

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00026 vom 13. Dezember 2006**

ZH Verwaltungsgericht, 2006-12-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2006.00026](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2006.00026)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00026 du 13 décembre 2006

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00026 del 13 dicembre 2006

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 3.2.1999 | Zufluss von Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bei Tod des Steuerpflichtigen Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit fliessen in derjenigen Periode zu, in welcher der Steuerpflichtige seine Arbeitsleistung erbringt, da er damit einen festen Rechtsanspruch auf sein Gehalt erwirbt. Stirbt der Steuerpflichtige, gilt sein Lohn als ihm bis zu dem Tag zugeflossen, bis zu welchem er seine Arbeitsleistung erbracht hat. Ferienbezug ist zwar höchstpersönlicher Natur, die Ansprüche auf Ferienentschädigung sind demgegenüber vererblich. Bei Tod des Steuerpflichtigen gelten demgemäss dessen Ansprüche auf Entschädigung für nicht bezogene Ferien als diesem bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch Tod zugeflossen. Die pflichtige Ehefrau des Verstorbenen hat sodann keinen Anspruch auf Vertrauensschutz, da die Erteilung der von ihr behaupteten Auskünfte nicht dargetan werden konnte und da sie nicht zweifelsfrei nachgewiesen hat, aufgrund der behaupteten Auskünfte eine nachteilige Disposition getroffen zu haben. Ist der überlebende Ehegatte mit den Erben des verstorbenen Ehemannes oder mit dem Willensvollstrecker in dessen Nachlass einzuschätzen, so sind die Verfahrenskosten grundsätzlich den Parteien solidarisch je zur Hälfte aufzuerlegen, es sei denn, eine der Parteien habe im Verfahren selbständig einen abweichenden Antrag gestellt. Teilweise Gutheissung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Rechtsgebiet: Steuerrecht  
Betreff: Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 3.2.1999 Zufluss von Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bei Tod des Steuerpflichtigen Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit fliessen in derjenigen Periode zu, in welcher der Steuerpflichtige seine Arbeitsleistung erbringt, da er damit einen festen Rechtsanspruch auf sein Gehalt erwirbt. Stirbt der Steuerpflichtige, gilt sein Lohn als ihm bis zu dem Tag zugeflossen, bis zu welchem er seine Arbeitsleistung erbracht hat. Ferienbezug ist zwar höchstpersönlicher Natur, die Ansprüche auf Ferienentschädigung sind demgegenüber vererblich. Bei Tod des Steuerpflichtigen gelten demgemäss dessen Ansprüche auf Entschädigung für nicht bezogene Ferien als diesem bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch Tod zugeflossen. Die pflichtige Ehefrau des Verstorbenen hat sodann keinen Anspruch auf Vertrauensschutz, da die Erteilung der von ihr behaupteten Auskünfte nicht dargetan werden konnte und da sie nicht zweifelsfrei nachgewiesen hat, aufgrund der behaupteten Auskünfte eine nachteilige Disposition getroffen zu haben. Ist der überlebende Ehegatte mit den Erben des verstorbenen Ehemannes oder mit dem Willensvollstrecker in dessen Nachlass einzuschätzen, so sind die Verfahrenskosten

