

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00105 vom 15. Februar 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-02-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2023.00105](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00105)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00105 du 15 février 2024

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00105 del 15 febbraio 2024

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2020 | Besteuerung bei nachträglicher Verrechnung mit Rentenleistungen / Begründungserfordernis. Verfahrensvereinigung und Kognition (E. 1). Rechtsschutzinteresse (E. 2). Antrags- und Begründungserfordernis: Auf die Beschwerde ist nur insoweit näher einzugehen, als dass sie sich mit den vorinstanzlichen Erwägungen auseinandersetzt und eine rechtsgenügeliche Begründung enthält (E. 3). Bemessung des steuerbaren Einkommens: Die Pflichtige erhielt in der strittigen Steuerperiode ausschliesslich Leistungen der vorleistungspflichtigen Arbeitslosenkasse, welche erst im Folgejahr mit ihren Rentenansprüchen bzw. IV-Leistungen verrechnet wurden. Die nachträgliche Verrechnung ist in der strittigen Steuerperiode nicht als korrelierender und die Zahlung neutralisierender Vermögensabgang zu betrachten und auch unter dem Aspekt einer periodengerechten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist nicht von einer Neutralisierung des Zuflusses auszugehen. Auch eine Besteuerung zum privilegierten Steuersatz oder eine bloss teilweise Berücksichtigung bei der Bestimmung des Steuersatzes ist nicht geboten (E. 4.1 ff.). Anwendung des kleinen Versicherungsabzugs (E. 4.4) und keine Sistierung des Verfahrens zwecks gleichzeitiger Behandlung mit der nachfolgenden Steuerperiode (E. 4.5). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen und keine Neuregelung der vorinstanzlichen Regelung der der Nebenfolgen (E. 5). Abweisung der vereinigten Beschwerden, soweit auf diese eingetreten wird.

## Erwägungen

### E. 2

Auch wenn die Beschwerdeführerin letztlich wünscht, mit einem höheren steuerbaren Einkommen eingeschätzt bzw. veranlagt zu werden, ist ein Rechtsschutzinteresse zu bejahen, da sie zugleich zu einem wesentlich tieferen Satz eingeschätzt bzw. veranlagt werden will, was sich entsprechend auf den strittigen Steuerbetrag auswirkt.

### E. 3.1

Die Beschwerde an das Verwaltungsgericht muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 147 Abs. 4 Satz 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 140 Abs. 2 in Verbindung mit § 145 Abs. 2 DBG; vgl. auch § 54 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). In der Begründung ist darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet. Dies setzt voraus, dass sich die Beschwerde substantiiert mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzt. Das Verwaltungsgericht als eines der obersten kantonalen Gerichte ist nicht gehalten, gleich einer erstinstanzlichen Behörde den

angefochtenen Entscheid von Amtes wegen nach allen Seiten hin zu überprüfen (vgl. VGr, 27. Januar 2016, VB.2015.00662, E. 1.1; BGr, 24. November 2016, 2C\_996/2016, E. 2.2). Folglich muss sich die Begründung zwingend mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzen und sind blosser Verweise auf frühere Eingaben grundsätzlich unzulässig (vgl. VGr, 21. April 2010, VB.2010.00006, E. 2). Verweise auf frühere Eingaben lassen keine hinreichende Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen erkennen, soweit diese bereits vor Eröffnung des angefochtenen Entscheids ergangen sind und die dortigen Erwägungen überhaupt noch nicht berücksichtigen konnten (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 147 StG N. 47; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. A. Zürich 2023, Art. 140 DBG N. 49).

### **E. 3.2**

Die Beschwerdeschrift vom 25. Oktober 2023 ist äusserst rudimentär ausgefallen und verweist zur Begründung weitgehend auf die Vorakten und frühere Rechtsmitteleingaben, die nach Ansicht des Rechtsvertreters der Pflichtigen "zum integrierenden Bestandteil der vorliegenden Beschwerde" erhoben werden sollten. Wie bereits dargelegt wurde, muss sich jedoch bereits aus der Beschwerdeschrift die Begründung der Anträge ergeben und ist es nicht Sache des Verwaltungsgerichts, sich die Begründungselemente aus früheren Eingaben zusammensuchen. Insbesondere lässt der blosser Verweis auf frühere Eingaben auch nicht die gebotene Auseinandersetzung mit dem angefochtenen vorinstanzlichen Entscheid erkennen. Auf die Beschwerde ist damit nur insoweit näher einzugehen, als dass sie sich mit den vorinstanzlichen Erwägungen auseinandersetzt und eine rechtsgenügeliche Begründung enthält.

