

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.11 vom 16. März 2010

ZH Steuerrekursgericht, 2010-03-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2010.11

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.11 du 16 mars 2010

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.11 del 16 marzo 2010

Regeste

Nur unbedingte Leistungsansprüche sind als realisiertes Einkommen zu betrachten. Bleibt bei aufschiebend bedingten Rechtsgeschäften der Erwerb von Einkommen bis zum Eintritt eines künftigen Ereignisses in der Schwebe, erfolgt der Zufluss in dem Zeitpunkt, in welchem der Schwebezustand wegfällt und feststeht, dass der Empfänger das fragliche Einkommen ohne weitere Gegenleistung behalten kann. Vorliegend kündigte der Pflichtige kurz nach Abschluss der Ausbildung, welche von der Arbeitgeberin in Verknüpfung mit einer Anstellungsverpflichtung übernommen wurde, das Anstellungsverhältnis und wechselte zu einem neuen Arbeitgeber. Dieser übernahm die Kosten, welche eigentlich vom Pflichtigen hätten zurückbezahlt werden müssen, jedoch wiederum mit einer Anstellungsverpflichtung. Als unbedingt zugeflossenes Einkommen gilt somit jeweils jener Teil der übernommenen Ausbildungskosten, welche durch den Pflichtigen "abgearbeitet" wurden.

Erwägungen

E. 1

Staat Zürich, Rekursgegner,

E. 2

Fraglich ist einerseits, in welchem Umfang die von der Arbeitgeberin des Pflichtigen, B, geleisteten Ausbildungsbeiträge steuerbare Einkünfte darstellen. Andererseits ist zu prüfen, ob die Ausbildung zum Polizist Weiterbildungscharakter hat. a) Der Pflichtige hat sich im Zusammenhang mit seiner Anstellung bei der B zum Polizist mit eidgenössischem Fachausweis ausgebildet. Der Steuerkommissär hat diese Kosten zu Recht nicht als Weiterbildungskosten qualifiziert: Der Pflichtige schloss im August 2001 seine Lehre als Sanitärmoniteur ab. Danach sammelte er erste Berufserfahrungen bei diversen Temporärfirmen bevor er als Mechaniker über mehrere Jahre hinweg diverse Einsätze im Ausland bei der O leistete. Die Ausbildung zum Polizist steht in keinerlei Zusammenhang mit diesen früheren Tätigkeiten, weshalb es sich bei den streitigen Kosten eindeutig um solche der Ausbildung und zwar um solche einer Zweitausbildung handelt. Sie sind daher nicht abzugsfähig. b) Entscheidend für die Beurteilung der Ausbildungskosten als steuerbares Einkommen ist, ob die von der B erbrachte Leistung Entgelt für die Arbeitstätigkeit des Pflichtigen bildet und unmittelbar als Folge des Arbeitsverhältnisses ausgerichtet wurde. Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Tätigkeit ist gegeben. Der Beitrag der B an die Ausbildungskosten hat seinen Grund im Arbeitsverhältnis. Die Arbeitgeberin war an dieser Ausbildung interessiert, weil sie den Pflichtigen nach deren erfolgreicher Beendigung als Polizist in einem speziellen Bereich

einstellen wollte und hierfür die mit der Ausbildung vermittelten Kenntnisse erforderlich waren. Da es sich damit um eine Leistung des Arbeitgebers handelt, ist sie den Einkünften des Pflichtigen aus der unselbstständigen Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Dass die Kosten von der B direkt der Ausbildungsschule überwiesen worden sind, ändert hieran nichts, weil die Überweisung auf Rechnung des Pflichtigen erfolgt ist.

E. 3

a) Zu prüfen ist aber, in welcher Steuerperiode diese Einkunft zu erfassen ist. In Frage kommt dabei die Steuerperiode 2007, in welcher die Zahlung an die Ausbildungsstätte durch die B von Fr. 25'000.- getätigt wurde (vgl. Deklaration auf dem 1 ST.2010.11 1 DB.2010.9

- 8 - Lohnausweis 2007); oder die Steuerperiode 2008, in der die Schuld des Pflichtigen wegen frühzeitigen Aussteigens aus dem Arbeitsverhältnis mit der B durch die E übernommen wurde; oder allenfalls eine noch spätere Steuerperiode, da der Pflichtige bei der E ebenfalls eine Verpflichtung eingehen musste, damit diese die Schuld übernahm. b) Das steuerbare Einkommen bemisst sich bei natürlichen Personen nach den Einkünften in der Steuerperiode (Art. 210 Abs. 1 DBG bzw. § 50 Abs. 1 StG), wobei als Steuerperiode das Kalenderjahr gilt (Art. 209 Abs. 2 DBG bzw. § 49 Abs. 2 StG). Daraus ergibt sich zwar, dass Einkünfte einer bestimmten Bemessungsperiode zuzurechnen sind. Das Gesetz regelt jedoch nicht, wie diese Zurechnung zu erfolgen hat, d.h. wann dem Steuerpflichtigen Einkommen zugeflossen ist. Nach ständiger Rechtsprechung werden einer bestimmten Steuerbemessungsperiode alle steuerbaren Einkünfte zugerechnet, die dem Steuerpflichtigen in dieser Zeitspanne mit der Wirkung zugegangen sind, dass sie seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gesteigert haben (RB 1981 Nr. 56 = ZBl 1982, 314, auch zum Folgenden). Einkünfte sind zugeflossen, sobald der Rechtserwerb vollendet ist, der dem Steuerpflichtigen also einen festen Rechtsanspruch auf das Vermögensrecht erworben hat, dessen Erfüllung nicht besonders unsicher ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 210 N 22). Ein Unselbstständigerwerbender erzielt sein Erwerbseinkommen in der Regel in derjenigen Periode, in der er seine Arbeitsleistung erbringt, da er damit einen festen und frei verfügbaren Anspruch auf sein Gehalt erwirbt. Die Lohnforderung entsteht deshalb fortlaufend mit der Erbringung der Arbeitsleistung, wird aber regelmässig erst am Ende des Monats fällig (Art. 323 Abs. 1 OR). Am Monatsende ist daher der vertragliche Lohnanspruch gesichert und das entsprechende Einkommen grundsätzlich realisiert (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 210 N 34; dies., § 50 N 29). Grundsätzlich sind nur unbedingte Leistungsansprüche als realisiertes Einkommen zu betrachten. Es gilt jedoch zu differenzieren: Bei aufschiebend (supensiv) bedingten Rechtsgeschäften bleibt der Erwerb von Einkommen bis zum Eintritt eines künftigen Ereignisses in der Schwebe, so dass der Einkommenszufluss erst in dem Zeitpunkt erfolgt, in welchem der Schwebezustand wegfällt und feststeht, dass der Empfänger das fragliche Einkommen ohne weitere Gegenleistung behalten kann. Die Parteien erhalten mit Abschluss des aufschiebend bedingten Vertrags erst eine Anwartschaft auf die ihnen im Vertrag zugedachten Rechte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 210 N 29 ff., auch zum Folgenden; dies., § 50 N 26, mit Verweisungen auch 1 ST.2010.11 1 DB.2010.9

