

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00092 vom 11. April 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-04-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2011.00092](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00092)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00092 du 11 avril 2012

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00092 del 11 aprile 2012

## Regeste

Direkte Bundessteuer 2009 | Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen Die Besteuerung einer Kapitalleistung mit dem privilegierten Steuersatz für Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen setzt voraus, dass damit Leistungen abgegolten werden, für die ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre (E. 2.2). Der vorliegend anwendbare Bonusplan hat - besondere Umstände ausgenommen - eine periodische Ausrichtung des zugeteilten Bonus lediglich im Umfang von einem Drittel vorgesehen, weshalb die Auszahlung der restlichen zwei Drittel (nach Ablauf einer dreijährigen Leistungsperiode) nicht als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen qualifiziert werden kann. Die gegenteilige Auffassung des Steuergerichts BL wird ausdrücklich verworfen (E. 2.3). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2011.00092 Urteil der 2. Kammer vom 11. April 2012 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtsschreiber Martin Businger. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch die C AG, Beschwerdeführende, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2009, hat sich ergeben: I. A ist Chief Financial Officer der D-Gruppe und bezog 2009 zusätzlich zu seinem Lohn einen Bonus von Fr. ..., den er in der Steuererklärung teilweise als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen im Nettobetrag von Fr. ... für 36 Monate deklarierte. Das kantonale Steueramt lehnte die Qualifikation als Kapitalabfindung ab und veranlagte die Eheleute A und B am 8. Februar 2011 für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...). Die Einsprache der Pflichtigen wies es am 20. April 2011 ab. II. Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Steuerrekursgericht am 7. Juli 2011 ab. III. Mit Beschwerde vom 12. August 2011 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei das satzbestimmende Einkommen auf Fr. ... festzusetzen. Zudem ersuchten sie um Zuspreehung einer Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Gemäss Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) und § 14 Abs. 1 der Verordnung vom 4. November 1998 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer steht gegen Entscheide des Steuerrekursgerichts die Beschwerde an das Verwaltungsgericht offen.

### **E. 2.1**

Steuerbar sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (Art. 17 Abs. 1 DBG). 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 würde (Art. 37 DBG).

### **E. 2.2**

Mit der Regelung von Art. 37 DBG soll verhindert werden, dass eine wiederkehrende und somit periodisch zu besteuende Leistung im Fall, da sie mit einer einmaligen Kapitalleistung erbracht wird, aufgrund eines der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht entsprechenden und insofern überhöhten Steuersatzes zu versteuern ist. Sie bewirkt, dass solche Kapitalabfindungen zwar vollumfänglich besteuert werden, jedoch nicht zum Steuersatz, der dem gesamten in der betreffenden Steuerperiode zugeflossenen Einkommen entsprechen würde, sondern zu demjenigen, der Anwendung fände, wenn anstelle der Kapitalabfindung einzelne Jahresbeträge ausbezahlt würden. Eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen kann in der Vergangenheit begründete Ansprüche oder Anwartschaften abgelten oder künftig zu erbringende Leistungen vorwegnehmen (vgl. VGer ZH, 22. Dezember 1999, StE 2000 B 29.2 Nr. 6, E. 4). Bei der Abgeltung von in der Vergangenheit begründeten Ansprüchen oder Anwartschaften wird allerdings vorausgesetzt, dass mit der Kapitalleistung Leistungen abgegolten werden, für die ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre und dies aus nicht vom Steuerpflichtigen zu vertretenden Gründen unterblieben ist (vgl. BGr, 5. Oktober 2000, 2A.68/2000 = Pra 90 [2001] Nr. 28 = ASA 70 [2001/2002], 210 ff. = StE 2001 B 29.2 Nr. 7 = StR 56 [2001], 23 ff., E. 4c).

### **E. 2.3.1**

Die streitige Auszahlung an den Pflichtigen ist gemäss Reglement über den LongTerm Incentive Plan seines Arbeitgebers erfolgt. Danach richtet sich der Gesamtbetrag des LTI-Bonus jeweils nach der jährlichen Erreichung des budgetierten Resultats über eine Leistungsperiode von drei Jahren. Die Ausschüttung des zugeteilten LTI-Bonus erfolgt jährlich zu einem Drittel des Gesamtbetrags, jeweils bei Vorliegen des geprüften Jahresabschlusses. Die restlichen zwei Drittel werden nach Ablauf des dritten Geschäftsjahrs einer Leistungsperiode fällig. Die Ausschüttung des LTI-Bonus erfolgt unter der Bedingung, dass der Planteilnehmer am Tag der Auszahlung in ungekündigtem Arbeitsverhältnis mit der D-Gruppe steht. Im konkreten Fall präsentieren sich die Auszahlungen wie folgt: LTI-Plan 2006 2007 2008 Total Zuteilung Fr. ... Fr. ... Fr. ... Fr. ... Auszahlung 07 Fr. ... Fr. ...- Auszahlung 08 Fr. ... Fr. ... Auszahlung 09 Fr. ... Fr. ... Fr. ... Fr. ...

