



Entscheid

15. November 2013

Mitwirkend:

Einzelrichterin Micheline Roth und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

A,

vertreten durch B,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2011 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2011

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) wurde 2011 als C der Gemeinde D pensioniert. Zusätzlich zu ihrem Lohn bezog sie im Jahr 2011 eine Kapitalabfindung in Höhe von Fr. 59'908.- für nicht bezogene Ferien in den Jahren vor der Pensionierung. Daher deklarierte sie einen Betrag von Fr. 39'938.- als satzbestimmende Ferienauszahlung. Der Steuerkommissär lehnte eine Umrechnung der Kapitalabfindung für die Satzbestimmung für wiederkehrende Leistungen ab. Mit Entscheiden vom 7. September 2012 schätzte er die Pflichtige für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 221'100.- sowie für die Staats- und Gemeindesteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von 220'400.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'363'000.- ein.

B. Gegen diese Entscheide erhob die Pflichtige am 2. Oktober 2012 Einsprache mit dem Antrag, mit Bezug auf die Auszahlung der Ferienentschädigung eine Satzbestimmung gemäss Art. 37 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 36 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) durchzuführen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 6. Oktober 2012 ab.

C. Mit Beschwerde/Rekurs vom 3./5. November 2012 liess die Pflichtige beantragen, betreffend die Kapitalauszahlung für Ferien eine Satzbestimmung gemäss Art. 37 DBG, § 36 StG für die Zeitdauer von 78 Monaten (6 ½ Jahre), eventualiter lediglich für 36 Monate vorzunehmen. Zudem beantragte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Das kantonale Steueramt schloss am 13. November 2012 auf Abweisung der Rechtsmittel.

Auf allfällige weitere Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Die Pflichtige lässt mit Beschwerde/Rekurs vorbringen, dass das kantonale Steueramt weder im Einschätzungs- noch im Einspracheverfahren den Sachverhalt umfassend abgeklärt und die angebotenen Beweismittel abgenommen habe. Zudem sei es in seinen Begründungen auf die Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen im Einschätzungs- und Einspracheentscheid nicht eingegangen. Dadurch sei das rechtliche Gehör verletzt worden.

b) Aus dem in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerten Anspruch auf rechtliches Gehör leitet die Rechtsprechung eine Pflicht der Behörden ab, ihre Entscheide zu begründen. Die Begründung eines Entscheids ist so abzufassen, dass der Betroffene ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. Die Behörde muss demnach wenigstens kurz die Überlegungen nennen, von denen sie sich hat leiten lassen und auf welche sich ihr Entscheid stützt (BGE 119 Ia 264 E. 4d; 121 I 54 E. 2c, mit Hinweisen). Sie muss sich jedoch nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Die Behörde kann sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 117 Ib 64 E. 4; 121 I 54 E. 2c).

Die Pflichtige führt in ihrer Steuererklärung sehr kurz und in ihrer Einsprache etwas ausführlicher im Wesentlichen aus, dass sie ihr Ferienguthaben in den vor der Pensionierung liegenden Arbeitsjahren aus betrieblichen Gründen nicht habe beziehen können, und dass aus diesen Gründen von einer Besteuerung des Gesamtbetrags im Auszahlungsjahr abzusehen sei. Im Einschätzungs- und Einspracheentscheid begründete die Beschwerde- und Rekursgegnerin zwar knapp aber verständlich, dass es sich bei der Auszahlung des Ferienguthabens nicht um eine Kapitalleistung für wiederkeh-

rende Leistungen gehandelt habe. Diese Ausführungen der Beschwerde-/Rekursgegnerin reichen aus, um den Entscheid sachgerecht anfechten zu können.

Da es sich bei der Beurteilung der Frage, ob die Kapitalleistung betreffend entgangene Ferien für vergangene periodische Teilleistungen erfolgt sei, um eine Rechtsfrage handelt, sind die Beweisangebote der Pflichtigen betreffend die Frage, warum die Ferienguthaben während der Arbeitszeit nicht hätten bezogen werden können, diesbezüglich unerheblich.

Damit liegt kein Verstoß gegen das rechtliche Gehör mangels ausreichender Begründung der Einschätzungs- und Einspracheentscheide vor.

2. 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 DBG; im Wesentlichen gleich: § 36 StG).

Art. 37 DBG bzw. § 36 StG sollen verhindern, dass der Steuerpflichtige, der für wiederkehrende und somit periodisch zu besteuern 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 abgegoltene 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.

d) Steuer mindernde Tatsachen sind grundsätzlich vom hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 123 N 77 f. DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 132 N 90 f. StG) während umgekehrt die Steuerbehörde die objektive Beweislast hinsichtlich steuererhöhender Tatsachen trägt. Eine Kapitaleistung für wiederkehrende Einkünfte wird statt nach dem ordentlichen Tarif nach dem privilegierten Tarif von Art. 37 DBG bzw. § 38 StG besteuert. Indem sich eine steuerpflichtige Person auf diesen Artikel beruft, macht sie eine Steuer minderung geltend. Es obliegt dementsprechend ihr zu beweisen, dass die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 37 DBG bzw. § 38 StG erfüllt sind.

