



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2010.323
1 DB.2010.229

Entscheid

17. Dezember 2010

Mitwirkend:

Präsident Anton Tobler, Mitglied Michael Ochsner, Ersatzmitglied Micheline Roth und Sekretärin Barbara Müller

In Sachen

1. A,
2. B,

vertreten durch C,

**Rekurrenten/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**
2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2007 und Direkte Bundessteuer 2007

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der/die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) deklarierten in ihrer Steuererklärung 2007 ein steuerbares Einkommen von Fr. 105'950.- (betreffend Staats- und Gemeindesteuern) bzw. von Fr. 105'250.- (betreffend direkte Bundessteuer). Des Weiteren führten sie eine Schenkung über Fr. 50'000.-, erhalten von "D", auf.

Am 12. August 2009 unterbreitete das kantonale Steueramt den Pflichtigen für die Steuerperiode 2007 je einen separaten Einschätzungs- bzw. Veranlagungsvorschlag auf der Basis eines steuerbaren Einkommens von Fr. 150'900.- (satzbestimmend Fr. 156'900.-) betreffend Staats- und Gemeindesteuern bzw. von Fr. 156'200.- betreffend direkte Bundessteuer und eines steuerbaren Vermögens von Fr. 1'308'000.- (satzbestimmend Fr. 1'540'000.-). Soweit hier interessierend rechnete es dabei den als Schenkung deklarierten Betrag von Fr. 50'000.- als steuerbares Einkommen auf.

Nachdem auf die Vorschläge keine Reaktion erfolgte, erliess das kantonale Steueramt am 22. Oktober 2009 einen unveränderten Einschätzungsentscheid bzw. einen entsprechenden Hinweis betreffend direkte Bundessteuer. Mit Verfügung vom 6. November 2009 wurde die Veranlagung der direkten Bundessteuer formell eröffnet.

B. Am 25. November 2009 erhoben die Pflichtigen hiergegen Einsprache und beantragten, die Zuwendung über Fr. 50'000.- als Schenkung zu besteuern. Dementsprechend sei das satzbestimmende Einkommen auf Fr. 106'900.- bzw. Fr. 106'200.- zu reduzieren. Das satzbestimmende Vermögen sei zufolge einer versehentlich unterlassenen Deklaration einer Festgeldanlage um Fr. 100'000.- auf Fr. 1'640'000.- anzuheben.

Mit Entscheiden vom 22. September 2010 hiess das kantonale Steueramt die Einsprachen in Bezug auf den Einbezug der zusätzlichen Festgeldanlage im Wert von Fr. 100'000.- gut, was zu einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'406'000.- (satzbestimmend Fr. 1'640'000.-) führte. Im Übrigen, betreffend die Behandlung der zugeflossenen Fr. 50'000.- als Schenkung, wies es die Einsprachen ab.

C. Am 25. Oktober 2010 erhoben die Pflichtigen gegen die Einspracheentscheide Rekurs bzw. Beschwerde. Sie hielten an ihrem Antrag fest, das steuerbare Einkommen um Fr. 50'000.- zu reduzieren und diesen Betrag als Schenkung zu qualifizieren. Zudem sei ihnen eine Parteientschädigung zuzusprechen.

Das kantonale Steueramt schloss mit Rekurs- bzw. Beschwerdeantwort vom 17. November 2010 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Sowohl das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) als auch das Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG) verwirklicht den Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer mit der Einkommensgeneralklausel und einem exemplifikativen Einkünftekatalog. Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG und § 16 Abs. 1 StG unterliegen so alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Sämtliche Einkünfte sind grundsätzlich ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar.

Unter Einkünften sind dabei alle von aussen zufließenden Vermögensrechte zu verstehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 16 N 7 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 16 N 9 StG). Hiervon kann nur dann abgewichen werden, wenn das Gesetz bestimmte Einkünfte ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt oder einer anderen Besteuerungsordnung (z.B. der Grundstückgewinnsteuer oder der Erbschafts- und Schenkungssteuer) unterwirft (RB 1997 Nr. 32 = ZStP 1997, 197 = StE 1997 B 24.4 Nr. 45).

Die in den Art. 17 - 23 DBG bzw. §§ 17 - 23 StG beispielhaft aufgezählten Wertzuflüsse konkretisieren zwar den Grundsatz der Einkommensgeneralklausel, stellen aber keine abschliessende Aufzählung der steuerbaren Einkünfte dar; vielmehr bilden Art. 16 Abs. 1 DBG und § 16 Abs. 1 StG einen Auffangtatbestand, unter den alle Einkünfte fallen, die nicht von den Art. 17 - 23 DBG bzw. §§ 17 - 23 StG erfasst wer-

den, aber auch nicht zu den ausdrücklichen Ausnahmen von der Besteuerung im Rahmen der Einkommenssteuer zählen.

