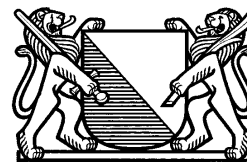


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 DB.2025.99
1 ST.2025.121

Entscheid

3. März 2026

Mitwirkend:

Einzelrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiberin Milica Pantic

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch RA C

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt, Zürich Nord,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2023 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2023

hat sich ergeben:

A. A und B (der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2023 ein steuerbares Einkommen von Fr. 251'100.- für die direkte Bundessteuer bzw. ein steuerbares Einkommen von Fr. 257'500.- und ein steuerbares/satzbestimmendes Vermögen von Fr. 188'000.- für die Staats- und Gemeindesteuern. Dabei gaben sie unter anderem Einkünfte aus einer Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen für 45 Monate von Fr. 120'000.- an.

Mit der Steuererklärung reichten die Pflichtigen ein Schreiben der Arbeitgeberin des Pflichtigen vom 30. November 2023 ein, mit folgendem Inhalt: "Wir danken dir herzlich für dein ausserordentliches Engagement in den vergangenen Jahren und möchten dir als Zeichen der Anerkennung mit dem Dezember-Salär 2023 einen einmaligen Sonderbonus in der Höhe von brutto CHF 120'000 auszahlen. Von dem Betrag werden die üblichen Sozialversicherungen abgerechnet, jedoch ist die Zahlung nicht Pensionskassenrelevant. Mit der Zahlung ist sämtliche bisher geleistete Mehrarbeit kompensiert und vollumfänglich abgegolten (vom Eintritt im April 2020 bis Ende 2023)". In den Bemerkungen zur Steuererklärung 2023 führten die Pflichtigen dazu aus, die Sonderzahlung von Fr. 120'000.- für "Überzeit" sei im Bonus von Fr. 142'755.- gemäss Lohnausweis enthalten. Die "Überzeit" sei entstanden, weil der Pflichtige seit Arbeitsantritt im April 2020 zu viel gearbeitet habe. Im November 2023 sei mit dem Arbeitgeber vereinbart worden, dass die seit Beginn angehäuften "Überzeit" von 2000 Stunden mit einem Sonderbonus von Fr. 120'000.- abgegolten werde. Bei diesem Betrag handle sich um eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen.

Mit Entscheiden vom 20. Januar 2025 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtigen mit einem steuerbaren/satzbestimmenden Einkommen von Fr. 251'200.- bzw. schätzte sie mit einem steuerbaren/satzbestimmenden Einkommen von Fr. 260'700.- und einem steuerbaren/satzbestimmenden Vermögen von Fr. 188'000.- ein. Beim Bonus für ausserordentliches Engagement der vergangenen Jahre handle es sich um Erwerbseinkommen und nicht um eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 10. Februar 2025 Einsprache. Beim Betrag von Fr. 120'000.- handle es sich um eine Nachzahlung von Lohn für geleistete Überstunden in den Monaten April 2020 bis Dezember 2023. Die Überstunden hätten sich wie folgt angesammelt: 244.04 Stunden im Jahr 2020, 592.75 Stunden im Jahr 2021, 517.27 Stunden im Jahr 2022 und 476.68 Stunden im Jahr 2023, total 2'074.78 Stunden.

Der Einsprache wurde unter anderem eine tabellarische Übersicht der Stunden und Ferien für die Zeit 2020-2023 beigelegt.

Am 21. Mai 2025 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 23. Juni 2025 ersuchten die Pflichtigen um Aufhebung des Einspracheentscheids und Veranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 251'200.- (satzbestimmend Fr. 163'200.-) bzw. Einschätzung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 260'700.- (satzbestimmend Fr. 172'700.-) und einem steuerbaren/satzbestimmenden Vermögen von Fr. 188'000.-. Ferner ersuchten sie um Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Besteuerung der Lohnnachzahlung von Fr. 120'000.- habe zum Satz von Fr. 32'000 (Fr. 120'000 x 12 Monate / 45 Monate) zu erfolgen, was einer Satzreduktion von Fr. 88'000.- entspreche.

Das kantonale Steueramt schloss am 17. Juli 2025 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. Streitig ist vorliegend, ob es sich bei der Zahlung von Fr. 120'000.- um eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen im Sinn von Art. 37 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 36 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) handelt. Diesfalls wäre die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zu dem Steuersatz zu berechnen, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde.

