

100.2015.26/27U  
ARB/SRE

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 27. Dezember 2016**

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied  
Verwaltungsrichterinnen Arn De Rosa und Steinmann  
Gerichtsschreiberin Dietiker

**A.** \_\_\_\_\_  
vertreten durch Fürsprecher ...  
Beschwerdeführer

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Bern**  
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern  
Beschwerdegegnerin

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2009 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
16. Dezember 2014; 100 13 179, 200 13 149)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ war vom 1. April 1973 bis 30. September 2009 bei der B.\_\_\_\_\_ AG angestellt. Das Arbeitsverhältnis wurde mit «Aufhebungsvertrag» vom 15./19. Juni 2009 im «Hinblick auf eine vorzeitige Pensionierung [...] im gegenseitigen Einvernehmen» aufgelöst. Der Vertrag sah weiter vor, dass die B.\_\_\_\_\_ AG A.\_\_\_\_\_ gestützt auf eine am 30. Juni 1997 zwischen diesem und seiner Arbeitgeberin abgeschlossene Vereinbarung eine Kapitalleistung von brutto 2 Mio. Franken ausrichtet. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region ... (Steuerverwaltung), berücksichtigte die Kapitalleistung von 2 Mio. Franken als Haupterwerbseinkommen und veranlagte A.\_\_\_\_\_ für das Steuerjahr 2009 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 1'578'200.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. von Fr. 1'585'800.-- bei der direkten Bundessteuer. Gegen diese Veranlagungen erhob A.\_\_\_\_\_ am 19. September 2012 Einsprachen und beantragte, die Kapitalleistung sei (allenfalls teilweise) zu dem für Einkünfte aus Vorsorge vorgesehenen privilegierten Tarif zu besteuern. Die Steuerverwaltung wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 5. März 2013 ab.

### **B.**

Dagegen gelangte A.\_\_\_\_\_ am 27. März 2013 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 16. Dezember 2014 ab.

### **C.**

Am 16. Januar 2015 hat A.\_\_\_\_\_ in einer einzigen Rechtsschrift Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben. Er beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und «die Sache sei zur neuen Veranlagung im Sinn der [...] Begründung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen»; even-

tuell sei die Zahlung von 2 Mio. Franken als Kapitalabfindung aus Vorsorge bei den Kantons- und Gemeindesteuern wie auch bei der direkten Bundessteuer vollumfänglich bzw. (subeventuell) im Umfang von Fr. 1'683'453.70 privilegiert zu besteuern.

Mit Verfügung vom 19. Januar 2015 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie betreffend die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 6. Februar 2015 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 8. April 2015 je die Abweisung der Beschwerden.

## **Erwägungen:**

### **1.**

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG).

**1.2** Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern

handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

**1.3** Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

## **2.**

Unter den Verfahrensbeteiligten ist unbestritten, dass die Kapitaleistung von 2 Mio. Franken, die die Arbeitgeberin dem Beschwerdeführer bei der Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausbezahlt hat, als Einkommen zu versteuern ist. Strittig ist hingegen, ob dieser Betrag zusammen mit den übrigen Einkünften des Jahres 2009 besteuert wird oder einer separaten Besteuerung unterliegt und welcher Tarif dabei gegebenenfalls zur Anwendung kommt.

**2.1** Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG; Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte natürlicher Personen unterliegen aufgrund der Einkommensgeneralklausel von Art. 19 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG der Einkommenssteuer (vgl. auch Art. 7 Abs. 1 StHG). Steuerbar sind insbesondere alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einschliesslich der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile (vgl. Art. 20 Abs. 1 StG; Art. 17 Abs. 1 DBG). Die Einkommenssteuer berechnet sich nach dem auf regelmässig fliessende Einkünfte zugeschnittenen (progressiven) Tarif ge-

mäss Art. 42 Abs. 1 oder 2 StG bzw. Art. 36 Abs. 1 oder 2 DBG (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 37 N. 1). Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, insbesondere Kapitalleistungen aus einem Dienstverhältnis, so wird die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn an Stelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (Besteuerung zum Rentensatz; Art. 43 StG bzw. Art. 37 DBG; vgl. auch Art. 11 Abs. 2 StHG). Als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen können unter bestimmten Umständen auch einmalige Vermögenszugänge gelten, mit denen aufgelaufene, das heisst in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten werden (Nachzahlungen). Vorausgesetzt wird, dass – dem Wesen der betreffenden Leistungen entsprechend – ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre und diese ohne Zutun der steuerpflichtigen Person ausgeblieben ist (BGer 2A.68/2000 vom 5.10.2000, in StE 2001 B 29.2 Nr. 7 E. 4; vgl. bereits BGer 12.7.1984, in NStP 1986 S. 39 E. 3).