Gemäss Art. 24 lit. a DBG bzw. § 24 lit. a StG sind der Einkommenssteuer nicht unterworfen der Vermögensanfall infolge Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung. Diesen Vermögensanfällen ist eigen, dass sie unentgeltlich erfolgen und ihren Rechtsgrund im Erb-, Schenkungs- oder Güterrecht haben. Der Erwerber darf also keine Gegenleistung erbracht haben und ist das Vorliegen eines andern Rechtsgrunds ausgeschlossen (Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 24 N 6 DBG).

Auf kantonaler Ebene fallen Schenkungen unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vom 28. September 1986 (ESchG). Massgebend für das Vorliegen einer Schenkung ist, dass ein unentgeltlicher Vermögensübergang stattgefunden hat. Wird eine freiwillige Zuwendung im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis des Steuerpflichtigen als Anerkennung für geleistete Dienste erbracht, so ist sie nicht unentgeltlich und damit nicht als Schenkung anzusehen. Eine einkommenssteuerfreie Schenkung nach § 24 lit. a StG [und damit auch nach Art. 24 lit. a DBG] liegt nur vor, wenn persönliche Gründe wie Freundschaft oder Anhänglichkeit für die Zuwendung ausschlaggebend waren, der Steuerpflichtige also die Gabe in diesem Sinn als "unverdient" ansehen muss. Andernfalls ist sie den Leistungen zuzurechnen, die er für seine Dienste und damit entgeltlich vom Arbeitgeber erhält, und zwar gleichgültig, wie diese bezeichnet werden. Voraussetzung ist einzig, dass die freiwillige Leistung ihren hauptsächlichen Grund im Arbeitsverhältnis hat (Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, § 5 N 2, mit weiteren Hinweisen).

Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, die ihren Grund im Dienstverhältnis haben, wie Pensionen, Renten, Kapitalabfindungen, Gratifikationen und Dienstaltersgeschenke, unterliegen nicht der Erbschafts- und Schenkungssteuer, soweit sie als Einkommen besteuert werden (§ 5 EschG).

b) Macht der Steuerpflichtige geltend, ein Vermögenszufluss stamme aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung, so ist er hierfür beweisbelastet und hat die seiner Behauptung zugrunde liegenden steuermindernden Tatsachen von sich aus durch eine substantiierte Sachdarstellung darzulegen, aus welcher sich ohne weitere Untersuchung der Schluss auf das Vorliegen einer Erbschaft, Schenkung oder eines

Vermächtnis ziehen lassen muss (VGr, 6. Mai 1997 = StE 1998 B 21.3 Nr. 3; RB 1994 Nr. 33, 1987 Nr. 35, 1975 Nr. 55). Auch hat er für die von ihm gegebene Sachdarstellung von sich aus beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (vgl. RB 1975 Nr. 55).

Gelingt dem Steuerpflichtigen der Nachweis nicht, dass ein bestimmter Vermögenszugang aus Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder einem andern bestimmten einkommenssteuerbefreiten Grund vorliegt, ist zu seinen Ungunsten ohne weiteres anzunehmen, es liege Einkommen im Sinn von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG vor, da letztere Bestimmungen – wie erwähnt – als Generalklausel alle Wertzuflüsse erfassen, sofern sie nicht kraft besonderer gesetzlicher Bestimmung von der Einkommensbesteuerung ausgenommen sind.

2. a) Die Pflichtigen lassen in Bezug auf den ihnen in der Steuerperiode 2007 zugeflossenen Betrag von Fr. 50'000.- in Rekurs bzw. Beschwerde vorbringen, dass die Überweisung vom Ehepaar D vorgenommen worden sei. Die Meldung an das kantonale Steueramt sei von D gemacht worden. Im Zeitpunkt der Überweisung hätten letztere nur noch als Privatpersonen auftreten können, da die E bereits am 28. Februar 2007 an die F-Gruppe verkauft worden sei. Damit sei die Zuwendung nicht vom Arbeitgeber erfolgt. Der Pflichtige habe sich sodann per 31. Juli 2007 vorzeitig pensionieren lassen. Dass er ein "Abschiedsgeschenk" erhalte, habe er erst dem Schreiben vom 23. November 2007 entnommen. In ein Ruling sei er nicht einbezogen worden. Die G seien auch nie Arbeitgeber des Pflichtigen gewesen, sondern allein die H. Die Zuwendung sei als Geschenk zu erachten, dies sei auch dem Schreiben der Herren I vom 23. November 2007 zu entnehmen.

b) Das kantonale Steueramt bringt im Wesentlichen vor, dass die Zuwendung aufgrund des Zusammenhangs mit dem Arbeitsverhältnis des Pflichtigen als steuerbares Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sei.

