

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2011.82 vom 30. September 2010

ZH Steuerrekursgericht, 2010-09-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2011.82

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2011.82 du 30 septembre 2010

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2011.82 del 30 settembre 2010

Regeste

Die Besteuerung einer Entschädigung für missbräuchliche Kündigung ist differenziert zu betrachten. Vorliegend ist sie mit einer Genugtuungsleistung gleichzusetzen und damit steuerfrei. Teilweise Gutheissung

Erwägungen

E. 1

ST.2011.82

- 3 -

E. 2

A., 2006, § 16 StG N 9). Insbesondere sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis gestützt auf § 17 Abs. 1 StG steuerbar, mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile. Grundsätzlich sind damit sämtliche Einkünfte ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar. Hiervon kann nur 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).

E. 3

a) Nach § 24 lit. g StG ist die Zahlung von Genugtuungssummen nicht der Einkommenssteuer unterworfen. a) aa) Diese Regelung setzt Art. 7 Abs. 4 lit. i des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 um (vgl. auch Art. 24 lit. g des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]). Diese Gesetzgebung geht auf die Praxis des Bundesgerichts unter der Ordnung des Beschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) zurück. In einem wegweisenden Entscheid vom 20. Juni 1986 sprach sich dieses für eine steuerliche Gleichbehandlung von Schadenersatz- und Genugtuungsleistungen aus. Es führte dazu aus, Schadenersatz diene der Wiedergutmachung einer Vermögenseinbusse mittels wertmässiger Wiederherstellung des wirtschaftlichen Zustandes vor dem schädigenden Ereignis. Da dadurch lediglich eine erlittene oder noch eintretende wirtschaftliche Einbusse ausgeglichen werde, habe der Schadenersatz keine Vermögensvermehrung zur Folge und unterliege grundsätzlich nicht der Besteuerung als Einkommen. Die Genugtuung sei 1 ST.2011.82

- 4 - demgegenüber Wiedergutmachung einer (beispielsweise) durch Persönlichkeitsverletzung hervorgerufenen immateriellen Unbill ("tort moral") und habe zum Zweck, durch eine pekuniäre Leistung einen gewissen Ausgleich zu bieten für körperliche Schmerzen, Leid, verminderte Lebensfreude, Beeinträchtigung des Lebensgenusses und ähnliche Ursachen seelischen Unbehagens. Genugtuungszahlungen könnten per definitionem nie an die Stelle eines Arbeitseinkommens treten, weshalb eine Besteuerung der Genugtuung (im konkreten Fall wegen Beeinträchtigung der körperlichen Integrität) als Ersatzeinkommen von vornherein entfalle. Zusammenfassend erwog das Bundesgericht, sowohl die Genugtuung als auch der Schadenersatz bezweckten den Ausgleich einer erlittenen immateriellen bzw. materiellen Beeinträchtigung durch materielle Wiedergutmachung. Es wäre deshalb stossend, die Genugtuung einzig deshalb, weil ihr kein Vermögensabgang gegenüberstehe und das Vermögen des Betroffenen daher durch die erlittene Unbill keine in Geld messbare entsprechende Verringerung erfahren habe, als Vermögenszugang der Besteuerung als Einkommen zu unterstellen. Aufgrund ihrer Nähe zum Schadenersatz und der Tatsache, dass sie nicht Ersatzeinkommen sei, dränge sich vielmehr der Schluss auf, die Genugtuung steuerrechtlich gleich wie Schadenersatz und damit nicht als Einkommen im Sinn von Art. 21 BdBSt zu behandeln (BGr, 20. Juni 1986, ASA 56, 61, E. 2b ff.). bb) Die ausdrückliche Steuerbefreiung der Genugtuungsleistung wird auch sozialpolitisch begründet; so sollte sich der Staat nicht am Unglück seiner Bürger bereichern (vgl. Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 24 DBG N 28; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 24 StG N 93; BGr, 20. Juni 1986, ASA 56, 61, E. 2f). b) Der Pflichtige behauptet, bei der von der Arbeitgeberin bezahlten Entschädigung handle es sich um eine steuerfreie Leistung infolge missbräuchlicher Kündigung. aa) Erweist sich eine Kündigung als missbräuchlich, ist eine Entschädigung gemäss Art. 336a OR auszurichten. Diese Entschädigung dient nach der Rechtsprechung sowohl der Bestrafung als auch der Wiedergutmachung; letzteres ergebe sich aus dem Wort "Entschädigung" sowie aus dem Umstand, dass sie nicht dem Staat, sondern dem Betroffenen zu leisten sei. Die Entschädigung sei jedoch kein Schadenersatz im klassischen Sinn, da sie keinen Schaden voraussetze, sondern sie sei viel-