**2.2** Kapitalleistungen aus Vorsorge werden gesondert, das heisst getrennt vom übrigen Einkommen, zu einem Vorzugssatz besteuert (sog. Vorsorgetarif; vgl. Art. 44 StG bzw. Art. 38 DBG; vgl. auch Art. 11 Abs. 3 StHG). Als Kapitalleistungen aus Vorsorge gelten vorab Kapitalleistungen aus AHV/IV (1. Säule), aus beruflicher Vorsorge (2. Säule) und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) sowie Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche und gesundheitliche Nachteile (vgl. Art. 44 Abs. 1 Bst. a und b StG; Art. 38 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 DBG). Ebenfalls als Kapitalleistungen aus Vorsorge gelten *bei der direkten Bundessteuer* «gleichartige» Kapitalabfindungen der Arbeitgeberin bzw. des Arbeitgebers, das heisst Kapitalabfindungen, denen Vorsorgecharakter zukommt (vgl. Art. 17 Abs. 2 i.V.m. Art. 38 DBG). Eine Kapitalabfindung mit Vorsorgecharakter liegt dann vor, wenn die Leistung dazu bestimmt ist, eine durch Alter, Invalidität oder Tod mögliche künftige Beschränkung der gewohnten Lebenshaltung der Arbeitnehmerin bzw. des Arbeitnehmers oder der Hinterlassenen zu mildern (Peter Locher, a.a.O., Art. 17 N. 61 mit Hinweisen auf die kantonale Rechtsprechung; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016,

Art. 38 N. 13, Art. 17 N. 73; Roman Blöchliger, Wann haben Abgangsent-schädigungen Vorsorgecharakter?, in StR 2008 S. 498 ff., 499; vgl. auch Ivo P. Baumgartner, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 38 DBG N. 9; Bruno Knüsel, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 17 DBG N. 17). Auch *bei den Kantons- und Gemeindesteuern* setzt eine Besteuerung von Kapitalabfindungen aus einem Arbeitsverhältnis zum Vorsorgetarif voraus, dass diesen Vorsorgecharakter zukommt (Kästli/Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, Art. 44 N. 17). Nach dem Wortlaut des Gesetzes unterliegt eine Kapitalabfindung der Besteuerung zum Vorsorgetarif, wenn sie wegen Invalidität oder nach dem vollendeten 55. Altersjahr ausgerichtet wird (Art. 44 Abs. 1 Bst. c StG).

### 3.

Der Beschwerdeführer macht geltend, er weise durch die vorzeitige Beendigung des Arbeitsverhältnisses bei der beruflichen Vorsorge eine Unter-versicherung und damit eine Vorsorgelücke auf. Die bei seinem Ausscheiden aus dem Betrieb erhaltene Kapitaleistung von 2 Mio. Franken habe dazu gedient, diese Vorsorgelücke zu füllen.

**3.1** Das langjährige Arbeitsverhältnis des Beschwerdeführers wurde per Ende September 2009 aufgelöst und die dabei zu beachtenden Rechte und Pflichten der Beteiligten wurden im «Aufhebungsvertrag» vom 15./19. Juni 2009 festgehalten. Darin verpflichtete sich die Arbeitgeberin, dem damals 61-jährigen Beschwerdeführer gestützt auf «die Vereinbarung zwischen den Parteien vom 30.06.1997 betreffend Gewinnbeteiligung» einen Betrag von brutto 2 Mio. Franken auszubezahlen. Davon wurden die Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers in Abzug gebracht und der Rest mit einer – noch nicht vollständig amortisierten – Darlehensschuld verrechnet. Die Kapitaleistung von 2 Mio. Franken ist im Lohnausweis für das Jahr 2009 unter Ziffer 3, «Unregelmässige Leistungen», aufgeführt, wobei die Arbeitgeberin die Art der Leistung als «Gewinnbeteiligung» umschrieben

hat (vgl. unpag. Vorakten Steuerverwaltung, act. 3B1). Zusammen mit dem regulären Lohn ergab dies einen ausgewiesenen Nettolohn aus der Haupterwerbstätigkeit von Fr. 2'037'372.--, den die Steuerverwaltung anstelle des deklarierten Betrags von Fr. 356'905.-- bei der Veranlagung berücksichtigte. Einen im selben Steuerjahr getätigten Einkauf in die berufliche Vorsorge in der Höhe von Fr. 430'000.-- liess die Steuerverwaltung zum Abzug zu.