3. a) Aufgrund der Akten ist von folgendem Sachverhalt auszugehen: Die drei (ehemaligen) Aktionäre der E, die G, verkauften am im Februar 2007 sämtliche Aktien der Holding. Im Rahmen des Verkaufs entschlossen sie sich, den im Zeitpunkt des Verkaufs angestellten Mitarbeitenden der Holding sowie deren Tochterge-

sellschaften eine freiwillige Zuwendung zukommen zu lassen. Die Zuteilung auf die einzelnen Mitarbeitenden sollte dabei aufgrund freier Entscheidung unter angemessener Mitberücksichtigung von Dienstalter und anderer mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängender Elemente erfolgen. Die konkrete Abwicklung der Überweisungen sollte schliesslich durch K, ehemaliger Unternehmensleiter, geschehen.

b) Der Umstand, dass eine Zuwendung an alle im entsprechenden Zeitpunkt angestellten Mitarbeitenden der Holding bzw. deren Tochtergesellschaften erfolgen sollte, zeigt den Zusammenhang der Zuwendung mit den entsprechenden Arbeitsverhältnissen auf. Sodann richtete sich die Höhe der Entschädigung erklärermassen nach der Anzahl Dienstjahre und weiterer Kriterien im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis. Die Zuwendung hat damit ihren Grund zur Hauptsache im Arbeitsverhältnis. Daran ändert auch die Überschrift mit "Abschiedsgeschenk" im Schreiben an die Begünstigten vom 23. November 2007 nichts. Die Zuwendung ist damit als freiwillige Leistung in Anerkennung der geleisteten Dienste (ähnlich wie Boni, Dienstaltersgeschenke, Gratifikationen etc.) zu betrachten und als Einkommen steuerbar.

Im Schreiben vom 23. November 2007 wird davon gesprochen, dass einen Geldbetrag erhalte, wer im Zeitpunkt des Verkaufs – im Februar 2007 – bei einer Unternehmung der L angestellt war und dabei in ungekündigtem Arbeitsverhältnis stand und "heute noch" steht. Die Pflichtigen wenden in diesem Zusammenhang ein, dass der Pflichtige sich per 31. Juli 2007 vorzeitig habe pensionieren lassen. Sie können daraus jedoch nichts zu ihren Gunsten ableiten. An der Qualifikation der Zuwendung ändert der Umstand, dass der Pflichtige – bei Verkauf der Aktien noch angestellt – im Zeitpunkt des Schreibens bereits pensioniert war, nichts, ist doch erwiesen, dass ihm die Fr. 50'000.- tatsächlich überwiesen wurden und dass die Zuwendung – wie oben festgestellt – ihren Grund im vorangegangenen Arbeitsverhältnis hat. Jedenfalls ist nicht aktenkundig, dass im Fall des Pflichtigen die Zuwendung aus einem anderen Grund erfolgt wäre.

Dass der Betrag nicht namens der H, bei welcher der Pflichtige angestellt war, ausgerichtet wurde, steht der Qualifikation als steuerbare Einkunft nicht entgegen. Die Holding war gemäss Auszug aus dem Handelsregister bis zum Verkauf Alleinaktionärin der H. Damit erfolgte die Zuwendung in Anbetracht der Eigentumsverhältnisse gleichwohl durch die Arbeitgeberin, wenn auch im weiteren Sinn. Nicht anders wäre im Übrigen zu entscheiden, wenn die Holding als Dritte betrachtet würde, da auch Leistungen

Dritter dem Arbeitseinkommen zuzurechnen sind, wenn sie dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis und damit nicht unentgeltlich ausgerichtet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 37 DBG und § 17 N 37 StG).

Da die Holding im Zeitpunkt der Überweisung nicht mehr existierte, konnte nicht mehr in ihrem Namen Geld überwiesen werden. Die Überweisung der Fr. 50'000.- erfolgte vom und/oder-Konto der Eheleute D. Bei K handelt es sich um den ehemaligen Unternehmensleiter der Holding. Über dieses Bankkonto fand die Abwicklung der Ausrichtung der Geldbeträge statt. Auch dieser Umstand steht nicht im Widerspruch zur rechtlichen Qualifikation der Zuwendung als Einkommen.

c) Verständigungen zwischen einem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde sind grundsätzlich zulässig, sofern sie auf eine gesetzmässige Einschätzung bzw. Veranlagung abzielen. Inwieweit eine Verständigung zwischen Steuerpflichtigem und Steuerbehörde (vorliegend zwischen den G und dem kantonalen Steueramt) Rechtswirkung für Dritte (vorliegend die Pflichtigen) hat, kann hier offen bleiben, da sich die Besteuerung der Zuwendung als steuerbares Einkommen in Übereinstimmung mit der Verständigung vom 20. August / 1. Oktober 2007 wie gesehen als rechtmässig erweist.

4. Nach alledem sind der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und entfällt die Zusprechung einer Parteientschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 / 8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]