1 ST.2011.82

- 5 - mehr ein mit der Konventionalstrafe vergleichbares Gebilde eigener Art (vgl. BGE 123 III 391 E. 3; Streiff/von Kaenel, Arbeitsvertrag, 6. A., 2006, Art. 336a N 2, der von einer "Strafzahlung" spricht). bb) Nach der steuerrechtlichen Literatur steht die Entschädigung infolge missbräuchlicher Kündigung als Rechtsverletzungsbusse (des Arbeitgebers) einer Genugtuungszahlung für Persönlichkeitsverletzungen nahe und ist deshalb als steuerfreie Genugtuungsleistung im Sinn von § 24 lit. g StG zu behandeln (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, 2001, Art. 24 N 51; Zigerlig/Jud, Art. 24 DBG N 29b; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 24 StG N 95). c) aa) Für die steuerrechtliche Beurteilung einer Leistung ist massgeblich, welche Funktion dieser zukommt bzw. zu welchem Zweck sie entrichtet wurde (vgl. StRK II, 31. Oktober 2003, ST.2003.247, E. 2b). Wie aus der vorstehend referierten Rechtsprechung hervorgeht, sind Entschädigungen im Sinn von Art. 336a Abs. 1 OR (bzw. Art. 337c Abs. 3 OR) vielfältiger Natur, weshalb eine differenzierte Betrachtung angezeigt ist. bb) Bei der Bemessung einer Entschädigung infolge missbräuchlicher Kündigung hat das Gericht sämtliche Umstände zu würdigen, wobei ihm ein grosser Ermessensspielraum zukommt (Streiff/von Kaenel, Art. 336a N 3). Auch die wirtschaftlichen Auswirkungen der Kündigung auf den Arbeitnehmer sind zu berücksichtigen (Wolfgang Portmann, in: Basler Kommentar, 4. A., 2007, Art. 336a OR N 3). Es ist daher denkbar, dass solche Entschädigungen auch lohnähnliche Komponenten

bzw. Ersatz- einkommen enthalten (etwa im Sinn einer Lohnfortzahlung). Diese Leistungen können nur in demjenigen Umfang, als sie tatsächlich zum Zweck des Ausgleichs seelischer oder körperlicher Unbill entrichtet wurden, als steuerfreie Genugtuungszahlungen behandelt werden. Nicht zu verkennen ist allerdings, dass es in der Praxis zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen mag. Bei der Ermittlung des steuerfreien Betrags können sich zusätzliche Unwägbarkeiten ergeben bei Entschädigungen, die gestützt auf eine (gerichtliche oder aussergerichtliche) Vergleichsvereinbarung ausbezahlt wurden, da in diesen Fällen oft kaum Einzelheiten ersichtlich sind bzw. in Erfahrung gebracht werden können. 1 ST.2011.82

- 6 - cc) Weiter ist zu beachten, dass die Entschädigung nach missbräuchlicher Kündigung einen konventionalstrafrechtlichen Teilaspekt beinhaltet, der eine Schadensabgeltung einschliesst, bezweckt doch die Konventionalstrafe – wenn auch nicht hauptsächlich – auch einen wirtschaftlichen Ausgleich für Nachteile der Nicht- oder Schlechterfüllung der Primärverpflichtung (siehe Felix Ehrat, in: Basler Kommentar,