2. a) Art. 37 DBG bzw. § 36 StG sollen verhindern, dass der Steuerpflichtige, der für wiederkehrende und somit periodisch zu besteuernde Leistungen mit einer einmaligen Kapitalzahlung abgefunden wird, deswegen sein gesamtes Einkommen mit einem seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entsprechenden überhöhten Steuersatz zu versteuern hätte. Da die Einkommenssteuertarife mit ihrer progressiven Ausgestaltung auf regelmässig zufließende Einkünfte zugeschnitten sind, würde eine uneingeschränkte Besteuerung der Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen zu einer Verzerrung und damit zu einer Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 37 Abs. 2 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 36 N 4 StG).

b) Kapitalabfindungen sind einmalige Vermögenszugänge, die dazu bestimmt sind, einen Anspruch auf wiederkehrende Leistungen zu tilgen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 36 N 11 StG, auch zum Folgenden; StE 2000 B 29.2 Nr. 6 = ZStP 2000, 114; RB 1998 Nr. 138 = StE 1998 B 29.2 Nr. 5 = ZStP 1998, 235; ZStP 1996, 216; StE 1994 B 29.2 Nr. 2; RB 1985 Nr. 40 = StE 1986 B 26.13 Nr. 7). Die abgegoltenen Ansprüche müssen sich auf mehr als eine Steuerperiode erstrecken, damit sie als wiederkehrend bezeichnet werden können. Mit Kapitalabfindungen können sowohl zukünftige wiederkehrende Leistungen (Vorauszahlungen von künftig entgehenden Löhnen, Einmalzahlungen für Baurechtszinsen oder Kiesausbeutung, Rentenauskäufe, Vorauszahlungen von Mehrjahresmieten etc.) oder auch vergangene Leistungen ab-

gegolten werden (BGr, 5. Oktober 2000, Pra 2001 Nr. 28 = ASA 70, 210 = StE 2001 B 29.2 Nr. 7 = StR 2001, 23).

c) Einmalleistungen, mit denen aufgelaufene Teilleistungen abgegolten werden, sind aber nur dann als Kapitalabfindungen einzustufen, wenn – dem Wesen der betreffenden Leistungen entsprechend – ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre, und diese ohne Zutun des berechtigten Steuerpflichtigen unterblieben ist. Diesen Grundsatz hat das Bundesgericht im erwähnten Entscheid vom 5. Oktober 2000 in Bezug auf die direkte Bundessteuer klar festgehalten. Demnach kann das etwa der Fall sein bei Rentenleistungen im Bereich der Sozialversicherungen, bei unbezahlt gebliebenen Unterhaltsbeiträgen (Art. 125 ZGB) oder bei Lohnnachzahlungen, die sich auf Art. 8 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) stützen. 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, 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.). Es besteht keine Veranlassung, diese vom Bundesgericht im Bereich der direkten Bundessteuer entwickelten Grundsätze nicht auch in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern anzuwenden.

Nach Bundesgericht entscheidend ist, ob der Steuerpflichtige den Entscheid der Ausrichtung einer Einmalzahlung statt periodischer Zahlungen selbst mitbestimmen konnte (Baumgartner, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 37 N 10c DBG, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Damit soll die Anwendung einer Besteuerung nach Art. 37 DBG nicht der Wahl des Steuerpflichtigen überlassen werden.

d) Steuerermindernde Tatsachen sind grundsätzlich vom hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 123 N 77 f. DBG und § 132 N 90 f. StG) während umgekehrt die Steuerbehörde die objektive Beweislast hinsichtlich steuererhöhender Tatsachen trägt. Eine Kapitaleistung für wiederkehrende Einkünfte wird statt nach dem ordentlichen Tarif nach dem privilegierten Tarif von Art. 37 DBG bzw. § 36 StG besteuert. Indem sich eine steuerpflichtige Person auf diesen Artikel beruft, macht sie eine Steuererminderung geltend. Es obliegt dementsprechend ihr zu beweisen, dass die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 37 DBG bzw. § 36 StG erfüllt sind.

3. a) Das kantonale Steueramt führte im Einspracheentscheid vom 21. Mai 2025 aus, vorliegend seien sämtliche bisher geleistete Mehrarbeiten des Pflichtigen bis Ende 2023 durch eine pauschale Abgeltungszahlung beglichen worden. Indes sei die Leistung von Überstunden grundsätzlich nicht geschuldet, sondern könne vom Arbeitgeber nur unter gewissen Voraussetzungen verlangt werden. Überstundenentschädigungen würden daher auch nicht ordentlicherweise durch eine periodische Ausrichtung einer Leistung abgegolten, sondern nur in den Fällen, in welchen solche effektiv geleistet werden müssten. Daraus sei klar ersichtlich, dass es sich bei der Entschädigung von Überstunden im Gegensatz zu den vertraglich vorgesehenen und grundsätzlich durch einen periodischen Lohn abgegoltenen Arbeitsstunden nicht um wiederkehrende Leistungen im Sinn von § 36 StG bzw. Art. 37 DBG handle.

