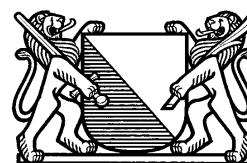


Steuerrekursgericht des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.90
1 ST.2011.134

Entscheid

7. Juli 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin Rhea Schircks Denzler und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch PrimeTax AG,
Seestrasse 356, 8038 Zürich,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2009 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2009

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist Chief Financial Officer der C. 2009 bezog er zusätzlich zu seinem Lohn einen Bonus von brutto Fr. 692'250.-, was gemäss Lohnausweis insgesamt einen Nettolohn von Fr. 866'451.- ergab. Gemäss einem Begleitschreiben zur Steuererklärung handelt es sich beim Bonus um die Summe der ihm zustehenden Zahlungen aus dem Long Term Incentive (LTI) Plan der C, welcher über eine Dreijahresperiode ausgelegt ist. Er habe den Bonus deshalb in der Steuererklärung unter Ziff. 5.5 als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen, und zwar im Nettobetrag von Fr. 514'000.- für 36 Monate, eingetragen.

Der Steuerkommissär lehnte die Qualifizierung des Bonus als Kapitalabfindung ab und schätzte den Pflichtigen und seine Ehefrau B (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) am 8. Februar 2011 für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommen von Fr. 829'000.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 606'000.- (satzbestimmend Fr. 772'000.-) sowie für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 849'700.- ein.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 10. März 2011 Einsprache erheben mit dem Antrag, sie bei jeweils unverändertem steuerbarem Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 mit einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 486'300.- und für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 507'000.- einzuschätzen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 20. April 2011 ab.

C. Am 20. Mai 2011 liessen die Pflichtigen Beschwerde bzw. Rekurs erheben, unter Wiederholung der Einspracheanträge. Zudem beantragten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Das kantonale Steueramt schloss am 27. Mai 2011 auf Abweisung der Rechtsmittel. Am 1. Juli 2011 reichten die Pflichtigen eine Replik ein.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, so wird die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet worden wäre (Art. 37 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG; im Wesentlichen gleich: § 36 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG).

Art. 37 DBG bzw. § 36 StG sollen verhindern, dass der Steuerpflichtige, der für wiederkehrende und somit periodisch zu besteuernende Leistungen mit einer einmaligen Kapitalzahlung abgefunden wird, deswegen sein gesamtes Einkommen mit einem seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entsprechenden überhöhten Steuersatz zu versteuern hätte. Da die Einkommenssteuertarife mit ihrer progressiven Ausgestaltung auf regelmässig zufließende Einkünfte zugeschnitten sind, würde eine uneingeschränkte Besteuerung der Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen zu einer Verzerrung und damit zu einer Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen.

b) Kapitalabfindungen sind einmalige Vermögenszugänge, die dazu bestimmt sind, einen Anspruch auf wiederkehrende Leistungen zu tilgen (StE 2000 B 29.2 Nr. 6 = ZStP 2000, 114; RB 1998 Nr. 138 = StE 1998 B 29.2 Nr. 5 = ZStP 1998, 235; ZStP 1996, 216; StE 1994 B 29.2 Nr. 2; RB 1985 Nr. 40 = StE 1986 B 26.13 Nr. 7). Die abgegoltenen Ansprüche müssen sich auf mehr als eine Steuerperiode erstrecken, damit sie als wiederkehrend bezeichnet werden können. Mit Kapitalabfindungen können sowohl zukünftige wiederkehrende Leistungen (Vorauszahlungen von künftig entgehenden Löhnen, Einmalzahlungen für Baurechtszinsen oder Kiesausbeutung, Rentenauskäufe, Vorauszahlungen von Mehrjahresmieten etc.) oder auch vergangene Leistungen abgegolten werden (BGr, 5. Oktober 2000, Pra 2001 Nr. 28 = ASA 70, 210 = StE 2001 B 29.2 Nr. 7 = StR 2001, 23). Bei einmaligen Vermögenszugängen, mit denen keine wiederkehrenden Leistungen abgegolten werden, handelt es sich (neutral) um Kapitalzahlungen. So werden z.B. mit Dienstaltersgeschenken keine wiederkehrenden Leistungen (Arbeitsleistungen) vergütet, sondern die Treue des Arbeitnehmers belohnt (StE 2004 A 23.1 Nr. 8).