E. 4

Nach Auffassung des Steueramts ist es dem Pflichtigen nicht gelungen, die Missbräuchlichkeit der Kündigung nachzuweisen, weshalb die ihm ausbezahlte "Abgangsentschädigung" zu besteuern sei. Im Folgenden ist zu prüfen, wie es sich damit verhält. Vorweg ist allerdings darauf hinzuweisen, dass es sich beim strittigen Betrag um keine Abgangsentschädigung im gesetzlichen Sinn handelt, denn die Voraussetzungen gemäss Art. 339b OR (Altersgrenze, Anzahl Dienstjahre) sind offensichtlich nicht erfüllt. a) Die Kündigung eines Arbeitsverhältnisses ist namentlich missbräuchlich, wenn sie ausgesprochen wird, während der Arbeitnehmer gewählter Arbeitnehmervertreter in einer betrieblichen oder in einer dem Unternehmen angeschlossenen Einrichtung ist, und der Arbeitgeber nicht beweisen kann, dass er einen begründeten Anlass zur Kündigung hatte (Art. 336 Abs. 2 lit. b OR). Dieser Kündigungsschutz gilt unter anderem auch für die Mitglieder des Stiftungsrats einer Personalvorsorgeeinrichtung. Der Arbeitgeber darf in diesen Fällen nur kündigen, wenn er das Vorliegen eines begründeten Anlasses beweisen kann. Der begründete Anlass wiederum darf nicht mit der Tätigkeit als Arbeitnehmervertreter zusammenhängen, sondern muss leistungs-, verhaltens- oder betriebsbedingt sein. Damit wird die Beweislast umgekehrt (vgl. Streiff/von Kaenel, Art. 336 N 12; Portmann, Art. 336 OR N 17 ff.). Dieser Kündigungstatbestand nimmt damit eine Sonderstellung ein: Die Kündigung gilt ohne Weiteres als missbräuchlich, wenn der Gekündigte zum Kündigungszeitpunkt gewählter Arbeitnehmervertreter war und der Arbeitgeber den Beweis für einen begründeten Kündigungsanlass nicht erbracht hat. 1 ST.2011.82

- 7 - b) aa) Der Pflichtige erklärt in der Rekurschrift, er habe die Stelle bei der Firma B im August 2007 angetreten und sei im November 2008 in den Stiftungsrat der Pensionskasse der Firma B gewählt worden. Diese Funktion habe er bis zum Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis ausgeübt. Auf Ende 2008 sei die aus [...] Mitarbeitenden bestehende Rechtsabteilung auf [...] Mitarbeitende reduziert worden. Zudem sei eine Mitarbeiterin schwangerschafts- und mutterschaftsbedingt während rund eines Jahres arbeitsabwesend gewesen, was zu einer tatsächlichen Reduktion des Personalbestands um mehr als [...] geführt habe. Trotz dieser Umstände habe sich der Pflichtige entschlossen, bei der Arbeitgeberin zu bleiben, da ihm in Aussicht gestellt worden sei, die Rechtsabteilung führen zu können. Es sei dann aber eine andere Person Leiter der Rechtsabteilung

geworden und man habe ihm ohne Angabe von Gründen am [...] gekündigt. Er habe am [...] Einsprache wegen missbräuchlicher Kündigung erhoben. Im Rahmen einer Freistellungsvereinbarung sei ihm eine "Entschädigungszahlung" von Fr. 16'500.- zugesprochen worden; gleichzeitig habe er sich verpflichtet, seine Einsprache zurückzuziehen. Auf eine weitergehende Begründung der Kündigung sei verzichtet worden, da diese aus Sicht des Pflichtigen nicht mehr nötig gewesen sei, nachdem man sich auf die Entschädigungszahlung geeinigt habe. Diese Entschädigung sei im Lohnausweis 2009 fälschlicherweise als "Abgangsentschädigung" bezeichnet worden. Dem Pflichtigen sei aus rein persönlichen Gründen gekündigt worden. bb) Mit Schreiben der Arbeitgeberin vom [...] wurde dem Pflichtigen per Ende 2009 gekündigt. Daraufhin erhob der Pflichtige Einsprache gegen die "gemäss Art. 336 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 lit b OR missbräuchlich ausgesprochene Kündigung". Am [...] wurde eine umfassende Vereinbarung über die Auflösung des Arbeitsvertrags getroffen. Unter anderem verpflichtete sich die Arbeitgeberin, dem Pflichtigen eine "Entschädigung in Höhe von Fr. 16'500 CHF brutto" zu bezahlen. Diese Zahlung werde mit dem Dezember-Salär ausbezahlt. Andererseits sollte die Einsprache gegen die Kündigung definitiv zurückgezogen werden. c) Der Pflichtige war zum Kündigungszeitpunkt nachgewiesenermassen Mitglied des Stiftungsrats der B-Pensionskasse [...]. Nach unbestritten gebliebenen Angaben vertrat er dort die Arbeitnehmerschaft. Damit galt für ihn der Kündigungsschutz gemäss Art. 336 Abs. 2 lit. b OR. Nachdem der Pflichtige gegenüber seiner damaligen Arbeitgeberin Einsprache erhoben hatte, wurde am [...] eine Einigung erzielt über die 1 ST.2011.82

- 8 - Auflösung des Arbeitsvertrags, unter Einschluss einer Saldoklausel. Nach Abschluss dieser Vereinbarung bestand für die Arbeitgeberin keinerlei Grund mehr, den Beweis für das Vorliegen eines begründeten Kündigungsanlasses anzutreten. Damit ist ohne Weiteres davon auszugehen, dass ein solcher Beweis unterblieben ist, weshalb die Kündigung durch die Arbeitgeberin vom [...] – jedenfalls vorfrageweise im steuerrechtlichen Verfahren – als missbräuchlich im Sinn von Art. 336 Abs. 2 lit. b OR zu qualifizieren ist.

