

B. Steuergesetz (StG) vom 15. Dezember 1998

111 Gesonderte Jahressteuer; Praktikumslohn (§ 263 Abs. 2 StG).

- Der von einem Studenten in den Bemessungslückenjahren 1999/2000 aufgrund eines obligatorischen Praktikums erzielte Lohn stellt ordentliches Einkommen dar.

22. November 2002 in Sachen H., RV.2001.50223/K 7194

Aus den Erwägungen

2. Der Rekurrent hat während seines Studiums an der Universität X. in den Jahren 1995 bis 2000 die folgenden Erwerbseinkünfte erzielt (vgl. Lohnausweise und Aufstellung des Vertreters vom 9. April 2002):

Jahr	Einkommen	Einkommen Total/Jahr	Pensum	Funktion
1995	4090		Ferienjob, Sommer/Herbst	Datenerf. Telefonbuch
	1900	5990	10 Std./Mt.	Mithilfe bei Hausren. & Computerar- beiten
1996	1900		10 Std./Mt.	Mithilfe bei Hausren. & Computerar- beiten
	3905	5805		Militärersatz/RS
1997	3592	3592	Ferienjob, Frühling	Datenerfassung, Tel.buch
1998	6074	6074	Nov./Dez. 100%	Projektmitarbeit IT (Beginn 1 Jahr-

			Praktikum)
1999	54644	54644	1.1.-31.10. 100% Projektmitarbeit IT danach Nebenjob bei 2X-Gen stundenw. Nebenjob
2000	973		
	3342	4315	über das ganze Jahr

Die Vorinstanz hat auf den im Jahr 1999 erzielten Fr. 54'644.-- abzüglich Gewinnungskosten von Fr. 15'779.-- eine Sonderjahressteuer erhoben. Sie vertritt die Auffassung, da beim Rekurrenten erst im Herbst 2001 (voraussichtliche Beendigung des Studiums an der Universität X.) mit einem grösseren Einkommen zu rechnen sei, stelle der im Jahr 1999 erzielte Lohn ausserordentliches Einkommen dar. Der Rekurrent vertritt demgegenüber die Meinung, es handle sich beim im Jahr 1999 erzielten Einkommen um einen ganz normalen Lohn (und nicht um irgendwelche Lohnzusätze), welcher lediglich höher sei als in den Jahren zuvor und danach. Das Einkommen 1999 falle daher in die Bemessungslücke.

3. ...

4. ...

5. a) ...

b) ...

c) Das Steuerrekursgericht vertritt (...) aus übergangssteuerrechtlicher Sicht betreffend ausserordentlichen Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit die folgende Auffassung:

Können in den Bemessungslückenjahren 1999 und 2000 erzielte Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit aufgrund einer gemäss § 57 Abs. 1 lit. d aStG vorzunehmenden Zwischenveranlagung besteuert werden, stellt sich die Frage, ob eine gesonderte Jahressteuer gemäss § 263 Abs. 2 StG zu erheben sei, nicht (vgl. RGE vom 28. Februar 2002 in Sachen Sch.). Nur wenn die Voraussetzungen für eine Zwischenveranlagung gemäss § 57 Abs. 1 lit. d aStG nicht erfüllt sind, muss geprüft werden, ob eine gesonderte Jahressteuer gemäss § 263 Abs. 2 StG zu erheben sei.

Erzielt ein(e) Steuerpflichtige(r) infolge Aufnahme, Änderung oder Erweiterung einer (Haupt- bzw. Neben-) Erwerbstätigkeit in den Bemessungslückenjahren 1999 und 2000 (oder kurz zuvor) im Vergleich zu den Vorjahren höhere Einkünfte (ohne Berücksichtigung von Vergütungen für Überstunden, Gratifikationen, Dienstaltersgeschenken etc.), sind diese nicht als ausserordentlich im Sinne von § 263 Abs. 2 StG zu qualifizieren, wenn diesen Einkünften in Bezug auf Art, Höhe, Zeitpunkt, Dauer und Regelmässigkeit unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des/der betroffenen Steuerpflichtigen nichts Aussergewöhnliches anhaftet. Nur wenn das in den Bemessungslückenjahren erzielte Einkommen fallbezogen als aussergewöhnlich zu betrachten ist, ist eine gesonderte Jahressteuer zu erheben. Wegen der einzig massgeblichen Sicht der zeitlichen Bemessung hängt die Erhebung einer gesonderten Jahressteuer nicht vom Nachweis der Steuerbehörden ab, dass die steuerpflichtige Person im konkreten Einzelfall die Bemessungslücke auszunutzen beabsichtigte (vgl. R. Eichenberger/P.-O. Gehrig, Der Übergang zur Gegenwartsbemessung im neuen Zürcher Steuergesetz, Zürich 2000, Rz 151). Bei in den Bemessungslückenjahren erfolgten, dauerhaften Lohnerhöhungen ohne Veränderung des Beschäftigungsgrades ist grundsätzlich keine gesonderte Jahressteuer geschuldet.