c) Einmalleistungen, mit denen aufgelaufene Teilleistungen abgegolten werden, sind aber nur dann als Kapitalabfindungen einzustufen, wenn – dem Wesen der betreffenden Leistungen entsprechend – ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre, und dies ohne Zutun des berechtigten Steuerpflichtigen unterblieben ist. Diesen Grundsatz hat das Bundesgericht im erwähnten Entscheid vom 5. Oktober 2000 in Bezug auf die direkte Bundessteuer klar festgehalten. Demnach kann das etwa der Fall sein bei Rentenleistungen im Bereich der Sozialversicherungen, bei unbezahlt gebliebenen Unterhaltsbeiträgen (Art. 125 ZGB) oder bei Lohnnachzahlungen, die sich auf Art. 8 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) stützen. Sind derart geschuldete Teilleistungen vorenthalten worden, so dass sie gar nicht periodengerecht versteuert werden konnten, wäre es unbillig, die nachträgliche Kapitalabfindung zusammen mit dem übrigen Einkommen zum vollen Satz zu besteuern und den berechtigten Empfänger dadurch steuerrechtlich zu bestrafen. Demgegenüber wäre eine Steuersatzermässigung dort nicht gerechtfertigt und auch nicht sachgerecht, wo die Ausrichtung einer Kapitalabfindung anstelle periodischer Teilleistungen und der Auszahlungszeitpunkt von der Wahl der Beteiligten abhängen. Deshalb ist eine Anwendung von Art. 37 DBG beispielsweise ausgeschlossen bei der Realisierung stiller Reserven, bei Entschädigungen für hingegebenes Kapital, bei Abgangsentuschädigungen (vgl. hierzu Art. 17 Abs. 2 DBG) oder auch bei auf Vereinbarung beruhenden Lohnzahlungen in einem langfristigen Arbeitsverhältnis (vgl. etwa ASA 48, 72 ff.). Es besteht keine Veranlassung, diese vom Bundesgericht im Bereich der direkten Bundessteuer entwickelten Grundsätze nicht auch in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern anzuwenden.

Nicht ausreichend ist demnach der Umstand, dass in einem Arbeitsverhältnis Boni erst nach einer mehrjährigen Erwerbsphase kumuliert zur Auszahlung gelangen und der Arbeitnehmer auf den Zeitpunkt der Auszahlung keinen Einfluss hat. Entspricht diese Vorgehen der zugrunde liegenden Regelung des Arbeitgebers, ist keine Benachteiligung ersichtlich. Das Steuerrekursgericht tritt deshalb der gegenteiligen Auffassung des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft in dessen Entscheid vom 1. November 2002 nicht bei (BStPra 6/2003 S. 404).

2. a) Gemäss den vorliegenden Akten beruhte die Bonusauszahlung auf dem Reglement über den Long Term Incentive Plan vom 26. November 2003 für die Geschäftsleitungsmitglieder von E (Reglement 2003) sowie ab 1. Januar 2008 auf dem

Reglement vom 7. Dezember 2007 über den Long Term Incentive Plan für Gruppenleitungsmitglieder der C (Reglement 2008). Nach den im Wesentlichen gleich lautenden Regelungen richtet sich der Gesamtbetrag des Bonus nach der jährlichen Erreichung des budgetierten Resultats über eine Leistungsperiode von drei Jahren (Reglement Ziff. 2.1). Der Entschädigungsausschuss bestimmt jeweils bei Vorliegen des geprüften Jahresabschlusses des letzten Jahres der dreijährigen Leistungsperiode den abschliessenden Wert des D Bonus auf der Basis von im Reglement skizzierten Berechnungsmethoden. Nach der ab 2008 neu geltenden Regelung erfolgt die Ausschüttung des zugeteilten D Bonus jährlich zu einem Drittel des Gesamtbetrags, jeweils bei Vorliegen des geprüften Jahresabschlusses. Die restlichen 2/3 des Gesamtbetrags werden nach Ablauf des dritten Geschäftsjahrs einer Leistungsperiode fällig. Nach der früheren Regelung war die Auszahlung "jährlich" vorgesehen, "nach Vorliegen des geprüften Jahresabschlusses des dritten Geschäftsjahrs einer Leistungsperiode", was als widersprüchlich und unklar erscheint. Die Ausschüttung des Long Term Incentive - Bonus erfolgte gemäss beiden Reglementen unter der Bedingung, dass der Planteilnehmer am Tag der Auszahlung in einem ungekündigten Arbeitsverhältnis mit der C steht (je Ziff. 2.4).