grundsätzlich den Parteien solidarisch je zur Hälfte aufzuerlegen, es sei denn, eine der Parteien habe im Verfahren selbständig einen abweichenden Antrag gestellt. Teilweise Gutheissung. Stichworte: FÄLLIGKEIT FERIENENTSCHÄDIGUNG FORDERUNGSERWERB KAPITALLEISTUNG LOHN LOHNFORDERUNG UNSELBSTÄNDIGE ERWERBSTÄTIGKEIT VERTRAUENSSCHUTZ WILLENSVOLLSTRECKER ZUFLUSS ZUFLUSSZEITPUNKT Rechtsnormen: Art. 5 Abs. III BV Art. 9 BV Art. 329 lit. d OR § 22 StG § 32 lit. b StG § 37 Abs. I StG § 50 StG § 123 StG Publikationen: RB 2006 Nr. 87 Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 2 I. A ist Witwe des am 3. Februar 1999 verstorbenen C. Dieser war bis zu seinem Tod als Senior Vice President der D erwerbstätig gewesen. Im Zusammenhang mit diesem Arbeitsverhältnis wurden im Jahr 1999 insgesamt Fr. ... ausgerichtet, nämlich Fr. ... Saläre Januar 1999 (Fr. ...) und Februar 1999 (Fr. ...), Fr. ... Ferienentschädigung, Fr. ... Besoldungsnachgenuss und Fr. ... Vorsorge-Kapitalleistung. Das kantonale Steueramt schätzte A sowie die B AG als Willensvollstreckerin des Nachlasses von C mit Einspracheentscheid vom 23. November 2004 für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 1. Januar bis 3. Februar 1999, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. Dabei betrachtete das Steueramt das Salär des verstorbenen pflichtigen Ehemannes für den Monat Februar 1999 im Umfang von Fr. ... sowie die Ferienentschädigung von Fr. ... als in der in Frage stehenden Steuerperiode steuerbare Einkünfte und liess eine von der pflichtigen Ehefrau geltend gemachte Spende an das Spital F von Fr. 3'000.- nicht zum Abzug zu. II. Die Steuerrekurskommission II wies den hiergegen von der pflichtigen Ehefrau erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 16. März 2006 ab, auferlegte ihr die gesamten Rekurskosten und verweigerte ihr die Zusprechung der beantragten Parteientschädigung. III. Mit Beschwerde vom 2. Mai 2006 beantragte die pflichtige Ehefrau, das steuerbare Einkommen sei auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) herabzusetzen; eventualiter sei die Ferienentschädigung von Fr. ... sowie der Anteil von Fr. ... Februarlohn des verstorbenen pflichtigen Ehemannes "gem. Art. 37 StG" gesondert vom übrigen Einkommen zu besteuern. Ausserdem sei die vorinstanzliche Kostenaufgabe aufzuheben und es sei ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen. Während die Steuerrekurskommission II auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die B AG als Willensvollstreckerin des Nachlasses des verstorbenen pflichtigen Ehemannes liess sich nicht vernehmen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147). 1.2 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die Rekurskommission. Tatsachen oder Beweismittel, die

nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150, bestätigt in BGE 131 II 548). Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149).

### **E. 2.1**

Das steuerbare Einkommen bemisst sich gemäss § 50 StG nach den Einkünften in der Steuerperiode (Abs. 1); davon ausgenommen ist das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, für dessen Ermittlung das Ergebnis der in die Steuerperiode fallenden Geschäftsabschlüsse massgebend ist (Abs. 2). Zwischen den Parteien ist streitig, ob die Ferienentschädigung von Fr. ... sowie der Februarlohn von Fr. ... des verstorbenen pflichtigen Ehemannes in die in Frage stehende Steuerperiode vom 1. Januar bis 3. Februar 1999 – also bis zu dessen Todestag – fällt, für welchen Zeitraum die pflichtige Ehefrau mit den Erben ihres verstorbenen Ehemannes (§ 11 StG) bzw. die Willensvollstreckerin in dessen Nachlass gemeinsam zu veranlagern sind (§ 7 Abs. 1 und § 123 StG). Während das kantonale Steueramt und die Vorinstanz die Auffassung vertreten, Ferienentschädigung und Februarlohn seien in der fraglichen Steuerperiode zugeflossen, vertritt die Pflichtige den Standpunkt, der Zufluss dieser Einkünfte sei erst später erfolgt.

