

Abzug zuzulassen, da auch in den Kosten für einen Kinderhort Infrastrukturkosten enthalten seien, und diese gemäss Merkblatt zum Abzug zugelassen seien. Dabei übersehen die Rekurrenten, dass wie bereits ausgeführt nur 75 % der nachgewiesenen Kosten als Drittbetreuungskosten abzugsfähig sind (§ 16 Abs. 1 StGV). Der Gesetzgeber war sich bewusst, dass in den Kosten für Kinderbetreuung auch Aufwendungen für nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten, wie Heizung, Strom, Wasser, Unterhalt der Wohnungseinrichtung, Spielsachen etc., enthalten sind. Aus diesem Grund wird von den nachgewiesenen Kosten der Anteil der Lebenshaltungskosten in der Höhe von (pauschal) 25 % der Gesamtkosten in Abzug gebracht (vgl. hierzu den Bericht des Kantonalen Steueramtes „Abzug von Drittbetreuungskosten für im gleichen Haushalt lebende Kinder als Berufskosten“ vom 5. Dezember 1997 [Materialien zum Steuergesetz vom 15. Dezember 1998, Band 4.3, Arbeitspapier zur 28. Sitzung der Grossratskommission vom 13. Dezember 1997]). Die Argumentation der Rekurrenten vermag daher nicht zu überzeugen.

b) Die Rekurrenten bringen ferner vor, die Angestellte habe Pikettdienst geleistet. Sie sei einsatzbereit gewesen, wenn ein Kind keine Schule hatte (Rekurs vom 3. Februar 2003). Dies rechtfertigt zwar, bei der Berechnung der abzugsfähigen Kosten eine Aufrundung vorzunehmen (vgl. Erw. 9/a), nicht aber die Anerkennung des ganzen Aufwandes. Für einen Pikettdienst kann kein Abzug zugelassen werden.

89 Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen (§ 44 StG).

- § 44 StG ist nur auf Kapitaleleistungen anzuwenden, die an die Stelle periodischer Leistungen treten und nach dem normalen Lauf der Dinge ordentlicherweise auch durch periodische Zahlungen abgegolten werden.

Aus den Erwägungen

3. Der Rekurrent erzielte im Jahr 2002 aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit bei der X. einen Bruttolohn von Fr. 273'325.-- (Nettolohn II Fr. 256'734.--). Darin ist eine Treueprämie von Fr. 50'000.-- enthalten. Der Rekurrent will, dass die Treueprämie gemäss § 44 StG besteuert wird, weil diese für eine dreijährige Periode (es musste vom 1. Januar 2000 bis zum 31. Dezember 2002 ein Anstellungsverhältnis bestanden haben) ausbezahlt worden sei. Die Vorinstanz lehnt eine Besteuerung unter Anwendung von § 44 StG ab, weil es sich bei der Treueprämie nicht um eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen (wie bspw. Renten) handle.

4. a) § 44 StG lautet wie folgt:

" Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, wird die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn an Stelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde."

b) § 44 StG stimmt inhaltlich (weitgehend; vgl. zulässige Abzüge) mit Art. 37 DBG überein, so dass die dazu ergangene Literatur und Rechtsprechung herbeigezogen werden kann.

5. a) Lange Zeit wurden unter Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen nur Vermögenszugänge verstanden, die dazu dienen, einen gesetzlichen, statutarischen, vertraglichen oder testamentarischen Anspruch abzugelten, der mit der Erbringung dieser wiederkehrenden Leistungen sukzessive untergeht. Nach dieser Betrachtung können Kapitalabfindungen nur künftige Leistungen betreffen und nur in Erfüllung einer den periodischen Leistungen zugrunde liegenden Stammschuld ausgerichtet werden. Die Kapitalabfindungen betreffen somit die Erfüllung von Ansprüchen auf Renten, Pensionen und andere dauernde Lasten (vgl. E. Känzig, Die Eidgenössische Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], I. Teil, 2. Auflage, Basel 1982, Art. 40 N 5; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 37 N 2).