b) aa) Die Ansicht der Vorinstanz greift zu kurz: Überstunden werden immer aufgrund betrieblicher Notwendigkeit oder auf Anordnung des Arbeitgebers geleistet, sodass sie nicht, wie vom kantonalen Steueramt vorgebracht, quasi freiwillig bzw. gesetzlich nicht geschuldet sind (Streiff/von Kaenel/Rudolph, Arbeitsvertrag, Praxiskommentar, 7. A., 2012, Art. 321c N 2 ff. OR, auch zum Folgenden). Sie sind definiert als die positive zeitliche Differenz zwischen der geleisteten und der normalen Arbeitszeit gemäss Art. 321c Abs. 1 OR. Davon zu unterscheiden ist Mehrarbeit in Form von Gleitzeitarbeit: bei dieser handelt es sich um eine Form der flexiblen Arbeitszeitgestaltung. Mehrarbeit wird bei Vereinbarung von Gleitzeit (in der Regel im Arbeitsvertrag oder in einem Reglement) freiwillig geleistet. Es unterliegt der Verantwortung des Arbeitnehmers, dass Gleitzeitsaldi innert der ordentlichen Kündigungsfrist abgebaut werden können, ansonsten sie entschädigungslos verfallen. Anders nur, wenn die

Kompensation wegen betrieblicher Bedürfnisse oder Weisungen des Arbeitgebers in der ausserhalb der Blockzeiten zur Verfügung stehenden Gleitzeit nicht mehr möglich ist; dann wandelt sich ein positiver Gleitzeitsaldo in zuschlagpflichtige Überstunden um.

Die Abgrenzung Überstunden vs. Gleitzeit ist in der Praxis oft schwierig. Als Grundsatz gilt: Überstunden werden aufgrund betrieblicher Notwendigkeit oder Anordnung geleistet, Gleitzeitstunden aus freiem Willen des Arbeitnehmers. Betriebliche Notwendigkeit ist dabei nicht schon dann gegeben, wenn die ausgeführte Arbeit den Arbeitgeberinteressen dienlich war. Sie liegt erst dann vor, wenn die Arbeit gerade im betreffenden Zeitpunkt erledigt werden musste. Die Beweislast für das Vorliegen von Überstunden liegt in diesem Kontext beim Arbeitnehmer.

Ebenfalls von Überstunden ist die Überzeit zu unterscheiden. Diese liegt vor, wenn die Maximalarbeitszeiten nach Art. 9 des Bundesgesetzes über die Arbeit in Industrie, Gewerbe und Handel vom 13. März 1964 (ArG) überschritten wird. Überzeit ist zwingend zu entschädigen bzw. durch Ferien auszugleichen (Art. 13 ArG).

bb) Als Zwischenfazit ist damit festzuhalten, dass das kantonale Steueramt zu Unrecht vom freiwilligen und aperiodischen Charakter von Überstunden ausgegangen ist. Ob konkret indes Überstunden geleistet wurden, kann vorliegend nicht beantwortet werden. Unbekannt ist insbesondere, ob die Arbeitszeit des Pflichtigen in der Zeit zwischen April 2020 und Ende 2023 flexibel gestaltet war oder nicht und auf wieviel Stunden wöchentlich sich seine normale Arbeitszeit belief. Die Vorinstanz hat die Vornahme diesbezüglicher Abklärungen versäumt. Ferner ergibt sich aus den zahlreichen, von den Pflichtigen eingereichten Zeiterfassungen nicht, ob diese zuhanden der Arbeitgeberin erstellt wurden und dieser zur Kenntnis gebracht wurden. Das kantonale Steueramt wird im Rahmen eines zweiten Rechtsgangs diesbezüglich Abklärungen nachhaken müssen.

4. In einem zweiten Schritt wird die Vorinstanz sodann die Frage klären müssen, ob und wie allfällige Überstunden des Pflichtigen zu entschädigen waren. Steht fest, dass Überstundenarbeit im Sinne von Art. 321c Abs. 1 OR geleistet wurde, wird diese nur dann gemäss Art. 321c Abs. 3 OR durch den Normallohn samt eines Zuschlags von (mindestens) 25% entschädigt, wenn keine abweichende Vereinbarung

getroffen wurde (Streiff/von Kaenel/Rudolph, Art. 321c N 5 f. OR, auch zum Folgenden). Das kann im GAV, im Normalarbeitsvertrag oder im einzelnen Arbeitsvertrag vereinbart werden, wobei Abweichungen im Einzelarbeitsvertrag der Schriftform bedürfen. Die Parteien können jegliche zusätzliche Zahlung für Überstunden oder auch nur den Zuschlag von 25% ausschliessen. Eine Sonderpraxis gilt für leitende Angestellte. Diese haben nur dann einen Anspruch auf Bezahlung von Überstunden, wenn alternativ vertraglich eine feste Arbeitszeit vereinbart wurde, zusätzliche Aufgaben über die vertraglich vereinbarten Pflichten hinaus übertragen wurden, die ganze Belegschaft während längerer Zeit in wesentlichem Umfang Überstunden leistet oder die Bezahlung von Überstunden vereinbart wurde. Im Übrigen besteht kein Anspruch auf Bezahlung von Überstunden, da mit Übernahme einer leitenden Funktion der Umfang und das Gewicht der vom Arbeitnehmer zu erfüllenden Aufgabe die Gegenleistung des Arbeitgebers in bedeutenderem Masse bestimmen als die wöchentliche Arbeitszeit und leitende Angestellte ihrer verantwortungsvollen und selbstständigen Stellung entsprechend die Arbeitszeit weitgehend frei einteilen können.

