

falls einen Abzug für gemeinnützige Zuwendungen, gemäss einhelliger Lehre und konstanter Rechtsprechung (zur früheren Bestimmung im BdBSt) nicht jedoch für Parteibeiträge vor. Auf dem Hintergrund der von Bund und Kantonen angestrebten horizontalen wie auch vertikalen Steuerharmonisierung ist nicht anzunehmen, dass die erwähnte Norm des StHG anders auszulegen ist als jene des DBG. Auch aus den Materialien zum StHG ergeben sich keine Hinweise, dass der Gesetzgeber etwa beabsichtigt hätte, Parteibeiträge zum Abzug zuzulassen. Demnach fehlt im Steuerharmonisierungsgesetz eine Grundlage, welche die Kantone berechtigen würde, die Abzugsfähigkeit von Parteibeiträgen zu statuieren. Entsprechende kantonale Bestimmungen werden von der Lehre denn auch einhellig als harmonisierungs- und damit bundesrechtswidrig betrachtet. Das gilt auch für § 40 lit. 1 StG. Diese Norm widerspricht den abschliessenden Bestimmungen des StHG. Seit dem 1. Januar 2001 findet das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht (§ 72 Abs. 2 StHG). Es ist daher nicht nur die beantragte Erhöhung des Abzuges für Parteibeiträge abzulehnen, sondern es ist der von der Vorinstanz dafür gewährte Abzug von Fr. 1'100.-- gänzlich zu streichen (vgl. StE 2002 A 23.1 Nr. 4 betreffend der analogen Bestimmung des zürcherischen Steuergesetzes; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Auflage, Muri-Bern 2004, § 40 StG N 197; vgl. betreffend Verstoss einer kantonalen gesetzlichen Bestimmung gegen das übergeordnete StHG auch VGE vom 18. September 2002 in Sachen B.S.). Damit kann offen gelassen werden, ob die aargauische Regelung nicht eine gewisse Benachteiligung von Ehepaaren bewirkt (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 40 StG N 198).

88 Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen (§ 44 StG).

- Eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen liegt vor, wenn, dem Wesen der Leistung entsprechend, ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre, und dies ohne Zutun des Steuerpflichtigen unterblieben ist.

- **Vergütungszinsen auf zu viel bezogenen Steuerbeträgen, die für mehrere Jahre ausbezahlt werden, stellen keine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen dar.**

1. Juli 2004 in Sachen R. + M.O., RV.2003.50038/K 8096

Aus den Erwägungen

4. a) (...) Umstritten ist die Berechnung des steuersatzbestimmenden Einkommens und dabei insbesondere die Anwendung von § 44 StG. Danach werden Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen zusammen mit den übrigen Einkünften besteuert. Die Besteuerung erfolgt jedoch bezüglich der Kapitalabfindung nicht zum gesamten Steuersatz, sondern nur zu demjenigen Steuersatz, der Anwendung fände, wenn anstelle der Kapitalabfindung eine jährliche Leistung ausgerichtet würde (StE 2001 B 26.13 Nr. 15 = StR 2001 S. 345).

b) aa) Das bis 31. Dezember 2000 geltende aStG sah eine getrennte Besteuerung für „Kapitalzahlungen für wiederkehrende Leistungen“ vor (§ 34 Abs. 1 lit. b aStG). Wenn auch im neuen Steuergesetz der Begriff „Kapitalabfindung“ verwendet wird, kann die unter dem aStG ergangene Rechtsprechung zu § 34 Abs. 1 lit. b aStG zur Auslegung des § 44 StG herangezogen werden, verfolgen doch beide Normen denselben Zweck, nämlich die Ausschaltung der Progressionswirkung bei Abgeltung von wiederkehrenden Leistungen durch Kapitalzahlungen. Die Formulierung wurde lediglich Art. 11 Abs. 2 StHG angeglichen.

bb) Bei Kapitalzahlungen für wiederkehrende Leistungen handelt es sich nach der Rechtsprechung zu § 34 Abs. 1 lit. b aStG um Einmalleistungen, welche an die Stelle einer ursprünglich wiederkehrend geschuldeten Leistung treten. Diese kann für eine primäre Verpflichtung erfolgen, welche zeitlich zurückliegt oder welche eine bestimmte oder unbestimmte Zeitspanne in der Zukunft umfasst (VGE vom 25. April 1995 in Sachen KStA/F.P.).

c) Art. 37 DBG lautet inhaltlich gleich wie § 44 StG. Deshalb kann die Rechtsprechung des Bundesgerichtes zu Art. 37 DBG zur Auslegung der kantonalen Norm herangezogen werden. In einem Urteil aus dem Jahr 2000 (StE 2001 B 29.2 Nr. 7 = ASA 70 S. 210 = StR 2001 S. 23) hat das Bundesgericht seine bis dahin restriktive Praxis zur Auslegung des Art. 37 DBG geändert.