### **E. 2.2**

Das Gesetz gibt keine Auskunft darüber, wann Einkünfte im Sinn von § 16 StG dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. In Lehre und Rechtsprechung hat sich indessen der Grundsatz herausgebildet, dass Einkünfte in der Regel in jenem Zeitpunkt zufließen, in welchem der Rechtserwerb vollendet ist, der Steuerpflichtige also einen festen Rechtsanspruch auf das Vermögensrecht erworben hat, es sei denn, die Erfüllung des Anspruchs sei besonders unsicher; diesfalls ist auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung (z.B. der Zahlung einer Geldschuld) abzustellen (VGr, 7. Juni 1994, StE B 21.2 Nr. 7; RB 1963 Nr. 47 = ZBl 65, 61 = ZR 63 Nr. 74; RB 1980 Nr. 46, 1988 Nr. 29; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Steuergesetz, 2. A. Zürich 2006, § 50 N. 23 ff.). Vom festen Rechtsanspruch auf eine Leistung und deren tatsächlicher Erfüllung ist der zivilrechtliche Begriff der Fälligkeit zu unterscheiden, wonach der Gläubiger fordern darf und der Schuldner leisten muss (Theo Guhl/Alfred Koller, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. A., Zürich 2000, § 30 N. 2 ff.). Insofern bildet die Fälligkeit keine Voraussetzung des steuerlich massgebenden Rechtserwerbs. Einerseits kann dem Steuerpflichtigen aus dem Erwerb nicht fälliger Ansprüche Einkommen zufließen, andererseits hat trotz Fälligkeit eine Besteuerung zu unterbleiben, wenn der Zufluss beim Pflichtigen noch nicht gesichert ist. Die Ablehnung der Fälligkeit als allgemeines Zuflusskriterium schliesst jedoch nicht aus, dass im konkreten Einzelfall der steuerlich massgebende Realisationszeitpunkt mit der Fälligkeit des Anspruchs zusammenfallen kann. Die Fälligkeit bestimmt beispielsweise den Zeitpunkt des Zufließens von Mietzinsen (RB ORK 1955 Nr. 23 = ZBl 57, 85 = ZR 55 Nr. 17) und Kapitalzinsen (RB 1976 Nr. 50 = ZBl 78, 86 = ZR 75 Nr. 115; RB 1986 Nr. 34), und zwar

gleichfalls je unter dem Vorbehalt, dass die Erfüllung nicht besonders unsicher ist (VGr, 7. Juni 1994, StE B 21.2 Nr. 7; RB 1980 Nr. 46).

### **E. 2.3**

Nach der Rechtsprechung fliessen Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in derjenigen Periode zu, in welcher der Steuerpflichtige seine Arbeitsleistung erbringt, denn damit erwirbt er einen festen Rechtsanspruch auf sein Gehalt (BGr, 17. Februar 1986, StR 1986, 434). Die Lohnforderung entsteht somit fortlaufend mit der Erbringung der Arbeitsleistung, wird aber nach Art. 323 Abs. 1 OR regelmässig erst am Ende jeden Monats fällig. Jedenfalls am Monatsende ist daher der vertragliche Lohnanspruch gesichert und das betreffende Einkommen realisiert (VGr, 22. November 1995, SB.1994.00045). Anders verhält es sich, wenn die Erfüllung des Lohnanspruchs besonders unsicher ist; alsdann ist auf den Zeitpunkt der Lohnzahlung abzustellen (vgl. vorn E. 2.2). Demnach hatte der verstorbene Pflichtige im Februar 1999 Anspruch auf seinen Lohn, soweit er seine Arbeitsleistung in diesem Monat erbracht hatte, mithin bis zu seinem Todestag am 3. Februar 1999, an welchem Tag der Anspruch gestützt auf Art. 339 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 338 OR zugleich auch fällig geworden ist. Der betreffende Lohnanspruch ist ihm folglich in der streitbetroffenen Steuerperiode zugeflossen. Nach dem Lohnauszahlungsbeleg der Arbeitgeberin für den Monat Februar belief sich der anteilige Saläranspruch des verstorbenen pflichtigen Ehemannes auf Fr. ... Demgegenüber gelangt die beschwerdeführende pflichtige Ehefrau zu einem Betrag von Fr. ..., den sie als Quote des ordentlichen Monatssalärs errechnet hat. Indessen vermag sie nicht zu erklären und sind auch keine aktenkundigen Umstände erkennbar, welche es plausibel machten, weshalb sich die Arbeitgeberin angesichts der besten finanziellen Verhältnisse der Eheleute veranlasst gesehen haben sollte, eine nicht geschuldete, also freiwillige Leistung von Fr. ... auszurichten. Somit ist für die Zeit vom 1. bis 3. Februar 1999 von einem Lohnanspruch des Verstorbenen von Fr. ... entsprechend der Aufschlüsselung des im Lohnausweis bescheinigten Nettolohns durch die pflichtige Ehefrau auszugehen. Mit Bezug auf die Ferienentschädigung von Fr. ... tritt das Verwaltungsgericht jener Auslegung von Art. 329d OR bei, wonach lediglich der Ferienbezug höchstpersönlicher Natur ist, die Ansprüche auf Ferienlohn hingegen vererblich sind, weshalb bei Tod des Arbeitnehmers der auf den noch nicht bezogenen Ferienanspruch entfallende Lohn ausbezahlt werden muss (vgl. beispielsweise Adrian Staehelin, in: Zürcher Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, 4. A., Zürich 2006, Art. 329d N. 11 und 16, sowie Ullin Streiff/Adrian von Kaenel, Arbeitsvertrag, Praxiskommentar zu Art. 319 – 362 OR, 6. A., Zürich etc. 2006, Art. 329d N. 15 mit weiteren Hinweisen; a.M. etwa Manfred Rehbinder, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bern 1985, Art. 329d N. 1, und Manfred Rehbinder/Wolfgang Portmann, Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, 3. A., Basel etc. 2003, Art. 329d N. 2). Wegen Beendigung des Arbeitsverhältnisses des Ehemannes durch Tod am 3. Februar 1999 sind demzufolge dessen Ansprüche auf Entschädigung noch nicht bezogener Ferien gleichzeitig entstanden und fällig geworden (Art. 339 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 338 OR). Sie sind somit an diesem Tag und daher in der streitbetroffenen Steuerperiode dem verstorbenen Pflichtigen zugeflossen.