E. 5

a) Folge einer missbräuchlichen Kündigung ist nicht deren Ungültigkeit. Vielmehr hat die kündigende Partei der Gegenseite eine Entschädigung nach Art. 336a Abs. 1 OR auszurichten. Zur Geltendmachung der Entschädigung sind die Verfahrensvorschriften gemäss Art. 336b OR einzuhalten; andernfalls verwirkt der Entschädigungsanspruch (vgl. zum Ganzen BGE 132 III 406 E. 2.1; Streiff/von Kaenel, Art. 336b N 5; Adrian Stähelin, Zürcher Kommentar, 1996, Art. 336a OR N 5). Nach herrschender Lehre und Praxis geht eine privatrechtliche Forderung durch Verwirkung vollständig und endgültig unter. Die Verwirkung ist – im Gegensatz zur Verjährung – durch das Gericht von Amts wegen zu beachten (BGE 116 Ib 386 E. 3c/aa; BGE 131 II 65 E. 1.3; Alfred Koller, in: Theo Guhl, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. A., 2000, S. 314 ff.). Wie aus den Gesetzesmaterialien und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hervorgeht, sind insbesondere an die Wahrung der in Art. 336b OR festgelegten Fristen (Einsprache, Klageerhebung) hohe Anforderungen zu stellen (vgl. BGE 136 III 96 E. 2.1, mit Hinweisen). b) Der Pflichtige erhob noch während der Kündigungsfrist und in Schriftform Einsprache gegen die missbräuchliche Kündigung. Damit kam er den in Art. 336b Abs. 1 OR statuierten Vorgaben nach. Die Frist zur Klageerhebung innert 180 Tagen seit Beendigung des Arbeitsverhältnisses im Sinn von Art. 336b Abs. 2 OR wurde dagegen nicht eingehalten. Es fragt sich daher, ob sich dieser Umstand auf die Qualifizierung des

hier strittigen arbeitgeberseitig bezahlten Betrags auswirkt. aa) Der Anspruch auf eine Entschädigung entsteht mit dem Zugang der missbräuchlichen Kündigung (Streiff/von Kaenel, Art. 336a N 7). Die rechtzeitige Erhebung der Einsprache durch den Pflchtigen führte zur Aufrechterhaltung des Entschädigungsanspruchs. Noch während laufender Frist zur Klageanhebung fanden aussserge- 1 ST.2011.82

- 9 - richtliche Verhandlungen mit der Arbeitgeberin statt, welche in die umfassende Vereinbarung über die Auflösung des Arbeitsverhältnisses vom [...] mündeten. In diesem Rahmen verpflichtete sich die Arbeitgeberin (freiwillig) zur Zahlung einer Entschädigung, währenddem der Pflchtige seine Einsprache zurückziehen sollte. bb) Aufgrund des Wortlauts könnte Art. 336b Abs. 2 OR dahingehend gedeutet werden, dass die Parteien sich entweder über die Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses zu einigen hätten oder aber der Entschädigungsanspruch (zwingend) auf gerichtlichem Weg durchzusetzen wäre, ansonsten der Anspruch verwirkt. Gegen eine solche enge Auslegung der Bestimmung spricht aber die Absicht des Gesetzgebers: Ziel der per 1. Januar 1989 ins Gesetz aufgenommenen Regelung war es zwar, die Vertragsparteien nach erfolgter Kündigung zu einer gütlichen Einigung über die Fortführung des Arbeitsverhältnisses zu bewegen, andererseits sollte aber nach dem Scheitern entsprechender Verhandlungen möglichst schnell Klarheit über die geltend gemachten Ansprüche gewonnen werden (BGE 136 III 96 E. 2.1, mit Hinweisen). Daher muss auch eine aussergerichtliche Einigung zulässig sein, welche Klarheit über die Ansprüche schafft und den Gang vor Gericht entbehrlich macht. Das Bundesgericht hat denn auch in einem obiter dictum erklärt, es sei nicht einzusehen, weshalb eine Entschädigung nach Art. 336a OR erst nach Vorliegen eines Richterspruchs rechtsgültig bezahlt werden könne (BGr, 17. November 1994, erwähnt in ZR 1997 Nr. 87). cc) Die arbeitgeberseitig an den Pflchtigen bezahlte strittige Summe kann nach dem Gesagten grundsätzlich eine Entschädigung im Sinn von Art. 336a Abs. 1 OR darstellen, auch wenn sie aufgrund einer aussergerichtlichen Vereinbarung geleistet wurde und keine Klageerhebung erfolgte.