### **E. 4.1**

Wie sich aus den Verfahrensakten erschliesst, ist die Pflichtige seit Mai 2017 aufgrund eines Hirnschlags mit Liegetrauma arbeitsunfähig. Während der nachfolgenden Abklärung ihrer Versicherungsansprüche und des massgeblichen Invaliditätsgrades erhielt sie Leistungen der Arbeitslosenkasse des Kantons Zürich und der Eidgenössischen Invalidenversicherung und später auch ihrer beruflichen Vorsorge bei der C-Versicherung (nachfolgend ALK, IV und C-Versicherung) ausbezahlt. Da ihre Ansprüche gegenüber der Invalidenversicherung und ihrer Pensionskasse erst mit Rentenverfügung der IV vom 23. März 2021 bzw. Leistungsabrechnung der C-Versicherung vom 25. März 2021 geklärt wurden, erhielt sie im Jahr 2020 ausschliesslich Leistungen der vorleistungspflichtigen ALK im Nettobetrag von insgesamt Fr. ... ausbezahlt, welche im Folgejahr mit ihren Ansprüchen gegenüber der IV und der C-Versicherung verrechnet wurden.

### **E. 4.2**

Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den Einkünften in der Steuerperiode (§ 50 Abs. 1 StG; Art. 41 Abs. 1 DBG). Die Einkommenssteuerpflicht entsteht dabei mit dem Zufluss von Einkünften (RB 1995 Nr. 34). Dabei ist der Rechtserwerb in jenem Zeitpunkt vollendet, in welchem die steuerpflichtige Person einen festen Rechtsanspruch auf das Vermögensrecht, d. h. eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung auf die einkommensbildende Leistung, erworben hat, es sei denn, die Erfüllung des Anspruchs sei besonders unsicher. Es muss dabei sowohl hinsichtlich des Bestands als auch hinsichtlich des Umfangs der Forderung Gewissheit bestehen, wobei es genügt, wenn die Höhe der Forderung nach objektiven Kriterien bestimmbar ist (BGE 144 II 427 E. 7.2 m. w. H.; BGr,

17. Oktober 2012, 2C\_319/2012, E. 2.3.1). Bevor ein Vermögenszugang als steuerbares Einkommen qualifiziert werden kann, ist zudem zu prüfen, ob ihm nicht ein korrelierender Vermögensabgang gegenübersteht (siehe Markus Reich, Rückerstattung von übersetzten Boni und anderen Lohnzahlungen, ASA 80 [2011/2012] 114; BGr, 29. Februar 2012, 2C\_622/2011, E. 4).

#### **E. 4.3**

Die Pflichtige vertritt die Ansicht, dass die ihr 2020 zugeflossenen Leistungen der ALV kein steuerbares Einkommen darstellen würden, da sie lediglich der Zwischenfinanzierung dienten und später mit den Rentenansprüchen bzw. IV-Leistungen verrechnet worden seien. Dem kann nicht gefolgt werden: Wie im vorinstanzlichen Entscheid ausführlich dargelegt wurde, waren die Leistungen der IV und der C-Versicherung im Jahr 2020 gar noch nicht rechtskräftig festgesetzt und konnten damit in der Steuerperiode 2020 auch nicht als korrelierenden Vermögensabgang betrachtet werden, welcher die Zahlungen der ALV neutralisiert hätte. Die im Jahr 2021 erfolgte partielle Verrechnung der verschiedenen Ansprüche in Folge Subrogation hatte demgemäss keinen Einfluss auf die strittige Steuerperiode, sondern höchstens auf die im vorliegenden Verfahren nicht streitgegenständliche Steuerperiode 2021. Ohnehin hat die später vorgenommene Verrechnung die empfangene Leistung der ALV nicht im eigentlichen Sinne neutralisiert, sondern lediglich nachträglich durch eine andere, ebenfalls steuerbare (Renten-)Leistung ersetzt, weshalb auch unter dem Aspekt einer periodengerechten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht von einer Neutralisierung des Zuflusses auszugehen ist. Sodann ist mit den pro 2020 ausbezahlten Taggeldern von total Fr. ... (netto) auch augenscheinlich kein Anspruch auf wiederkehrende Leistungen mit einer Einmalleistung abgegolten worden, weshalb sich eine Besteuerung zum privilegierten Steuersatz oder deren bloss teilweise Berücksichtigung bei der Bestimmung des Steuersatzes ebenfalls verbietet. Zu all dem hat sich bereits der vorinstanzliche Entscheid ausführlich geäussert, ohne dass sich die Beschwerde mit den entsprechenden Erwägungen substantiiert auseinandersetzt. Es kann deshalb auf die nach wie vor überzeugenden vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden, ohne dass im vorliegenden Entscheid die Argumente der Vorinstanz noch einmal im Detail zu wiederholen sind (§ 70 in Verbindung mit § 28 Abs. 1 VRG). Ergänzend ist anzumerken, dass der in der Beschwerdeschrift angeführte Bundesgerichtsentscheid (BGr, 8. Juli 2022, 2C\_879/2021 = StE 2023 B 26.23 Nr. 3) gleich in mehrfacher Hinsicht nicht einschlägig erscheint: Einerseits wird im zitierten Entscheid (E. 4.1) festgehalten, dass der Vermögenszugang bereits im Zuflusszeitpunkt mit einem Vermögensabgang belastet war, was vorliegend offenkundig nicht der Fall war. Andererseits ging es beim bundesgerichtlichen Verfahren um die allfällige Rückzahlung eines Stipendiums im Fall eines Abbruchs des Forschungsprojekts, was die empfangenen Leistungen vollständig neutralisiert hätte. Vorliegend stellt die Verrechnung der empfangenen Leistungen mit nachfolgend zugesprochenen Leistungen zumindest wirtschaftlich betrachtet keine eigentliche Neutralisation der Empfänge dar und verringern auch nicht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit während der betroffenen Steuerperiode.