### **E. 2.4**

Kapitalleistungen gemäss § 22 StG sowie Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile werden laut § 37 Abs. 1 StG gesondert zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen eine jährliche Leistung von einem

Zehntel der Kapitaleistung ausgerichtet würde; die einfache Staatssteuer beträgt jedoch mindestens 2 Prozent. Es wird stets eine volle Jahressteuer erhoben. Die in § 37 StG geregelte Sonderbesteuerung betrifft Kapitaleistungen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (§ 22 Abs. 1 StG), aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (§ 22 Abs. 1 StG) und aus Freizügigkeitseinrichtungen (§ 22 Abs. 2 StG) (2. Säule) sowie gleichartige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers (§ 17 Abs. 2 StG), ferner Kapitaleistungen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (§ 22 Abs. 1 StG), einmalige Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile (§ 23 lit. b StG). Unter den "einmaligen Zahlungen bei Tod" sind Kapitaleistungen zu verstehen, die insbesondere von Versicherungen, aber auch vom Arbeitgeber ausgerichtet werden und entsprechend dem Marginale von § 37 Abs. 1 StG "Kapitaleistungen aus Vorsorge" dazu bestimmt sind, die (finanziellen) Folgen des Todesfalls abzugelten oder zu mildern (vgl. Ivo P. Baumgartner, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel etc. 2000, Art. 38 DBG N. 7 ff.; Richner u.a., § 23 N. 27 ff.). Um derartige Kapitaleistungen handelt es sich weder beim anteiligen Saläranspruch des verstorbenen pflichtigen Ehemannes von Fr. ... für den Monat Februar 1999 noch bei der Ferienentschädigung von Fr. ... Diese Zahlungen betreffen ausschliesslich dessen arbeitsvertraglichen Ansprüche auf Lohn bzw. Entschädigung noch nicht bezogener Ferien (vgl. vorn E. 2.3). Der Eventualantrag der pflichtigen Ehefrau auf gesonderte Besteuerung dieser Beträge gemäss § 37 StG ist mithin unbegründet.