Das Bundesgericht führt im zitierten Entscheid aus (Erw. 4/c):

"Eine Änderung ergibt sich namentlich daraus, dass als „Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen“ im Sinne von Art. 37 DBG unter bestimmten Voraussetzungen auch einmalige Vermögenszugänge gelten können, mit denen aufgelaufene, das heisst in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten werden. Solche Kapitalabfindungen kommen jedoch nur dann in den Genuss der nach Art. 37 DBG privilegierten Besteuerung zum Rentensatz, wenn – dem Wesen der betreffenden Leistung entsprechend – ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre, und diese ohne Zutun des berechtigten Steuerpflichtigen unterblieben ist. Neben Rentenleistungen im Bereich der Sozialversicherungen könnte das etwa bei unbezahlt gebliebenen Unterhaltsbeiträgen (Art. 125 ZGB) oder bei Lohnnachzahlungen, die sich auf Art. 8 Abs. 3 BV stützen, der Fall sein. Sind derart geschuldete Teilleistungen vorenthalten worden, so dass sie gar nicht periodengerecht versteuert werden konnten, wäre es unbillig, die nachträgliche Kapitalabfindung zusammen mit dem übrigen Einkommen zum vollen Satz zu besteuern und den berechtigten Empfänger dadurch steuerrechtlich zu „bestrafen“. Demgegenüber wäre eine Steuersatzermässigung dort nicht gerechtfertigt und auch nicht sachgerecht, wo die Ausrichtung einer Kapitalabfindung anstelle periodischer Teilleistungen und der Auszahlungszeitpunkt von der Wahl der Beteiligten abhängen. Deshalb ist eine Anwendung von Art. 37 DBG beispielsweise ausgeschlossen bei der Realisierung stiller Reserven, bei Entschädigungen für hingegebenes Kapital, unabhängig davon, ob diese einmalig, periodisch oder regelmässig erfolgen, bei Abgangsentschädigungen (vgl. hierzu Art. 17 Abs. 2 DBG) oder auch bei auf Vereinbarung beruhenden Lohnzahlungen in einem langfristigen Arbeitsverhältnis (vgl. etwa ASA 48 72 ff.). Eine Ausnahme gilt nach der Praxis (vgl. Kreisschreiben der Eidgenössischen

Steuerverwaltung vom 30. April 1980, in: ASA 48 641 f.), die hier nicht zu prüfen ist, für Lidlöhne im Sinn von Art. 334 ZGB. “

Damit liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts eine privilegiert zu besteuernde Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen vor, wenn, dem Wesen der Leistung entsprechend, ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre, und dies ohne Zutun des Steuerpflichtigen unterblieben ist.

Das Bundesgericht hält zudem ohne ergänzende Begründung fest, dass Art. 37 DBG bei Entschädigungen für hingegebenes Kapital, unabhängig davon, ob diese einmalig, periodisch oder regelmässig erfolgen, keine Anwendung findet.

d) aa) Die Rekurrenten reichten in Beilage zur Replik vom 26. Mai 2003 ein Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Zürich vom 19. März 2003 (SB.2002.00097) ein, das sich mit der Besteuerung von Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistung beschäftigt. Sie sind der Ansicht, die Argumentation des Verwaltungsgerichtes könne nicht mit der Begründung abgetan werden, es handle sich um Anwendung kantonallyürcherischen Rechts, weshalb dessen Erkenntnis hier unbeachtlich sei. Folge man der erwähnten Rechtsauffassung nicht, so hiesse das im Klartext, man sei der Ansicht, das Zürcher Verwaltungsgericht habe das harmonisierte Recht falsch angewandt (Replik vom 26. Mai 2003, S. 4).

bb) Die Aussage des Rekurrenten überrascht, wurde doch im genannten Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Zürich eine Regelung für das kantonale Recht des Kantons Zürich getroffen, die von der herrschenden Meinung abweicht:

„(...) Soweit zum gleich lautenden Art. 37 DBG abweichende Auffassungen in Lehre (vgl. Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Art. 37 N. 3a; Locher, Art. 37 N. 13) und Rechtsprechung (BGr, 5. Oktober 2000, StE 2001 B 29.2 Nr. 7 E. 4c) bestehen, kann ihnen für das kantonale Recht nicht gefolgt werden. (...)“ (zitiertes Entscheid des VGer ZH, S. 5)

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich lässt in Abweichung von der Ansicht des Bundesgerichtes die Umrechnung von Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen zur Satzbestimmung auch zu, wenn Zins für eine Kapitalüberlassung nach freiem

Willen der Beteiligten aperiodisch ausbezahlt wird (im konkreten Fall der Ertrag aus einem Diskont-Bond und einer globalverzinslichen Obligation). Es begründet diese Ansicht lediglich mit dem Hinweis auf ein Präjudiz vom 4. Oktober 1988, in dem ein Entscheid der Steuerrekurskommission I bestätigt wird (StE 1989 B 24.3 Nr. 3 = StR 44 S. 439), und der Bemerkung, eine Berücksichtigung zur Satzbestimmung im vollen Betrag sei sachwidrig. Auf den neueren Entscheid des Bundesgerichtes vom 5. Oktober 2000 (vgl. Erw. 4/c) geht das Verwaltungsgericht dagegen nicht ein. Es erübrigt sich daher, zum Urteil des Verwaltungsgerichts näher Stellung zu beziehen.