**3.2** Die Vereinbarung vom 30. Juni 1997 wurde zu einem Zeitpunkt abgeschlossen, als der damals 49-jährige Beschwerdeführer Mitglied der Geschäftsleitung seiner Arbeitgeberin war, und diente dazu, ihn dank einer Beteiligung an der künftigen Gewinnentwicklung möglichst lange an das Unternehmen zu binden. Der Gewinnbeteiligung kam «auch die Funktion einer Verbesserung der Leistungen der Vorsorgeeinrichtung der B.\_\_\_\_\_ AG gegen Alter, Invalidität und Tod» zu (vgl. Ziff. 1.2). Unter welchen Voraussetzungen und in welcher Höhe dem Beschwerdeführer eine Gewinnbeteiligung auszuzahlen sein würde, wurde anhand verschiedener Fallkonstellationen umschrieben. Hier von Interesse sind die folgenden zwei Varianten:

- «1.31 Ausscheiden bei Erreichen des Zielalters: Scheidet Herr A.\_\_\_\_\_ zwischen dem 60. und 65. Altersjahr (oder später) aus der B.\_\_\_\_\_ AG aus, steht ihm eine innerhalb dieser Zeitspanne ansteigende Gewinnbeteiligung in Form einer Kapitalleistung zu.
- 1.32 Ausscheiden vor Erreichen des Zielalters infolge Todes oder Invalidität: Ist das Ausscheiden vor Erreichen des 60. Altersjahres auf Gründe zurückzuführen, die nicht im Einflussbereich von Herrn A.\_\_\_\_\_ liegen (z.B. infolge Todes oder Invalidität), wird eine reduzierte Kapitalleistung an Herrn A.\_\_\_\_\_ bzw. an dessen Nachkommen ausgerichtet. Möglich ist die Auszahlung entsprechender, periodischer Leistungen.»

Als Grundlage für die Berechnung der Gewinnbeteiligung wurde der damalige Ertragswert des Unternehmens festgelegt. Sollte der Ertragswert im Zeitpunkt des Ausscheidens – berechnet aufgrund des durchschnittlichen betriebswirtschaftlichen Ergebnisses der fünf vorangehenden Geschäftsjahre – dem Ertragswert im Jahr 1997 entsprechen, so verpflichtete sich das Unternehmen, dem Beschwerdeführer bei Erreichen des 65. Altersjahrs eine Gewinnbeteiligung von 2 Mio. Franken «im Sinne einer Zielgrösse» auszubezahlen (vgl. Ziff. 2.2.). Wenn der Beschwerdeführer das Unter-

nehmen infolge Erreichens des 60. Altersjahrs verlassen sollte, würde die Gewinnbeteiligung – bei gleichbleibendem Ertragswert – Fr. 1'412'000.-- betragen (2 Mio. Franken: 17 Jahre x 12 Jahre), wobei dieser Betrag mit jedem weiteren Jahr um Fr. 117'650.-- ansteigen würde (Ziff. 2.3). Bei Ausscheiden infolge Todes oder Invalidität wurde eine Gewinnbeteiligung im Umfang von 40-80 % jenes Betrags vorgesehen, der sich nach der massgebenden Anzahl Jahre gestützt auf die dargelegten Bemessungsgrundlagen ergeben würde (Ziff. 2.4). – Ob der Ertragswert des Unternehmens im Zeitpunkt des Ausscheidens des Beschwerdeführers demjenigen im Jahr 1997 entsprochen hat, ist nicht bekannt. Im «Aufhebungsvertrag» erklärte sich die Arbeitgeberin «entgegenkommenderweise» bereit, eine Gewinnbeteiligung von 2 Mio. Franken zu bezahlen (Ziff. 8).

**3.3** Die StRK würdigte die per Ende September 2009 erfolgte Zahlung von brutto 2 Mio. Franken zugunsten des Beschwerdeführers im Wesentlichen wie folgt: Sie stellte fest, dass die Arbeitgeberin damit einer vertraglichen Verpflichtung nachgekommen sei und sich nicht etwa erst im Zeitpunkt der Auflösung des Arbeitsverhältnisses zu dieser Leistung entschlossen habe. Daran ändere nichts, dass die Gewinnbeteiligung nicht anhand der in der ursprünglichen Vereinbarung festgelegten Grundsätze detailliert berechnet worden sei. Die Kapitalzahlung habe bezweckt, den Beschwerdeführer für seine Treue zum Unternehmen zu belohnen und ihn an den seit 1997 erzielten Gewinnen teilhaben zu lassen. Dass das Schliessen einer allfälligen Vorsorgelücke nicht im Vordergrund gestanden habe, ergebe sich auch daraus, dass die Gewinnbeteiligung gemäss Vereinbarung nach Erreichen des Zielalters von 60 Jahren mit jedem zusätzlichen Jahr angestiegen und in ihrer vollen Höhe auch bei Erreichen des Pensionierungsalters von 65 Jahren – und damit unabhängig vom Bestehen und Umfang einer Vorsorgelücke – ausbezahlt worden wäre (angefochtene Entscheide E. 2.7 f.).