6. Es ist unbestritten, dass mit dem Beginn des obligatorischen einjährigen Praktikums (100 %-Pensum) durch den Rekurrenten im November 1998 die Voraussetzungen für die Vornahme einer Zwischenveranlagung im Sinne von § 57 Abs. 1 lit. d aStG wegen Aufnahme der Erwerbstätigkeit nicht erfüllt waren. Somit ist zu prüfen, ob für das während des Praktikums erzielte Erwerbseinkommen, soweit es in das Jahr 1999 fällt, eine gesonderte Jahressteuer gemäss § 263 Abs. 2 StG zu erheben ist. Nach Auffassung des Steuerrekursgerichts ist dies zu verneinen, weil es bei einem Studenten der Universität X. üblich ist, dass er das Studium nach den ersten Prüfungen unterbricht und das Praktikum absolviert. Der im Jahr 1999 ausgeübten Erwerbstätigkeit haftet also unter Berücksichtigung der ausbildungsspezifischen Umstände des Rekurrenten in Bezug auf Art (Praktikum), Zeitpunkt (während des Studiums), Dauer (ein Jahr) und Regelmässigkeit (einmalig) nichts Aussergewöhnliches an. Auch

die Höhe des vom Rekurrenten während des Praktikums erzielten Lohnes kann nicht als aussergewöhnlich bezeichnet werden, auch wenn davon auszugehen ist, dass viele Studenten einen (erheblich) tieferen Praktikumslohn erzielen. Massstab für die Beurteilung der Aussergewöhnlichkeit der Praktikumsentlöhnung sind nicht die vom Rekurrenten aufgrund seiner sowohl unmittelbar vor als auch unmittelbar nach dem Praktikum ausgeübten Erwerbstätigkeiten erzielten Löhne, sondern was objektiv gesehen für einen Praktikumslohn noch als funktionsadäquat bezeichnet werden kann. Der auf das Jahr 1999 entfallende Teil des Praktikumslohnes von Fr. 54'644.-- fällt daher in die Bemessungslücke.

112 Gesonderte Jahressteuer; Bonuszahlungen (§ 263 Abs. 2 StG).

- **Werden aufgrund der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses in Abweichung vom üblichen jährlichen Auszahlungsmodus in einem Jahr Boni für zwei (volle oder anteilige) Jahre ausgeschüttet, ist die Auszahlung desjenigen Bonus, bei welchem Bemessungs- und Auszahlungsjahr übereinstimmen, als ausserordentliches Einkommen zu qualifizieren.**

22. November 2002 in Sachen Sch., RV.2002.50079/K 7248

Aus den Erwägungen

3. Der Rekurrent war vom 1. November 1998 bis zum 31. Mai 2000 als Leiter Finanzen/Controlling und Mitglied der Geschäftsleitung bei der X. AG in H. angestellt. Er bezog ein festes monatliches Bruttogehalt von zunächst Fr. 9'500.--, später Fr. 10'000.-- zuzüglich Gewinnbeteiligung am Geschäftsergebnis. 1999 erzielte er einen Nettolohn von Fr. 121'164.--, enthaltend einen Bonus für 1998 von Fr. 4'546.-- (Berechnung aufgrund eines Schlüssels nach dem Cash-flow). Gemäss Lohnausweis 2000 betrug der vom 1. Januar - 31. Mai 2000 erzielte Nettolohn Fr. 150'054.--. Darin eingeschlossen war die Erfolgsbeteiligung 1999 von Fr. 63'442.-- (Berechnung aufgrund eines Schlüssels nach dem Cash-flow) sowie die anteilige, auf den