5. a) Die Rekurrenten erhielten im Jahr 2001 aufgrund diverser definitiver Steuerveranlagungen Vergütungszinsen in der Höhe von Fr. 11'455.-- ausbezahlt. Sie sind der Ansicht, da die Vergütungszinsen für mehrere Jahre ausbezahlt worden seien, müssten die Zinsen zur Bestimmung des Steuersatzes auf einen Jahreszins umgerechnet werden. Es gehe um die Abgeltung von Ansprüchen, für welche – dem Wesen eben dieser Leistung entsprechend – ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung hätte Platz greifen müssen. Zudem hätten die Rekurrenten offenkundig keine Möglichkeit gehabt, den Staat dazu zu zwingen, die Zinsleistungen ordnungsgemäss zeitnah zu erbringen.

b) Gemäss § 163 Abs. 2 aStG und Art. 5 Abs. 1 der Verordnung über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer vom 10. Dezember 1992 wird auf zuviel bezogenen Steuerbeträgen Vergütungs- bzw. (für die direkte Bundessteuer) Rückerstattungszins gewährt. Der Vergütungs- bzw. Rückerstattungszins wird fällig im Zeitpunkt, in dem der zu viel bezahlte Steuerbetrag zurückerstattet wird, was von den Rekurrenten auch nicht bestritten wird.

Die Höhe des Vergütungs- bzw. Rückerstattungszinses steht erst im Zeitpunkt fest, in dem die definitive Steuerveranlagung in Rechtskraft erwächst. Zuvor ist nicht bekannt, ob und in welcher Höhe ein Vergütungszins ausgerichtet wird, oder ob allenfalls ein Verzugszins geschuldet ist. Aufgrund der Unsicherheit über den schliesslich zu bezahlenden Betrag ist eine jährliche Zahlung der Vergütungs- bzw. Rückerstattungszinsen im Bereich des Steuerrechts zwangsläufig ausgeschlossen. Zwar berechnet sich der Vergütungs-

zins aufgrund eines Jahreszinssatzes, doch ist der Betrag geschuldet für die Zeit vom jeweiligen Fälligkeitstermin der Steuerschuld bis zur Rückzahlung des zu viel bezahlten Betrages, ohne dass eine jährliche Zahlung der Zinsen möglich oder sogar üblich wäre.

Da Vergütungs- bzw. Rückerstattungszinsen auf zu viel bezahlten Steuern ordentlicherweise nicht periodisch ausgerichtet werden und dies auch nicht möglich ist, sind die betreffenden Zahlungen nicht als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen im Sinne von § 44 StG, sondern als einmalige Leistung zu qualifizieren. Die vergüteten Zinsen sind zur Bestimmung des satzbestimmenden Einkommens in vollem Umfang zum übrigen Einkommen hinzuzurechnen.

Ob allgemein Entschädigungen für hingegebenes Kapital, unabhängig davon, ob diese einmalig, periodisch oder unregelmässig erfolgen, nicht unter die Anwendung von § 44 StG fallen, wie dies vom Bundesgericht ausgeführt wird (StE 2001 B 29.2 Nr. 7 = ASA 70 S. 210 = StR 2001 S. 23), kann vorliegend offen bleiben.

6. a) Die Rekurrenten sind der Meinung, die Vergütungszinsen seien steuerlich gleich zu behandeln wie den Lidlohnanspruch befriedigende Leistungen. Es sei nicht ersichtlich, inwiefern zwischen den beiden Konstellationen ein wesentlicher Unterschied erkennbar sein soll, welcher eine unterschiedliche Beurteilung erlaube. Denn in beiden Fällen werde der Anspruch auf ein Mal fällig und beziehe sich die Abgeltung (unbestrittenermassen) auf mehrere Jahre. Warum für Lidlohnansprüche – ohne spezielle gesetzliche Grundlage – eine Sonderregelung bestehen soll, sei nicht nachvollziehbar.