**3.4** Der Beschwerdeführer ist der Auffassung, die Analyse der Vereinbarung aus dem Jahr 1997 sei nicht zielführend; ebenso wenig von Bedeutung sei die Bezeichnung der Kapitalabfindung durch die Arbeitgeberin als Gewinnbeteiligung. Vielmehr müsse bei der direkten Bundessteuer im Zeitpunkt der Leistungserbringung geprüft werden, ob diese ganz oder al-

lenfalls teilweise dazu diene, eine Vorsorgelücke zu füllen. Dazu sei eine vorausschauende und nicht eine rückblickende Beurteilung notwendig. Bei ihm seien sämtliche gemäss Praxis und Rechtsprechung erforderlichen Voraussetzungen erfüllt, um den Vorsorgecharakter der Leistung zu bejahen. Insbesondere sei die Kapitalabfindung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausbezahlt worden und habe er danach keine Haupterwerbstätigkeit mehr ausgeübt; ausserdem weise er eine massive Vorsorgelücke auf, was die Vorinstanz zu Unrecht nicht geprüft habe (vgl. Beschwerde Ziff. 21, 24 ff. sowie hinten E. 4.3). Bei den Kantons- und Gemeindesteuern seien die Voraussetzungen zur Anwendung des Vorsorgetarifs ohne weiteres erfüllt, da die Auszahlung nach vollendetem 55. Altersjahr erfolgt sei.

#### **4. Direkte Bundessteuer**

**4.1** Gemäss Kreisschreiben Nr. 1 vom 3. Oktober 2002 der eidgenössischen Steuerverwaltung (KS Nr. 1 ESTV) haben bei der direkten Bundessteuer Abgangsentschädigungen Vorsorgecharakter, wenn sie «ausschliesslich und unwiderruflich dazu dienen, die mit den Risiken Alter, Invalidität und Tod verbundenen finanziellen Folgen zu mildern». In Analogie zu Leistungen der beruflichen Vorsorge muss die Entschädigung «objektiv dazu dienen, im Vorsorgefall der Empfängerin oder dem Empfänger die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise sicherzustellen». Eine gleichartige Kapitalabfindung der Arbeitgeberin oder des Arbeitgebers im Sinn von Art. 17 Abs. 2 DBG liegt vor, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Ziff. 3.2):

- «a) die steuerpflichtige Person verlässt das Unternehmen ab dem vollendeten 55. Altersjahr;
- b) die (Haupt-)Erwerbstätigkeit wird definitiv aufgegeben oder muss aufgegeben werden;
- c) durch den Austritt aus dem Unternehmen und dessen Vorsorgeeinrichtung entsteht eine Vorsorgelücke. Diese ist durch die Vorsorgeeinrichtung zu berechnen. Dabei dürfen nur künftige Vorsorgelücken im Umfang der ordentlichen Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zwischen dem Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung bis zum Erreichen des ordentlichen Terminalalters aufgrund des bisher versicherten Verdienstes berücksichtigt werden. Ein im Zeitpunkt des

Austritts bereits bestehender Einkaufsbedarf kann nicht in die Berechnung einbezogen werden.»

Das KS Nr. 1 ESTV ist eine Verwaltungsverordnung, deren Hauptfunktion darin besteht, im Sinn einer behördlichen Meinungsäusserung über den Vollzug der anwendbaren Bestimmung eine einheitliche, gleichmässige und sachgerechte Praxis sicherzustellen. Trotz mangelnder Gesetzeskraft sind Verwaltungsverordnungen bei der Rechtsanwendung zu beachten, wenn und soweit ihre Anwendung nicht gegen gesetzliche Bestimmungen verstösst, eine einzelfallgerechte Auslegung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen zulässt und eine überzeugende und praktikable Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellt (vgl. allgemein zur Eigenart von Verwaltungsverordnungen BGE 142 II 182 E. 2.3.2 f. mit Hinweisen; BVR 2013 S. 183 E. 3.3, 2012 S. 193 E. 3.2.2, 2010 S. 59 E. 3.3). Das Bundesgericht hat gewisse Zweifel geäussert, ob das KS Nr. 1 ESTV die massgebenden gesetzlichen Bestimmungen auf zulässige Art konkretisiert, insbesondere was das Kriterium des vollendeten 55. Altersjahrs anbelangt, die Frage aber letztlich offengelassen. Wesentlich sei, dass die Kapitalabfindung in einem engen Bezug mit der beruflichen Vorsorge stehe, um privilegiert besteuert zu werden, ansonsten sei sie nicht im Sinn von Art. 17 Abs. 2 DBG gleichartig wie die Leistung einer anerkannten beruflichen Vorsorgeeinrichtung. Dies ergebe sich nicht nur aus dem Wortlaut des Gesetzes, sondern auch aus der hinter dieser Regelung stehenden sozialpolitischen Absicht des Gesetzgebers. In Bestätigung seiner Rechtsprechung hat es daher festgehalten, dass die Gleichartigkeit bzw. der enge Bezug dann gegeben sei, wenn die Kapitalabfindung überwiegend der Vorsorge diene (BGer 2C\_538/2009 vom 19.8.2010, E. 4.4 f. mit Hinweis auf BGer 2A.50/2000 vom 6.3.2001, in ASA 71, S. 486 E. 3e, 2C\_931/2013 vom 6.9.2014, E. 2.2; Überblick über weitere Rechtsprechung bei Roman Blöchliger, a.a.O., S. 501 ff.).