#### **E. 2.5.1**

Die pflichtige Ehefrau macht geltend, sie habe im Dezember 1999 (am 16. und 20. Dezember 1999) von zwei Steuerkommissären des kantonalen Steueramts telefonisch die Zusicherung erhalten, dass der überlebende Ehegatte und die Erben die Ferienentschädigung und den Februarlohn versteuern müssten, wenn diese Leistungen nach dem Todestag ausbezahlt worden seien, was vorliegend der Fall sei. Im Vertrauen auf diese Auskünfte habe sie mit hohen steuerbaren Einkünften gerechnet und demgemäss eine hohe Nachzahlung in ihre Pensionskasse getätigt. Aus Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) bzw. insbesondere aus Art. 9 BV wird der Grundsatz des Verhaltens nach Treu und Glauben abgeleitet. Konkretisiert wird dieser Grundsatz durch denjenigen des Vertrauensschutzes sowie das Verbot widersprüchlichen Verhaltens (vgl. statt vieler Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich 2006, N. 622 ff.). Vertrauensschutz bedeutet, dass der Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen Anspruch auf Schutz seines berechtigten Vertrauens in die Richtigkeit und Vollständigkeit behördlicher Auskünfte und Zusicherungen hat, wodurch das Prinzip der gesetzmässigen Verwaltung durchbrochen wird. Die Bindung an eine falsche Auskunft setzt unter anderem voraus, dass diese von der zuständigen Behörde erteilt wurde, oder dass der Steuerpflichtige die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, dass die Auskunft sich auf einen genau umschriebenen Sachverhalt bezog und vorbehaltlos erteilt wurde, und dass ihre Unrichtigkeit für den Fragesteller nicht ohne weiteres erkennbar war (vgl. RB 1987 Nr. 51).

#### **E. 2.5.2**

Die von der beschwerdeführenden Pflichtigen als Beweis für ihre Sachdarstellung angerufenen Kommissäre sind nicht mehr beim kantonalen Steueramt tätig; sie haben es ausserdem gegenüber der Rekurskommission abgelehnt, als Zeugen auszusagen; sie könnten sich nicht an die angeblichen Telefongespräche erinnern. Die früheren

Steuerkommissäre durften die Aussage ablehnen, weil Zeugen nach § 132 Abs. 2 Satz 1 StG nur mit deren Einverständnis einvernommen werden können. Deren Einvernahme als Partei (vertreter) oder Auskunftspersonen fiel schon darum ausser Betracht, weil sie nicht mehr im Dienstverhältnis zum kantonalen Steueramt stehen. Unter diesen Umständen durfte die Rekurskommission annehmen, dass allein aufgrund der Handnotizen der Pflichtigen über die behaupteten telefonischen Auskünfte der beiden Kommissäre und der Tatsache, dass die für ihre eigene Einschätzung zuständige Steuerkommissärin die Ferienentschädigung bei ihr besteuern wollte, die Richtigkeit der behaupteten Zusicherungen nicht schlüssig nachgewiesen war. Sie durfte daher zu Lasten der beweisbelasteten Pflichtigen davon ausgehen, dass die fraglichen Zusicherungen nicht erfolgt waren; das Verwaltungsgericht pflichtet insoweit den einlässlichen vorinstanzlichen Erwägungen bei, auf die es ergänzend verweist (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976). Die Pflichtige hat sodann entgegen ihrer Rüge, es habe "offensichtlich eine Parteivernehmung des Steueramtes stattgefunden [...], von [ihr sei] aber keine Stellungnahme dazu eingeholt [worden]", von der Rekurskommission mit Präsidialverfügung vom 15. November 2005 die verschiedenen Aktennotizen und Briefe der als Beweismittel angerufenen Personen erhalten und sie hat hierzu am 5. Dezember 2005 Stellung genommen. Schliesslich hat die Beschwerdeführerin auch deshalb keinen Anspruch auf Vertrauensschutz, weil sie nicht durch eine substanziierte Sachdarstellung dargetan und durch Beweismittel zweifelsfrei nachgewiesen hat, dass sie aufgrund der angeblichen steueramtlichen Zusicherungen eine für sie nachteilige Disposition getroffen hat. So hat sie sich mit einem Betrag von Fr. ... in ihre Pensionskasse eingekauft, während sich die Ferienentschädigung, die sie zu erhalten glaubte, lediglich auf Fr. ... belief. Ausserdem hat sie keine Angaben zur Höhe ihres Vermögens gemacht, das mutmasslich ohne weiteres anstelle der Ferienentschädigung zur Finanzierung des Einkaufs gereicht hätte. So weist etwa ein auf sie persönlich lautendes Depot der Bank E vom 27. April 1999 Wertschriftenbeträge von umgerechnet Fr. ... aus und dürfte ihr gesamtes Vermögen unter Einbezug ihres nicht bekannten Anteils am ehelichen Vermögen, das per Todestag des Ehemannes gemäss Steuererklärung über Fr. ... betrug, am Tag des Einkaufs wesentlich höher gewesen sein.