b) Gemäss Kreisschreiben Nr. 4 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. April 1980 ist es angebracht, für die Ermittlung des Steuersatzes den Lidlohn stets durch die Anzahl Arbeitsjahre zu teilen und in diesem Umfang den übrigen Einkommensbestandteilen zuzurechnen. Aus dieser Praxis, die vom Bundesgericht im Urteil aus dem Jahr 2000 (StE 2001 B 29.2 Nr. 7 = ASA 70 S. 210 = StR 2001 S. 23) erwähnt, aber nicht geprüft wurde, leiten die Rekurrenten ab, dass auch Vergütungszinsen zur Satzbestimmung umzurechnen seien.

c) Unter dem Begriff „Lidlohn“ ist die Entschädigung von Nachkommen für geleistete Arbeit im Familienbetrieb (unter genau

umschriebenen Voraussetzungen) zu verstehen (B. Studer, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch I, 2. Auflage, Basel 2002, VB zu Art. 334 ZGB N 1). Die Lidlohnansprüche werden mit dem Tode des Schuldners oder unter bestimmten Umständen schon zu Lebzeiten des Schuldners fällig (Art. 334^{bis} Abs. 1 und 2 ZGB). Damit wird indes nur deren Zahlung aus wirtschaftlichen und familiären Gründen aufgeschoben. Der Lohnanspruch als zivilrechtliche Forderung entsteht dagegen nach Art. 320 OR bereits im Zeitpunkt der Erbringung der Arbeitsleistung (BGE 124 III 193; AGVE 1988 S. 433 mit Hinweisen; P. Tuor/B. Schnyder/A. Rumo-Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 12. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2002, S. 473).

Der Lidlohn unterscheidet sich somit dadurch vom Vergütungszins, der auf zu viel bezahlten Steuern erstattet wird, dass der zivilrechtliche Anspruch fortlaufend bei Erbringen der Arbeitsleistung entsteht, während die Möglichkeit, den Anspruch geltend zu machen, von Gesetzes wegen aufgeschoben wird. Dagegen handelt es sich beim Vergütungszins um einen einmaligen Anspruch, der aufgrund der Unsicherheit über den Bestand eines Guthabens der steuerpflichtigen Person zwangsläufig erst mit Rechtskraft der definitiven Veranlagungsverfügung entsteht.

Dabei kann offen bleiben, ob für die Zahlung eines Lidlohnes die Anwendung von § 44 StG immer korrekt ist. Mit dieser Frage hatten sich Bundes-, Verwaltungs- und Steuerrekursgericht bisher noch nicht zu befassen. Nach Rechtsprechung des Bundesgerichtes ist eine Steuersatzermässigung aber nicht sachgerecht, wenn der Auszahlungszeitpunkt von der Wahl der Beteiligten abhängt, was in Bezug auf den Lidlohn jedoch etwa bei der Aufhebung des gemeinsamen Haushaltes der Fall ist (vgl. Art. 334^{bis} Abs. 2 ZGB).

Landwirtschaftliche Rekurskommission

I. Direktzahlungen

89 Tierschutz; Vertrauensschutz bezüglich bewilligungspflichtiger Aufstallungssysteme und Stalleinrichtungen

- Die blosse Tatsache, dass serienmässig hergestellte Aufstallungssysteme und Stalleinrichtungen bewilligungspflichtig sind, bildet keine hinreichende Vertrauensgrundlage für die Tierschutzkonformität eines von einem Privaten vorgenommenen Einbaus.

Aus einem Entscheid der Landwirtschaftlichen Rekurskommission vom 20. August 2004 in Sachen L. gegen Finanzdepartement (Abteilung Landwirtschaft).

Aus den Erwägungen

2.2.1.8. Die Beschwerdeführer bringen weiter vor, die 1995 eingebauten, serienmässig hergestellten Stalleinrichtungen seien gemäss Art. 5 TSchG und Art. 27 TSchV sicherlich bewilligt gewesen (...).

Serienmässig hergestellte Aufstallungssysteme und Stalleinrichtungen zum Halten von Nutztieren dürfen nur angepriesen werden, wenn sie durch eine vom Bundesrat bezeichnete Stelle bewilligt worden sind. Die Bewilligung setzt voraus, dass die Systeme und Einrichtungen den Anforderungen an eine tiergerechte Haltung entsprechen (Art. 5 Abs. 1 TSchG). Unter die Bewilligungspflicht fallen auch die Einrichtungen für Schweine (Art. 27 Abs. 1 TSchV), insbesondere die Bodenbeläge und Kotroste (Art. 27 Abs. 2 lit. b TSchV) sowie die Aufstallungssysteme (Käfige, Boxen, Stände, Ställe usw.) als Ganze, selbst wenn die einzelnen Bestandteile schon bewilligt sind (Art. 27 Abs. 3 TSchV). Der Hersteller muss bewilligte Aufstallungssysteme und Stalleinrichtungen mit der Bewilligungsnummer versehen und dem Tierhalter allfällige mit der Bewilligung ver-