**4.2** Es ist anhand der gesamten Umstände zu beurteilen, ob eine Kapitalabfindung überwiegend der Vorsorge dient. Erfolgt sie gestützt auf eine vertragliche Verpflichtung, so spricht dies grundsätzlich gegen einen Vorsorgecharakter (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 17 N. 74). Jedenfalls kommt es in solchen Fällen für die Beurteilung der Leistung, entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers, entscheidend auf die Ab-

sichten der Parteien beim Vertragsabschluss an (vgl. Roman Blöchliger, a.a.O., S. 510). Vorab fällt auf, dass die Leistung in der Vereinbarung vom 30. Juni 1997, im Aufhebungsvertrag und im Lohnausweis konsequent als Gewinnbeteiligung bezeichnet worden ist (vgl. vorne E. 3.1 f.). Weiter lassen sowohl die Zweckumschreibung als auch die Berechnung der Auszahlung darauf schliessen, dass es den Parteien nur am Rande um die bessere finanzielle Absicherung von Vorsorgerisiken bzw. um eine allfällige Ergänzung der Leistungen der beruflichen Vorsorge ging. So wird bei Ausscheiden aus dem Unternehmen vor dem 60. Altersjahr grundsätzlich keine Leistung erbracht, obwohl in diesem Fall die Vorsorgelücke grösser ausfiele als bei einem späteren Austritt. Die ansteigende Ausgestaltung der Leistung bei Erreichen des Zielalters von 60 Jahren bis zum 65. Altersjahr verdeutlicht deren Zweck als Gewinnbeteiligung und das Ziel der langfristigen Bindung des Beschwerdeführers an das Unternehmen. Nur unter gewissen Voraussetzungen – genannt werden beispielhaft Tod oder Invalidität des Arbeitnehmers – ist bei Ausscheiden vor dem 60. Altersjahr eine (deutlich reduzierte) Kapitalleistung geschuldet (vgl. vorne E. 3.2).

**4.3** Die Vorinstanz hat gestützt auf diese Vertragsmerkmale zu Recht geschlossen, dass der Grund für die Zahlung nicht in der vorzeitigen Pensionierung des Beschwerdeführers liege, sondern in der Jahre zuvor vereinbarten Gewinnbeteiligung. Hauptzweck der Leistung sei die Belohnung für langjährige Treue zum Unternehmen, weshalb es sich nicht um eine Kapitalleistung aus Vorsorge handle (vgl. angefochtene Entscheide E. 2.7 ff.). Fehlt es der Leistung an einem überwiegenden Vorsorgecharakter, entfällt gleichzeitig die Möglichkeit einer teilweisen Besteuerung zum Vorsorgetarif (vgl. Subeventualbegehren). Nicht von Interesse ist ferner die Frage, ob die im KS Nr. 1 ESTV genannten Kriterien dem Wortlaut nach erfüllt wären (vgl. vorne E. 4.1). Die dem Beschwerdeführer ausbezahlte Kapitalleistung würde diesen Kriterien indes ohnehin nicht genügen, da die Vorsorgelücke nicht von der Vorsorgeeinrichtung berechnet worden ist. Der Beschwerdeführer legt ausführlich dar, dass eine Lücke bestanden hat, und stellt dazu zahlreiche Beweisanträge. Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, kann vom allfälligen Vorliegen einer Vorsorgelücke jedoch nicht auf den Vorsorgecharakter der Leistung geschlossen werden (vgl. auch vorne E. 2.2 und 4.1). Da es sich dabei um eine rechtliche Würdigung handelt,

geht der Vorwurf der willkürlichen Feststellung des Sachverhalts (vgl. Beschwerde Rz. 19) von vornherein fehl und ist die Abweisung der in diesem Zusammenhang gestellten Beweisanträge (angefochtene Entscheide E. 2.10) nicht zu beanstanden. Die behaupteten Sachumstände vermögen auch den Ausgang des vorliegenden Verfahrens nicht zu beeinflussen, weshalb die entsprechenden Beweisanträge wiederum abzuweisen sind.