Von dieser engen Auslegung der Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen ist man in letzter Zeit abgekommen. So

werden Kapitalabfindungen für Lidlohnansprüche ausdrücklich als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen anerkannt, obwohl sie Leistungen abgelten, die in der Vergangenheit entstanden sind (KS der EStV vom 30. April 1980). Die EStV begründet diese Sonderbehandlung mit dem besonderen Charakter und der wirtschaftlichen Funktion dieser Leistungen sowie mit der Progression, die für den Empfänger zu einer unverhältnismässigen steuerlichen Belastung führt. Diese Überlegungen rechtfertigen, auch andere Arten von Kapitalabfindungen, bei denen die Verpflichtung bzw. der Anspruch in der Vergangenheit oder in der Zukunft liegt, der Sonderregelung zu unterwerfen. In der Literatur wird denn auch überwiegend die Meinung vertreten, eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen könne auch in der Vergangenheit begründete Ansprüche abgelten (z. B. Lohnnachzahlungen; vgl. M. Zweifel/P. Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Basel 1997, Art. 11 N 33 ff.; M. Zweifel/P. Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, Art. 37 N 10 ff.).

In einem Grundsatzurteil vom 5. Oktober 2000 hat das Bundesgericht festgehalten, dass für die Auslegung und Anwendung von Art. 37 DBG die Praxis zum bisherigen Recht (Art. 40 BdBSt) nicht unbesehen übernommen werden kann. Eine Änderung ergibt sich namentlich daraus, dass als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen im Sinn von Art. 37 DBG unter bestimmten Voraussetzungen auch einmalige Vermögenszugänge gelten können, mit denen aufgelaufene, d.h. 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 Leistungen entsprechend - ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre und diese ohne Zutun des berechtigten Steuerpflichtigen unterblieben ist. Sind derart geschuldete Teilleistungen vorenthalten worden, sodass sie gar nicht periodengerecht versteuert werden konnten, wäre es unbillig, die nachträgliche Kapi-

talabfindung 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 (BGE vom 5. Oktober 2000, in: StR 2001 S. 23 ff. = ASA 70 S. 210 ff. = StE 2001 B 29.2 Nr. 7; vgl. auch M. Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 11 N 33 ff.).

b) Gemäss dem Schreiben der X. vom April 2002 wurde der "Treuebonus" an jene Kaderangehörigen der Gruppe X. ausgeschüttet, die bereits am 1. Januar 2000 bei der Gruppe X. beschäftigt waren und auch noch am 1. Januar 2003 in einem ungekündigten Anstellungsverhältnis mit der Gruppe X. standen. Da § 44 StG nur auf Kapitalleistungen anzuwenden ist, die an die Stelle periodischer Leistungen treten und nach dem normalen Lauf der Dinge ordentlicherweise auch durch periodische Zahlungen abgegolten werden, hat die Vorinstanz die Anwendung von § 44 StG zu Recht verneint, weil die Voraussetzung, dass am 1. Januar 2003 noch ein ungekündigtes Anstellungsverhältnis bestand, eine ordentlicherweise periodische Ausrichtung des Treuebonus (in den Jahren 2000 - 2002) geradezu ausschloss. An dieser steuerrechtlichen Beurteilung vermag auch die Tatsache, dass der Treuebonus eine dreijährige Periode betrifft, unter den vorliegenden Umständen nichts zu ändern.

90 Bemessung des Vermögens (§ 60 Abs. 1 und 4 StG).

- **Vermögensbestandteile, die aus einer während der Steuerperiode angefallenen Erbschaft stammen, sind beim Erben gewichtet nach der Dauer des Besitzes zum steuerbaren Vermögen hinzuzurechnen (Erw. 3).**
- **Der steuerbare Anteil am Vermögen einer Erbengemeinschaft bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode (Erw. 4).**