E. 6

a) Gemäss der Vereinbarung über die Auflösung des Arbeitsvertrags vom [...] trafen der Pflchtige und dessen Arbeitgeberin im Wesentlichen folgende Abmachungen: Verzicht auf die Arbeitsleistung während der Kündigungsfrist (Freistellung), Salärzahlung bis zur Beendigung des Anstellungsverhältnisses (Lohnfortzahlung), pro rata-Auszahlung eines Bonus, Zahlung einer "Entschädigung in Höhe von 16'500.00 CHF brutto" und definitiver Rückzug der Einsprache gegen die Kündigung. Weitere Punkte (Ferienbezug, pauschale Repräsentationsspesen etc.) sind vorliegend nicht 1 ST.2011.82

- 10 - von Interesse. Die beiden Parteien erklärten sich mit Erfüllung der Vereinbarung per Saldo aller Ansprüche gegenseitig vollständig auseinandergesetzt (Saldoklausel). b) In dieser Vereinbarung wird kein expliziter Grund für die Entschädigungszahlung genannt. Die Einigung enthält aber auch die Verpflichtung zum definitiven Rückzug der Einsprache gegen die missbräuchliche Kündigung. Nachdem für das steuerrechtliche Verfahren von einer missbräuchlichen Kündigung auszugehen ist, erscheint es aufgrund der Verknüpfung dieser beiden Punkte in der Vereinbarung als naheliegend, den Grund für die Entschädigungszahlung alleine in der Missbräuchlichkeit der Kündigung zu sehen. Zudem bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass in der Entschädigungszahlung eine lohnähnliche Komponente enthalten wäre, zumal weitere finanzielle Ansprüche wie z.B. die Lohnfortzahlung darin ausdrücklich geregelt wurden. Auch aus der Höhe der

Entschädigung ist nicht auf Elemente ausserhalb von Genug- tuungs- bzw. Schadenersatzleistungen in einem weiteren Sinn zu schliessen, denn die Entschädigungszahlung von Fr. 16'500.- entspricht zwei Monatslöhnen (Fixlohn) und bewegt sich damit im unteren Drittel der Entschädigungen gemäss Art. 336a Abs. 1 OR. Somit ist der arbeitgeberseitig ausgerichtete strittige Betrag als Entschädi- gungszahlung infolge missbräuchlicher Kündigung zu qualifizieren, womit insbesonde- re eine immaterielle Unbill abgegolten werden soll. Daran ändert nichts, dass die Ent- schädigung fälschlicherweise als Bruttobetrag zugesprochen wurde (aufgrund des Strafcharakters der Entschädigung ist der Betrag korrekterweise rein netto auszurich- ten, vgl. Streiff/von Kaenel, Art. 336a OR N 2). Diese Entschädigung ist gemäss § 24 lit. g StG von der Besteuerung auszunehmen, allerdings lediglich im Umfang des Net- tobetrags von Fr. 15'532.- [...]. c) Dies führt – aufgrund der Berücksichtigung des Nettobetrags bei der steuer- freien Entschädigung – zu einer teilweisen Gutheissung des Rekurses. Das (gerunde- te) steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 ist bei Fr. 111'300.- festzusetzen. Im Übrigen bleibt die Einschätzung unverändert. 1 ST.2011.82

- 11 -

E. 7

Seit dem 1. Januar 2011 ist die Gebührenverordnung des Verwaltungs- gerichts vom 23. August 2010 für Verfahren am Steuerrekursgericht anwendbar (vgl. § 118 lit. b StG in der Fassung vom 13. September 2010). Der Pflichtige obsiegt beinahe vollständig (zu ca. 95%). Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten daher dem kantonalen Steueramt aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist dem Pflichtigen dagegen nicht zuzuspre- chen, da er im Rekursverfahren nicht vertreten ist, die Abfassung der Rekurschrift keinen besonderen Aufwand erforderte und der Einspracheentscheid auch nicht offen- sichtlich unbegründet ist, d.h. nicht willkürlich oder fahrlässig getroffen wurde (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.