## **5. Kantons- und Gemeindesteuern**

**5.1** Was die Kantons- und Gemeindesteuern anbelangt, hat die Vorinstanz unter Bezugnahme auf die Entstehungsgeschichte von Art. 44 Abs. 1 Bst. c StG dargelegt, dass dessen Wortlaut den wahren Sinn der Norm nicht vollständig wiedergebe. Vielmehr müsse eine Kapitalabfindung einen Ausgleich der durch das Ausscheiden der steuerpflichtigen Person geschmäleren beruflichen Vorsorge bezwecken, um nach kantonalem Recht privilegiert besteuert zu werden (angefochtene Entscheide E. 2.5, 2.8; vgl. auch vorne E. 2.2). Der Beschwerdeführer setzt sich mit diesen Erwägungen nicht substantiiert auseinander, sondern verweist lediglich auf den Umstand, dass die Kapitalabfindung nach dem vollendeten 55. Altersjahr ausbezahlt worden sei, womit die gesetzlichen Anforderungen erfüllt seien; eines zusätzlichen Nachweises einer Vorsorgelücke bedürfe es nicht (vgl. Beschwerde Rz. 30).

**5.2** Das richtige Verständnis einer Norm ist auf dem Weg der Auslegung zu klären. Wie das Bundesgericht lässt sich das Verwaltungsgericht hierbei von einem pragmatischen Methodenpluralismus leiten, der keinem Auslegungselement einen grundsätzlichen Vorrang zuerkennt (vgl. statt vieler BVR 2016 S. 167 E. 3.1). Die hier interessierende Bestimmung lautet wie folgt:

Art. 44 Kapitaleistungen aus Vorsorge

<sup>1</sup> Einer separaten Besteuerung unterliegen ohne Berücksichtigung von Sozialabzügen

- a Kapitaleistungen aus Vorsorge,
- b Zahlungen bei Tod sowie für bleibende körperliche und gesundheitliche Nachteile,

- c Kapitalabfindungen aus einem Arbeitsverhältnis, die wegen Invalidität oder nach dem vollendeten 55. Altersjahr ausgerichtet werden.

[...]

Für eine gesonderte und privilegierte Besteuerung von Kapitalabfindungen aus einem Arbeitsverhältnis bedarf es nach dem Wortlaut von Bst. c auf Seiten der Steuerpflichtigen einzig der Vollendung des 55. Altersjahrs, sofern die Zahlung nicht wegen Invalidität erfolgt. Dass die Aufzählung der massgebenden Voraussetzungen möglicherweise nicht vollständig ist, ergibt sich bereits unter Berücksichtigung systematischer Gesichtspunkte: Der Gesetzgeber hat Kapitalabfindungen aus einem Arbeitsverhältnis zusammen mit weiteren, unbestrittenermassen Vorsorgecharakter aufweisenden Tatbeständen in einem Absatz geregelt, wobei der ganze Artikel den Randtitel «Kapitalabfindungen aus Vorsorge» trägt. Sollte Bst. c hingegen sämtliche Kapitalabfindungen aus einem Arbeitsverhältnis umfassen, die nach Überschreiten einer bestimmten Altersgrenze ausbezahlt werden, ungeachtet ihrer Grundlage und ihres Zwecks, ergäbe sich nicht nur ein Spannungsverhältnis zum Randtitel, der klar auf die Vorsorge Bezug nimmt, sondern auch in Bezug auf die Besteuerung von Liquidationsgewinnen von Selbständigerwerbenden bei Aufgabe der Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr, zumal diese Gewinne nur in beschränktem Umfang zum Vorsorgetarif gemäss Art. 44 StG besteuert werden (vgl. Art. 43a Abs. 1 und 2 StG; Kästli/Schlup Guignard, a.a.O., Art. 43a N. 17 ff.).

