbeitgebers etc.). Auch damit hat die Steuerkommissärin vom Pflichtigen nichts Unzumutbares verlangt. Dieser verkennt, dass die Wiederholung der Auflage sogar ein Entgegenkommen darstellt, da ihm damit die Möglichkeit zur Verbesserung eröffnet wurde; die Vorinstanz hätte nämlich auch darauf verzichten und gleich zum Entscheid schreiten können. Die zweite Auflage kann überdies gar nicht anders verstanden werden, als das E-Mail der C ihr offensichtlich nicht als Beweis genügte. Diesem Schluss kann ohne Weiteres zugestimmt werden, weist diese Bestätigung doch keinerlei Beweiswert auf, da sie weder individualisiert ist noch auf die massgebenden Verhältnisse vor 1985 Bezug nimmt. Dass diese Bestätigung völlig wertlos ist, räumt letztlich auch der Pflichtige ein, da er – wie sich aus dem Rekurs ergibt – vor 1985 nicht einmal bei der C angestellt war. Im Übrigen erschien es im Zeitpunkt des Erlasses der Auflage nicht von vornherein als ausgeschlossen, dass der Pflichtige noch über frühere Unterlagen über die Bezahlung

von NBU-Prämien verfügt hat oder von der damaligen Arbeitgeberin hätte beziehen können (wie es im Rekurs dann auch geschah); die Wiederholung der Auflage erweist sich damit auch nicht als von vornherein sinnlos.

c) Schliesslich hält der Pflichtige der Vorinstanz vor, dass sie das eingereichte Beweismittel nicht beachtet habe. Dies trifft indessen nicht zu, hat sie doch dieses zu den Akten genommen und im Einspracheentscheid gewürdigt. Damit ist dem Gehörsanspruch genüge getan. Der Pflichtige verkennt, dass die negative Beurteilung eines Beweismittels keine Verletzung des rechtlichen Gehörs darstellt, sondern eine Folge der freien Beweiswürdigung durch die Steuerbehörden ist (vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 132 N 84). Dass diese willkürlich vorgenommen worden wäre, kann in Anbetracht des bereits erwähnten Umstands des falschen Arbeitgebers nicht ernsthaft behauptet werden.

2. a) Renten, die einem Steuerpflichtigen als Folge eines Betriebs- oder Nichtbetriebsunfalls aus obligatorischer Unfallversicherung ausgerichtet werden, sind nach § 23 lit. a bzw. b StG steuerbar. Auf dem Bundesgesetz über die Unfallversicherung beruhende Renten für Nichtberufsunfälle, die vor dem 1. Januar 1986 eintraten, werden zu drei Fünfteln besteuert, wenn die Rente ausschliesslich aus eigenen Mitteln erworben worden ist; ist sie teilweise, mindestens aber zu 20% aus eigenen Mitteln erworben worden, wird sie zu vier Fünfteln besteuert (§ 271 StG). Diese Bestimmung stellt eine Ausnahme von der Grundregel dar, wonach die Einschätzungen ab der Steuerperiode 1999 vollumfänglich nach dem neuen Recht vorzunehmen sind, und ist historisch begründet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 271 N 1 ff., auch zum Folgenden). Bis Ende 1986 wurden nämlich u.a. Renten aus obligatorischer Versicherung gemäss UVG in Abhängigkeit davon, durch wen die Finanzierung erfolgte, zu drei Fünfteln, vier Fünfteln oder zum vollen Betrag als Einkommen besteuert, während die Prämien des Arbeitnehmers nur im Rahmen des allgemeinen kombinierten Versicherungsprämien- und Sparkapitalzinsenabzugs und damit nur sehr eingeschränkt berücksichtigt wurden. Eine volle Besteuerung von Renten aus einem Nichtberufsunfall, der vor dem 1. Januar 1986 stattgefunden hat, hätte deshalb zu einer Benachteiligung des betreffenden Steuerpflichtigen geführt.

Das Zufließen einer Rente nach § 23 lit. a bzw. b StG ist eine steuerbegründende Tatsache, welche die Steuerbehörden nachzuweisen haben (RB 1990 Nr. 36 =

StE 1990 B 92.51 Nr. 3). Demgegenüber trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die steuermindernden bzw. -aufhebenden Tatsachen (RB 1987 Nr. 35).

b) Es ist nicht streitig, dass der Pflichtige 2006 eine SUVA-Rente in der Höhe von Fr. 31'356.- erhalten hat. Damit sind die Umstände, welche eine nur teilweise Besteuerung rechtfertigen, steuermindernd und vom Pflichtigen substantiiert darzutun und nachzuweisen.

aa) Unklar war zunächst der Unfallzeitpunkt. Der Pflichtige reichte hierzu die Fotokopie eines maschinengeschriebenen Arztzeugnisses vom 1. Oktober 1996 ein, wonach beim Pflichtigen seit "19[unleserlich]5" eine unfallbedingt hohe Querschnittslähmung bestehe. Nachdem ausgerechnet die für die Anwendung von § 271 StG wichtigste Information, nämlich das Unfalldatum, offenbar handschriftlich korrigiert und deshalb unleserlich geworden ist, war eine vorsichtige Beurteilung des Beweiswerts des Schreibens angebracht. Mit dem Rekurs ist nun ein weiteres Arztzeugnis vorgelegt worden, welche 1985 als Unfalldatum bestätigt. Mit dem kantonalen Steueramt ist deshalb diese Voraussetzung als erfüllt zu betrachten.