### **E. 3**

Von den Einkünften werden nach § 32 lit. b StG abgezogen die freiwilligen Geldleistungen an den Bund und seine Anstalten, an den Kanton und seine Anstalten, an zürcherische Gemeinden und ihre Anstalten und an andere juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, wenn die Zuwendungen in der Steuerperiode Fr. 100.- erreichen und insgesamt 20 Prozent der um die Aufwendungen gemäss §§ 26–31 verminderten steuerbaren Einkünfte nicht übersteigen. Die beschwerdeführende Pflichtige macht geltend, sie habe am 4. Januar 1999 einen Betrag von Fr. 3'000.- an das Spital F, eine Anstalt des Kantons Zürich, bezahlt, der somit als gemeinnützige Zuwendung in Abzug gebracht werden könne. Den eingereichten Belegen, einem Postempfangsschein und dem zugehörigen Bankzahlungsauftrag, kann jedoch nur entnommen werden, dass die Überweisung an G erfolgte. Ob die Zahlung freiwillig – zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung – oder aufgrund einer Verpflichtung, einer Arzt- oder Spitalrechnung oder dergleichen, erfolgte, geht aus den Akten nicht hervor. Zu Ungunsten der beweisbelasteten Beschwerdeführerin ist daher anzunehmen, dass die Vergütung nicht freiwillig geleistet worden ist; die Vorinstanzen haben deshalb den Abzug zu Recht nicht

zugelassen. Aus all diesen Gründen ist die vorinstanzliche Einschätzung zu bestätigen.

#### **E. 4.1**

Die Kosten des Verfahrens vor der Rekurskommission werden nach § 151 Abs. 1, 1. Halbsatz StG der unterliegenden Partei auferlegt. Bei gemeinsam einzuschätzenden Eheleuten nehmen beide Gatten am Verfahren teil, auch wenn nur einer von ihnen das Rechtsmittel ergriffen hat (vgl. § 123 Abs. 3 StG). Dementsprechend sind allfällige Verfahrenskosten grundsätzlich den Ehegatten solidarisch je zur Hälfte aufzuerlegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 151 N. 12). Anders verhält es sich nur, wenn der Ehegatte, der das Rechtsmittel nicht ergriffen hat, im Verfahren selbständig einen abweichenden Antrag gestellt hat; alsdann beurteilt sich die Frage, ob und inwieweit er unterliegt oder obsiegt, nach diesem Antrag. Dieselbe prozessuale Lage ergibt sich, wenn der überlebende Ehegatte mit den Erben des verstorbenen Ehemannes oder mit dem Willensvollstrecker in dessen Nachlass einzuschätzen ist (vgl. Martin Zweifel, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei den Einkommens- und Vermögenssteuern, ASA 64 [1995/96] S. 351 und 358). Die Rekurskommission hat demnach zu Unrecht die Rekurskosten allein der rekurrierenden pflichtigen Ehefrau auferlegt, denn die Willensvollstreckerin im Nachlass ihres verstorbenen Mannes hat keinen abweichenden Rekursantrag gestellt, sondern sich stillschweigend deren Begehren angeschlossen. Die Kosten sind somit den Rekurrentinnen je zur Hälfte unter solidarischer Haftung aufzuerlegen. Insoweit ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

#### **E. 4.2**

Demgegenüber hat die Rekurskommission den Rekurrentinnen zu Recht eine Parteientschädigung versagt, weil sie mit dem Rekurs unterlegen sind (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) in Verbindung mit § 152 StG).

#### **E. 5**

Da die Beschwerde nur in geringfügigem Umfang gutzuheissen ist, sind die Kosten vollumfänglich der pflichtigen Ehefrau und der Willensvollstreckerin im Nachlass des verstorbenen Ehemannes je zur Hälfte unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (§ 151 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer:

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