**5.3** Zur Entstehungsgeschichte von Art. 44 Abs. 1 Bst. c StG ist den Materialien Folgendes zu entnehmen: Die Bestimmung hat Art. 47a und 47c des Gesetzes vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (aStG; GS 1944 S. 153 ff. in seiner Fassung vom 5. Februar 1986 und vom 7. Dezember 1993; GS 1986 S. 71 ff. bzw. BAG 94-042) abgelöst. In den Erläuterungen zum Steuergesetz 2001 wird ausgeführt, dass die Besteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorge beim Übergang vom aStG zum StG materiell keine Änderung erfahren habe (S. 119 auch zum Folgenden). Weiter wird festgehalten, dass Art. 44 Abs. 1 Bst. c die altrechtliche Regelung der «bestimmten vorsorgeähnlichen Leistungen» in Art. 47c aStG übernehme. Diese Bestimmung sah eine Besteuerung von Kapitalabfindungen aus Dienstverhältnis in Form einer Jahres-

steuer zu einem privilegierten Tarif (Art. 47a aStG) vor, wenn die Kapitalabfindung der steuerpflichtigen Person wegen Invalidität oder nach vollendetem 55. Altersjahr ausgerichtet worden ist. Art. 47a und 47c aStG waren im Rahmen der Steuergesetzrevision 1995 ins Steuergesetz aufgenommen worden. Diese bezweckte gemäss den Materialien u.a. die Einführung einer differenzierten Besteuerung von Kapitalabfindungen nach dem Vorbild des Bundesrechts, das bereits eine unterschiedliche Behandlung von Vorsorgeleistungen und übrigen Kapitalleistungen kannte. Mit der Revision wurde eine einfache, verständliche und «manipulationsresistente» Lösung angestrebt, die aus Gründen der Veranlagungsökonomie nicht grundsätzlich von der Lösung des DBG abweichen soll (Vortrag der Finanzdirektion betreffend die Steuergesetzrevision 1995 [Tagblatt des Grossen Rates 1993, Beilage 57, nachfolgend: Vortrag 1995, S. 12, 61]). Als Kapitalleistungen aus Vorsorge galten Renten und Kapitalleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen sowie Ersatzleistungen für bleibende Nachteile, soweit sie nicht als Kostenersatz oder Genugtuung ausgerichtet wurden (Art. 47a Abs. 1 i.V.m. Art. 27 Abs. 2 Bst. m und n aStG). «Besondere Abfindungen aus Dienstverhältnis und Lidlöhne», so der Randtitel von Art. 47c aStG, sollten ebenfalls zum privilegierten Tarif gemäss Art. 47a Abs. 3 und 4 aStG besteuert werden (vgl. auch Art. 27 Abs. 2 Bst. c und k aStG). Zur Begründung wurde ausgeführt (Vortrag 1995 S. 67):

«Arbeitnehmer über 55 Jahren vermögen in der Regel selbst bei Annahme einer neuen Stelle [...] keine adäquate Vorsorge mehr aufzubauen. Bei vorzeitiger Pensionierung, Entlassungen aus wirtschaftlichen Gründen und dergleichen werden teilweise Abfindungen ausbezahlt, welche die fehlende Vorsorge ausgleichen sollen. Demnach rechtfertigt sich in solchen Fällen eine privilegierte Besteuerung [...].»

Wie den Materialien weiter zu entnehmen ist, wollte der Gesetzgeber damit ein Urteil des Verwaltungsgerichts umsetzen. Darin hatte das Gericht die privilegierte Besteuerung einer Kapitalabfindung bejaht, die einem im Zeitpunkt der Kündigung des Arbeitsverhältnisses 56-jährigen Steuerpflichtigen ausgerichtet worden war und knapp zur Hälfte aus der Personalfürsorge stiftung und aus der Alters- und Invalidenkasse des Unternehmens stammte. Das Gericht erwog gestützt auf die konkreten Umstände, dass die Abfindung die Aufgabe einer Altersvorsorge erfülle, zumal der Steuerpflichtige in der bis zur Berufsaufgabe verbleibenden Zeit angesichts der ihm noch offenstehenden Betätigungsmöglichkeiten die ihm aus der beruflichen

Altersvorsorge zur Verfügung stehenden Mittel nicht mehr in massgebender Weise werde steigern können (VGE 16736 vom 6.8.1984, in NStP 1985 S. 3, vgl. zum Ganzen Vortrag 1995 S. 67). Art. 47c aStG wurde vom Grossen Rat diskussionslos angenommen (Tagblatt des Grossen Rates 1993, S. 968, 1372).