#### **E. 4.4**

Weiter sind sich die Parteien darüber uneinig, ob der Pflichtigen lediglich den kleinen Versicherungsprämienabzug gemäss § 31 Abs. 1 lit. g Satz 1 StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG zusteht oder sich die Abzüge nach § 31 Abs. 1 lit. g Satz 2 StG bzw. Art. 33 Abs. 1 bis DBG (in den jeweils Ende 2020 in Kraft stehenden Gesetzesfassungen) erhöhen. Der

grosse Versicherungsprämienabzug ist nach letztgenannten Bestimmungen ausgeschlossen, wenn Beiträge an die berufliche Vorsorge (§ 31 Abs. 1 lit. d StG; Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG) oder an die gebundene Selbstvorsorge (§ 31 Abs. 1 lit. e StG; Art. 33 Abs. 1 lit. e DBG) geleistet wurden. Die Vorinstanzen kürzten die deklarierten Versicherungsprämienabzüge für die Staats- und Gemeindesteuern bzw. die direkte Bundessteuer von Fr. ... bzw. Fr. ... auf die jeweiligen (damaligen) Maximalbeträge des kleinen Versicherungsprämienabzugs von Fr. ... bzw. ... Die Pflichtige pocht weiter auf die deklarationsgemässe Gewährung des grossen Versicherungsprämienabzugs, da letztlich keine Beiträge an die 1. oder 2. Säule geleistet bzw. sämtliche diesbezügliche Leistungen der ALV nach der Klärung der Rentenansprüche zurückgefordert worden seien. Wie im vorinstanzlichen Entscheid jedoch überzeugend dargelegt wurde, sind von der ALK zumindest vorübergehend gewisse massgebliche Beträge gemäss § 31 Abs. 1 lit. d und e StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. d und e DBG geleistet worden und einkommensseitig berücksichtigt worden. Zudem wären bei Nichtberücksichtigung der ALV-Leistungen konsequenterweise auch der jeweils gewährte Abzug für die Berufsauslagen der Pflichtigen in Höhe von Fr. ... zu verweigern gewesen, was die begehrten Korrekturen beim Versicherungsabzug von (netto) Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuer 2020) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer 2020) mehr als kompensiert hätte. Auch diesbezüglich erweist sich die Beschwerde der Pflichtigen damit als unbegründet und kann ansonsten auf die zutreffenden vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden (§ 70 in Verbindung mit § 28 Abs. 1 VRG).

#### **E. 4.5**

Die eventualiter beantragte Verfahrenssistierung zur gleichzeitigen Behandlung mit der Steuerperiode 2021 erscheint bei dieser Sach- und Rechtslage und im Interesse einer beförderlichen Verfahrenserledigung nicht geboten. Weder hängt der vorliegende Entscheid vom Ausgang nachfolgender Steuereinschätzungs- bzw. -veranlagungsverfahren ab noch erscheint eine Sistierung zweckmässig (vgl. § 71 VRG in Verbindung mit Art. 126 der Zivilprozessordnung [ZPO]). Da sich der Beschwerdeschrift ansonsten keine weiteren substantiiert begründeten Rügen entnehmen lassen, ist die Beschwerde damit vollumfänglich abzuweisen, soweit auf diese aufgrund der doch sehr rudimentären Begründung überhaupt einzutreten ist.

#### **E. 5.1**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihr keine Entschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG sowie Art. 64 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

#### **E. 5.2**

In Bezug auf die vorinstanzliche Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen lässt sich der Beschwerde lediglich entnehmen, dass "je nach Ausgang der vorliegenden Beschwerde die mangelhafte Begründung der Einschätzung/Veranlagung und die Verletzung des rechtlichen Gehörs bei dieser Bemessung zu berücksichtigen sei". Die Vorinstanz hatte in ihrem Entscheid festgehalten, dass der Einspracheentscheid mangelhaft begründet und damit rein formell das rechtliche Gehör der Pflichtigen verletzt worden sei, der entsprechende Mangel aber im steuerrekursgerichtlichen Verfahren geheilt werden könne.

Inwieweit diese Gehörsverletzung im Einspracheverfahren bei der vorinstanzlichen Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen hätte berücksichtigt werden müssen, kann jedoch offenbleiben, da die Beschwerde hierzu keine substantiierten Rügen und auch keinen klaren Antrag enthält. Damit besteht auch kein Anlass, in die vorinstanzliche Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen einzugreifen.

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