### **E. 2.3.2**

Der LTI-Plan sieht lediglich im Umfang von einem Drittel eine periodische Auszahlung des zugeteilten Bonus des betreffenden Jahres vor – mit Ausnahme des letzten Jahres einer Leistungsperiode. In diesem Umfang hat der Pflichtige die Bonusleistungen auch

periodengerecht in den Jahren 2007/2008 versteuert. Die übrigen zwei Drittel des zugeteilten Bonus der Jahre 2007/2008 sind – wie im Plan vorgesehen – erst am Ende der Leistungsperiode, d. h. im Jahr 2009 ausbezahlt worden. In Bezug auf diese zwei Drittel kann demnach keine Rede davon sein, dass eigentlich eine periodische Auszahlung vorgesehen gewesen wäre, diese aber aus Gründen unterblieben ist, die der Pflichtige nicht zu vertreten hat. Vielmehr war gemäss Plan von Anfang an vorgesehen, dass diese zwei Drittel am Ende der Leistungsperiode zusammen mit dem Bonus dieses Jahres ausbezahlt werden. Damit sind die Voraussetzungen einer Besteuerung nach Art. 37 DBG nicht gegeben.

### **E. 2.3.3**

Das Steuergericht des Kantons Basel-Landschaft hat einen ähnlich gelagerten Fall am 1. November 2002 anders entschieden ( BStPra, XVI. Band [2002/2003], 404 ff.): Ein Arbeitnehmer erhielt eine Bonuszahlung für eine Leistungsperiode von drei Jahren. Wie im vorliegenden Fall stand die Zahlung unter der Bedingung, dass das Arbeitsverhältnis am Ende der Leistungsperiode nicht gekündigt worden ist. Das Gericht erwog, dass der Arbeitnehmer zwar erst nach Ablauf von drei Jahren Anspruch auf die Bonuszahlung habe, jedoch sehe das Reglement in Ausnahmefällen – etwa beim Tod des Berechtigten – eine Ausrichtung pro rata temporis vor. Folglich sei grundsätzlich eine periodische Ausrichtung des Bonus vorgesehen gewesen. Weil der Bonus indessen aus nicht vom Arbeitnehmer zu vertretenden Gründen als Kapitalleistung ausgerichtet worden sei, müsse er mit einem privilegierten Satz besteuert werden. Das Steuerrekursgericht hat diese Rechtsprechung zu Recht verworfen. Wie erwähnt, setzt die Anwendung von Art. 37 DBG voraus, dass die mit der Kapitalleistung abgegoltenen Leistungen ordentlicherweise periodisch hätten ausgerichtet werden sollen (vgl. E. 2.2). Es genügt nicht, wenn lediglich in Ausnahmefällen eine periodische Auszahlung vorgesehen ist. Demnach können die Pflichtigen nichts daraus ableiten, dass das Reglement bei besonderen Umständen – namentlich dauerhafter Erwerbsunfähigkeit, Tod oder Pensionierung – eine Auszahlung des zugeteilten Bonus pro rata temporis vorsieht. Denn die ordnungsgemässe Auszahlung erfolgt lediglich im Umfang von einem Drittel periodisch, während die restlichen zwei Drittel erst am Ende der Leistungsperiode ausbezahlt werden.

### **E. 2.3.4**

Die Pflichtigen berufen sich überdies auf einen Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 22. Dezember 1999 ( StE 2000 B 29.2 Nr. 6). In diesem Fall hatte das Verwaltungsgericht eine Kapitalabfindung für entgangene Weiterbildungsmöglichkeiten der Besteuerung nach Art. 37 DBG unterstellt. Weil im Gegensatz zum vorliegenden Sachverhalt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Möglichkeit zur Weiterbildung immer wieder zugesagt hatte und demnach periodisch hatte gewähren wollen, dies indessen aus vom Arbeitnehmer nicht zu vertretenden Gründen unterblieben ist, können die Pflichtigen aus diesem Entscheid nichts für sich ableiten.

### **E. 2.4**

Zusammenfassend mangelt es im vorliegenden Fall daran, dass das Reglement die periodische Ausrichtung der Bonuszahlungen nicht in vollem Umfang, sondern lediglich zu einem Drittel vorsieht. Damit hat das kantonale Steueramt die im Jahr 2009 zugeflossenen zwei Drittel zu Recht nicht nach Art. 37 DBG besteuert. Die Beschwerde ist folglich abzuweisen.

### **E. 3**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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