Nach dem Gesagten wird das kantonale Steueramt anhand von Arbeitsvertrag, Reglement sowie allenfalls weiterer Unterlagen zu klären haben, ob und ggf. in welcher Höhe eine Entschädigung für Überstunden geschuldet war.

5. Sollten die Abklärungen der Vorinstanz ergeben, dass dem Pflichtigen zu einem Zeitpunkt zwischen April 2020 und Ende 2023 womöglich eine Überstundenentschädigung zustand, ist zu klären, ob eine periodische Ausrichtung ohne dessen Zutun unterblieben ist. Die Bezahlung der Überstundenvergütung untersteht dabei der Bestimmung über die Fälligkeit der Lohnforderung gemäss Art. 323 OR. Überstundenarbeit muss regelmässig abgerechnet und mit dem normalen Lohn bezahlt werden (Brunner/Bühler/Waeber/Bruchez, Kommentar zum Arbeitsvertragsrecht, 3. A., 2006, Art. 321c N 14 OR). Eine privilegierte Besteuerung kommt nur in Frage, wenn der Schuldner bzw. der Arbeitgeber mit der Zahlung in Verzug ist. Dabei kann ein Verzug des Arbeitgebers trotz vertraglicher Festlegung der Lohnfälligkeit dann nicht eintreten, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber diesem unbekannte Überstunden pflichtwidrig nicht meldet: Ohne eine solche Meldung liegt ein Gläubigerverzug vor, der den Schuldnerverzug ausschliesst (Streiff/von Kaenel/Rudolph, Art. 323 N 2 OR).

Betreffend den Zeitpunkt, bis wann der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber seine Ansprüche aus Überstundenarbeit geltend machen muss, ist nach Bundesgericht der Arbeitnehmer verpflichtet, Überstunden innert kurzer Zeit zu melden. Habe der Arbeitgeber die Überstunden nicht angeordnet und habe er auch keine Kenntnis davon, dass sie geleistet wurden oder notwendig waren, stelle die vorbehaltlose Entgegennahme des normalen Monatslohns einen Verzicht des Arbeitnehmers auf Überstundenentschädigung dar (Streiff/von Kaenel/Rudolph, Art. 321c N 10 OR).

6. Steht nach alledem im Rahmen des zweiten Rechtsgangs vor kantonalem Steueramt fest, dass dem Pflichtigen 2023 eine Überstundenentschädigung für periodische Leistungen zustand, deren ordentliche Ausrichtung ohne sein Zutun unterblieben ist, ist noch zu klären, ob und ggf. in welchem Umfang die streitige Zahlung von Fr. 120'000.- als Kapitalabfindung im Sinn von Art. 37 DBG bzw. § 36 StG zu werten ist. Gemäss dem eingereichten Schreiben vom 30. November 2023 wurde die als "Sonderbonus" bezeichnete Summe von Fr. 120'000.- "als Zeichen der Anerkennung für das ausserordentliche Engagement der vergangenen Jahre" entrichtet, was zumindest prima facie gegen die Darstellung der Pflichtigen spricht, es seien mit der Zahlung Schulden der Arbeitgeberin für Überstunden des Pflichtigen beglichen worden. Den Pflichtigen ist indessen im Rahmen einer Auflage die Möglichkeit einzuräumen, den Beweis dafür zu erbringen, dass die Zahlung oder ein bezifferter Teil davon der Abgeltung eines konkreten Entschädigungsanspruchs des Pflichtigen für Überstunden diene.

7. a) Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. Der Einspracheentscheid (Direkte Bundessteuer 2023 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2023) vom 21. Mai 2025 ist aufzuheben und die Sache ist im Sinne der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

b) Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei – und zwar unabhängig davon, welche Anträge diese gestellt hat (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013 + 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 20. April 2016,

SB.2015.00073 + 00074, E. 6). Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten damit dem Beschwerde-/Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und ist dieser zu verpflichten, den im Beschwerde-/Rekursverfahren vertretenen Beschwerdeführern/Rekurrenten eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

c) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [Bundesgerichtsgesetz, BGG]).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 21. Mai 2025 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 21. Mai 2025 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]