**5.4** Die Entstehungsgeschichte von Art. 44 Abs. 1 Bst. c StG (und dessen Vorgängernorm [Art. 47c aStG]) lässt keine Zweifel offen: Die Bestimmung soll nur Kapitalabfindungen aus Arbeitsverhältnis erfassen, die dazu dienen, Vorsorgelücken von Steuerpflichtigen auszugleichen, die keine adäquate Vorsorge mehr aufzubauen vermögen, was bereits die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat (angefochtene Entscheide E. 2.5, 2.8). Dass trotz der offenen Formulierung nicht sämtliche Kapitalleistungen, die ab einer bestimmten Altersgrenze bezogen werden, gemeint sind, zeigt auch das beim Erlass von Art. 47c aStG wiederholt geäusserte Ziel der Anpassung an das Bundesrecht. Hätte der kantonale Gesetzgeber in dieser wichtigen Frage eine von der Bundesregelung abweichende Lösung angestrebt, hätte er dies in den Materialien zum Ausdruck gebracht. Der enge Bezug zum Vorsorgezweck ist mit der Überführung der Regelung in Art. 44 Abs. 1 Bst. c StG nicht verloren gegangen, ist doch in den Erläuterungen zum Steuergesetz 2001 in diesem Zusammenhang von «bestimmten vorsorgeähnlichen Leistungen» die Rede (vgl. E. 5.3 hiavor). Die Frage nach dem Sinn und Zweck der Regelung führt hier zu keinem abweichenden Ergebnis.

**5.5** Somit steht fest, dass bei den Kantons- und Gemeindesteuern Kapitalabfindungen aus einem Arbeitsverhältnis, die nicht wegen Invalidität ausgerichtet werden, nur dann der privilegierten Besteuerung gemäss Art. 44 Abs. 2 und 3 StG unterliegen, wenn sie Vorsorgezwecken dienen. Welche Bedeutung dem Kriterium des vollendeten 55. Altersjahrs in diesem Zusammenhang zukommt, kann offenbleiben (vgl. auch vorne E. 4.1). Jedenfalls reicht das Überschreiten dieser Altersgrenze allein nicht aus, um auf den Vorsorgecharakter einer Leistung zu schliessen. Die hier interessierende Kapitalleistung von 2 Mio. Franken ist gestützt auf eine Jahre zuvor abgeschlossene Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Arbeitgeberin ausbezahlt worden und bezweckte in erster Linie die

Teilhabe am Unternehmensgewinn bzw. diene der Abgeltung seiner jahrelangen Treue zum Unternehmen (vgl. vorne E. 4.3). Ob der ausbezahlten Kapitalleistung bei den gegebenen Umständen zusätzlich noch ein gewisser Vorsorgecharakter zukam, ist fraglich, zumal die in der Vereinbarung erwähnten Vorsorgefälle Tod oder Invalidität nicht eingetreten sind. Ausserdem hatte der Beschwerdeführer kurz vor seinem Ausscheiden aus dem Betrieb im Umfang von Fr. 430'000.-- einen Einkauf in die Vorsorgeeinrichtung getätigt. Jedenfalls sind die Sachumstände mit dem der Regelung von Art. 44 Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 47c aStG zugrunde liegenden Präjudiz nicht vergleichbar (vgl. vorne E. 5.3). Damit ergibt sich, dass auch nach kantonalem Recht die Voraussetzungen für eine Besteuerung zum Vorsorgetarif nicht – auch nicht teilweise – erfüllt sind.

## 6.

Die StRK hat weiter geprüft, ob die Kapitalabfindung allenfalls gestützt auf Art. 43 StG bzw. Art. 37 DBG zum Rentensatz zu besteuern ist (vgl. vorne E. 2.1 auch zum Folgenden; angefochtene Entscheide E. 3). Soweit der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren subsidiär an einer Besteuerung zum Rentensatz festhält (vgl. Beschwerde Rz. 33, 40), kann auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden. Die StRK hat gestützt auf den Wortlaut der Vereinbarung vom 30. Juni 1997 festgestellt, dass mit der Gewinnbeteiligung kein Anspruch auf vergangene periodische Leistungen abgegolten werden sollte. Da der Beschwerdeführer der Ausgestaltung der Leistung als einmalige Auszahlung zugestimmt habe, könne ohnehin nicht von einem Ausbleiben von periodischen Leistungen gesprochen werden, das nicht auf ein Zutun der steuerpflichtigen Person zurückzuführen wäre. Der Beschwerdeführer bringt nichts vor, was diese Würdigung als rechtsfehlerhaft erscheinen liesse. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die dem Beschwerdeführer bei seinem Ausscheiden aus dem Unternehmen ausbezahlte Kapitalleistung von 2 Mio. Franken sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern zum ordentlichen Einkommenstarif zu besteuern ist, da weder die Voraussetzungen für eine Besteuerung zum Vorsorgetarif noch für eine

Besteuerung zum Rentensatz erfüllt sind. Die Beschwerden erweisen sich daher als unbegründet und sind abzuweisen.

## 7.

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

### **Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 7'000.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- dem Beschwerdeführer
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.