3. a) Im vorliegenden Fall erhielt die Pflichtige von ihrer damaligen Arbeitgeberin eine einmalige Kapitaleistung in der Höhe von Fr. 59'908.20 für Ferien, die sie in den Jahren vor ihrer Pensionierung 2011 nicht bezogen hat. Damit diese Kapitaleistung, wie von der Pflichtigen behauptet, aufgrund von Art. 37 DBG, § 38 StG zum Rententarif besteuert werden kann, müsste diese gemäss oben zitierter Lehre und Praxis vom Arbeitgeber anstelle von vergangenen oder künftigen wiederkehrenden Zahlungen geleistet worden sein.

b) Auf das öffentlichrechtliche Arbeitsverhältnis der Pflichtigen als C der Gemeinde D sind das kantonale Personalgesetz und dessen Ausführungserlasse anzuwenden (Art. 3 und Art. 9 des Personalrechts der Politischen Gemeinde D vom 5. Dezember 2000). Nach § 79 Vollzugsverordnung zum Personalgesetz vom 19. Mai 1999 (nachfolgend VO) i.V.m. Art. 16 der Ausführungsbestimmungen zum Personalrecht der Gemeinde D vom 23. April 2001 (nachfolgend Ausführungsbestimmungen) ergibt sich, dass der Anspruch auf Ferien aus einem einheitlichen Anspruch auf Gewährung von Freizeit unter Fortzahlung des Lohns während dieser Zeit besteht. Dabei entsteht der Ferienanspruch pro rata temporis entsprechend der Beschäftigungsdauer (vgl. dazu auch: Wolfgang Portmann, in: Basler Kommentar, 5. A., 2011, Art. 329a N 3 OR). Aus § 83 VO i.V.m. Art 16 lit. d Ausführungsbestimmungen ergibt sich zudem, dass nicht bezogene Ferien grundsätzlich nicht in bar abgegolten werden. Daraus folgt, dass während der Dauer des Arbeitsverhältnisses Ferienansprüche nicht

durch Geldleistungen oder andere Vergünstigungen abgegolten werden, d.h. während einer Anstellung ist von einem Abgeltungsverbot auszugehen (vgl. dazu auch Art. 329d Abs. 2 OR und BGE 129 III 493 E. 3 S. 495; Ullin Streiff/Adrian von Kaenel/Roger Rudolph, Arbeitsvertrag, Praxiskommentar zu Art. 319 - 362 OR, 7. A., Art. 329d N 8). Weiter ergibt sich aus § 83 VO i.V.m. Art. 16 lit d Ausführungsbestimmungen, dass die Abgeltung von Ferienansprüchen nur dann zulässig ist, wenn deren Bezug in natura bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses nicht mehr möglich ist (BGE 106 II 152 E. 2 S. 154, BGE 128 III 271 E. 4a/aa S. 280 f. mit weiteren Hinweisen). Ein Entschädigungsanspruch für nicht bezogene Ferien kann damit erst entstehen, wenn diese nicht mehr in natura gewährt werden können. Erst in diesem Zeitpunkt steht fest, ob dem Arbeitnehmer überhaupt ein Abgeltungsanspruch zusteht und erst dann wird die Ferienforderung durch eine reine Geldforderung ersetzt (BGE 131 III 451 E. 2.2 S. 454 mit weiteren Literaturangaben).

c) Aus diesen Erwägungen ergibt sich, dass mit der Kapitalleistung, die die Pflichtige am Ende ihres Arbeitsverhältnisses für die nicht bezogenen Ferien erhalten hat, nicht eigentlich vorgesehene und nicht ausbezahlte periodische Teilleistungen während des (vergangenen) Arbeitsverhältnisses ausgeglichen werden sollten. Demzufolge erleidet sie auch keinen Nachteil, indem sie nun statt auf jährlichen Leistungen aufgrund der Kumulation zu einer höheren Progressionsstufe veranlagt wird, da sie während des Arbeitsverhältnisses am Ende jedes Arbeitsjahres gemäss § 83 VO i.V.m. Art 16 lit. d Ausführungsbestimmungen keinen Anspruch auf Entschädigung für die nicht bezogenen Ferientage erhalten hat und daher solche auch nicht periodengerecht hätte versteuern können. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass die Pflichtige ihren jährlichen Ferienanspruch in den Arbeitsjahren vor ihrer Pensionierung infolge innerbetrieblicher Gründe nicht beziehen konnte.

Die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 37 DBG bzw. § 36 StG sind damit nicht erfüllt, was zur Abweisung von Rekurs und Beschwerde führt.

4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 152 Abs. 1 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen. (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über

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

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

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

[...]