- 9 - zum Folgenden). Bei auflösend (resolutiv) bedingten Rechtsgeschäften hingegen erfolgt der Einkommenszufluss beim Erwerb; ein Einkommenszufluss ist nur zu verneinen, wenn das auflösende Ereignis unmittelbar bevorsteht. c) aa) Die streitige Kostenübernahme der B hing gemäss Arbeits- und Ausbildungsvertrag inkl. Rückzahlungsvereinbarung vom

15. Januar 2007 mit dem Pflichtigen von einer zeitlichen Verpflichtung ab. So wurde vereinbart, dass in folgenden Fällen die Ausbildungskosten vom Pflichtigen vollständig zurückzuerstatten seien: - bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses während der Ausbildung; - bei verschuldeter oder unverschuldeter Nichtzulassung zur Abschlussprüfung oder zur eidgenössischen Fachprüfung; - bei verschuldetem oder unverschuldetem Nichtbestehen der Zwischenprüfungen, der Abschlussprüfung oder der eidgenössischen Fachprüfung; - bei Nichtantreten nach erfolgter Anmeldung oder Abbruch der Ausbildung. Des Weiteren wurde eine anteilmässige Rückzahlung der Kosten vereinbart, sollte das Arbeitsverhältnis nach erfolgreichem Abschluss der eidgenössischen Prüfung weniger als 36 Monate dauern. bb) Der Pflichtige arbeitete vom 1. März bis 31. August 2008 bei der B als Polizist auf dem Stützpunkt Zürich. Infolge der frühzeitigen Auflösung des Arbeitsverhältnisses forderte die B Fr. 25'000.- der Ausbildungskosten zurück. Am 1. November 2008 wurde der Pflichtige von der E als Polizist angestellt. Diese übernahm die von der B geforderten Ausbildungskosten. Die entsprechende Zahlung wurde jedoch wiederum an einen Rückforderungsvorbehalt gekoppelt, nämlich für den Fall, dass der Pflichtige das Arbeitsverhältnis vor Ablauf von drei Jahren auflöst. In diesem Fall würde eine anteilmässige Rückzahlung fällig (1/36 für jeden Monat nach Abschluss der Ausbildung bis zum Austritt). d) Gemäss den Ausführungen unter E. 3. b) ergibt sich somit folgendes Bild: Der Beitrag der B an die Ausbildungskosten ist dem Pflichtigen – wie durch die B korrekt im Lohnausweis 2007 deklariert – in der Steuerperiode 2007 zugeflossen, da er von dieser im Jahr 2007 für den Pflichtigen ausgerichtet wurde. Die Verpflichtung, wonach der Pflichtige die Zahlung der Kosten zurückerstatten muss, sofern er das Ar- 1 ST.2010.11 1 DB.2010.9

- 10 - beitsverhältnis vorzeitig beendet, lässt den Zufluss des Geldes nicht aufschieben, sondern löst lediglich nachträglich eine (anteilmässige) Rückleistungsleistungspflicht des Pflichtigen aus. Diese Rückleistungspflicht stellt daher nur eine auflösende, nicht aber eine aufschiebende Bedingung dar. Die auflösende Bedingung ist sodann in der streitbetroffenen Steuerperiode 2007 (noch) nicht eingetreten und stand auch nicht unmittelbar bevor, da der Pflichtige das Arbeitsverhältnis bei der B erst per Ende August 2008 beendigte. Demnach waren dem Pflichtigen die streitigen Ausbildungskosten im Jahr 2007 zugeflossen, ohne dass er sie in diesem Jahr schon wieder zurückzuerstatten hatte. Sie wurden von der Vorinstanz daher zu Recht in der Steuerperiode 2007 erfasst. e) Wie es sich in der Steuerperiode 2008 verhält, in welcher der Pflichtige rückleistungspflichtig wurde, ist hier an sich nicht zu entscheiden. Gleichwohl kann festgehalten werden, dass der Pflichtige in diesem Jahr zwar rückleistungspflichtig wurde, die entsprechende Forderung von der neuen Arbeitgeberin jedoch übernommen wurde, sodass beim Pflichtigen kein Abfluss resultierte.

E. 4

Somit ist der Einspracheentscheid zu bestätigen und der Rekurs/die Beschwerde abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Rekurs- bzw. des Beschwerdeverfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).