bb) In Bezug auf die Frage der Finanzierung der Prämien liegen keine Unterlagen aus der Zeit vor dem Unfall mehr vor. Aufgrund der nur zehnjährigen Aufbewahrungspflicht können von der Arbeitgeberin auch keine solchen mehr erwartet werden (Art. 962 Abs. 1 OR). Kommt hinzu, dass nicht einzusehen ist, weshalb das kantonale Steueramt die Frage erst jetzt aufwirft, obschon – wie anzunehmen ist – eine entsprechende Rente schon seit rund zwanzig Jahren ausbezahlt wird. Damit hat es den Beweisnotstand zum Teil selber zu verantworten, denn es kann nicht angehen, mit der Vorlage von beweiskräftigen Unterlagen auf einen Zeitpunkt zu warten, bei dem diese wegen Ablaufs der Aufbewahrungspflicht nicht mehr geliefert werden können. Dies führt dazu, dass auch ein geringeres Beweismass anzuwenden ist. Damit muss das Schreiben der damaligen Arbeitgeberin vom 3. April 2009, worin die Bezahlung der Prämien durch den Arbeitnehmer während seiner Lehre 1981 bis 1985 bestätigt wird, als Beweis genügen, und ist von einer ausschliesslichen Selbstfinanzierung vor Eintritt des Unfalls auszugehen.

cc) Der Pflichtige war indessen nach dem Unfall zunächst nur teilweise arbeitsfähig und erhielt deshalb eine Teilrente. Dementsprechend war er auch nach dem

Stichtag 1. Januar 1986 berufstätig und hat auf seinem Erwerbseinkommen weiterhin Prämien für die Nichtberufsunfallversicherung geleistet (vgl. Lohnausweise der Jahre 1997 bis 2000). Gemäss den bei den früheren Steuererklärungen befindlichen SUVA-Ausweisen ist die SUVA Rente zudem per 1. Juli 2000 verdoppelt worden. Damit stellt sich aber die Frage, ob die Voraussetzung, dass die Rente ausschliesslich vor dem 1. Januar 1986 aus eigenen Mitteln erworben worden sein muss, noch erfüllt ist.

Grundsätzlich kann es nicht dem Sinn der Regelung entsprechen, dass bei einer Teilrente wegen teilweiser Arbeitsunfähigkeit aufgrund eines Unfalls vor dem 1. Januar 1986 die privilegierte Besteuerung deshalb wieder wegfällt, weil ein Steuerpflichtiger – soweit er noch arbeitsfähig ist – auch nach dem Stichtag weiter erwerbstätig bleibt und Prämien zahlt. Insofern ist in Bezug auf die einmal erworbene Rente von einem (steuerrechtlichen) Bestandesschutz auszugehen, d.h. gilt der Erwerbsvorgang als abgeschlossen. Diesbezüglich greift § 271 StG und wäre auch im vorliegenden Fall an sich eine Besteuerung von 60% gerechtfertigt.

Anders liegen die Verhältnisse indessen dann, wenn sich der Grad der Invalidität in der Folge erhöht und daraus eine höhere Rente resultiert. War der Steuerpflichtige auch nach dem Stichtag 1. Januar 1986 weiterhin erwerbstätig, so konnte er seine Prämien nun neu nach § 31 Abs. 1 lit. f StG von der Einkommenssteuer abziehen. Wird in der Folge die Rente wegen Verminderung der Arbeitsfähigkeit erhöht, so ist diese teilweise auch mit diesen neuen Beiträgen erworben worden. Dies auch dann, wenn die Erhöhung des Grads der Arbeitsunfähigkeit auf den ursprünglichen Unfall zurückzuführen ist. Im vorliegenden Fall kann deshalb in Bezug auf die höhere Rente ab dem Jahr 2000 aufgrund der Prämienzahlung nach dem Stichtag 1. Januar 1986 demnach nicht mehr gesagt werden, diese sei ausschliesslich durch die Prämien vor dem 1. Januar 1986 bzw. dem Unfall erworben worden.

Damit ist sie aber entsprechend § 271 StG zu 80% zu besteuern.

3. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Die Verfahrenskosten sind den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Dabei ist von einem überwiegenden Obsiegen des Rekursgegners auszugehen, da den verfahrensrechtlichen Rügen des Pflichtigen nicht zu folgen ist. Bei diesem Aus-

gang sind die Voraussetzungen für die beantragte Parteientschädigung nicht erfüllt (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Rekurrent wird wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif):

Steuerperiode		Einkommen	Vermögen
		Fr.	Fr.
2006	steuerbar	82'400.-	7'000.-
	satzbestimmend	86'000.-	40'000.-.

[...]