Der Pflichtige erhielt in der dreijährigen Leistungsperiode 2006 – 2008 folgende Auszahlungen:

| | 2006 | 2007 | 2008 | total |
|------------------------------|-------------|-------------|-----------|-------------|
| | Fr. | Fr. | Fr. | Fr. |
| Long Term Anspruch | 300'000.- | 300'000.- | 210'000.- | 810'000.- |
| Auszahlung 2007 | - 100'000.- | | | - 100'000.- |
| Auszahlung 2008 | | - 100'000.- | | - 100'000.- |
| Total Auszahlungsbetrag 2009 | 200'000.- | 200'000.- | 210'000.- | 610'000.-. |

b) Vorweg ergibt sich, dass der Auszahlungsmodus 2006 und 2007 den Vorgaben von Ziff. 2.3 des Reglements 2003 nicht entsprach, da nach dieser der gesamte Bonus zwar jährlich, aber doch erst nach Vorliegen des Jahresabschlusses des dritten Jahres hätte zur Auszahlung gelangen sollen. Offenkundig wurden aber – entweder im Sinn von Akonto-Zahlungen oder in Voranwendung der neuen Regelung gemäss Reglement 2008 – auch für Perioden vor 2008 jährliche Teilleistungen ausbezahlt. Dies vermag indessen am Ergebnis nichts zu ändern:

Demnach erfolgte nämlich die Auszahlung des kumulierten (Rest-)Bonus im Jahr 2009 in jedem Fall planmässig entsprechend den Vorgaben der Reglemente, d.h. nach Vorliegen des Abschlusses des dritten Geschäftsjahres (Reglement 2003, Ziff. 2.4) bzw. nach Ablauf des dritten Geschäftsjahres (Reglement 2008, Ziff. 2.4). Mithin kann keine Rede davon sein, dass es sich um eine Kapitalleistung handelte, welche anstelle eigentlich vorgesehener periodischen Teilleistungen ausbezahlt wurde. Der Pflichtige erleidet demnach auch keinen Nachteil, indem er statt auf jährlichen Leistungen nun aufgrund der Kumulation zu einer höheren Progressionsstufe veranlagt wird, da eine solche periodische Aufteilung des Auszahlungsbetrags 2009 eben gerade gar nie vorgesehen war. Damit geht aber auch der Einwand fehl, dass die Pflichtigen keine Möglichkeit hatten, die Teilleistungen periodengerecht zu versteuern, da Art. 37 DBG bzw. § 36 StG keinen allgemeinen Ausgleich von aus irgendwelchen Gründen hervorgerufenen starken Schwankungen beim Einkommenszufluss bezwecken. Nach der zitierten höchstrichterlichen Rechtsprechung sind somit die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 37 DBG bzw. § 36 StG nicht erfüllt.

Anzufügen ist zudem, dass zu Recht unbestritten ist, dass die gesamte Leistung in der Steuerperiode 2009 zu versteuern ist. Grundsätzlich sind nur unbedingte Leistungsansprüche als realisiertes Einkommen zu betrachten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 210 N 29 f. DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 50 N 26 StG). Bei aufschiebend bedingten Rechtsgeschäften erfolgt der Einkommenszufluss erst in dem Zeitpunkt, in welchem der Schwebezustand wegfällt und feststeht, dass der Empfänger das fragliche Einkommen ohne weitere Gegenleistung behalten kann. Im vorliegenden Fall standen die Ansprüche auf den Rest des jeweiligen jährlichen Bonus unter der Bedingung, dass das Arbeitsverhältnis am Tag der Auszahlung nach Ablauf der dreijährigen Leistungsperiode nicht gekündigt ist (Ziff. 2.4 Reglement). Diese Bedingung ist erst 2009 eingetreten, weshalb die Gesamtsumme der aufgeschobenen Bonuszahlungen auch in dieser Steuerperiode zugeflossen ist.

3. Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 152 Abs. 1 StG) und ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungs-

verfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

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

[...]