

Steuerrekursgericht des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.247

1 ST.2011.327

Entscheid

27. Januar 2012

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichterin Rhea Schircks Denzler und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

1. A,
2. B,
- ,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

vertreten durch Göldi Grimm Meier & Partner Treuhand AG,
Untere Dorfstrasse 14, 8700 Küsnacht,

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

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

betreffend

**Kapitalleistung 2008 (Direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern)
sowie Direkte Bundessteuer 2008 und Staats- und Gemeindesteuern 2008**

hat sich ergeben:

A. Die Ehegatten A und B (nachfolgend der/die Pflichtige bzw. zusammen die Pflichtigen) hatten bis und mit Steuerperiode 2007 ihren Wohnsitz in C. Dort bewohnten sie zusammen mit ihren zwei erwachsenen Kindern ein in ihrem Eigentum stehende Einfamilienhaus. Der 1949 geborene Pflichtige war bei der Bank D AG unselbstständig erwerbstätig und liess sich auf Ende 2007 vorzeitig pensionieren. In der Steuererklärung 2008 gab das Ehepaar an, per 22. Februar 2008 ins Ausland weggezogen zu sein.

Im Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren für die Steuerperiode 2008 untersuchte die Steuerkommissärin die näheren Umstände des Wegzugs der Pflichtigen und die Ausrichtung von Kapitalleistungen aus der beruflichen Vorsorge des Pflichtigen bei der Bank D AG. Zwei solche Leistungen im Gesamtbetrag von Fr. 1'661'500.- waren dem Pflichtigen am 5. März 2008 von der Vorsorgeeinrichtung der Bank ausbezahlt worden, weil er sich vorzeitig hatte pensionieren lassen. Die Auszahlung wurde mit der Quellensteuer erfasst.

In der Folge ging die Steuerkommissärin davon aus, die Pflichtigen hätten ihren Wohnsitz in C in der Steuerperiode 2008 beibehalten und seien hier daher nach wie vor unbeschränkt steuerpflichtig. Auf dieser Grundlage schätzte sie die Pflichtigen am 7. April 2011 für die Steuerperiode 2008 sowohl für die direkte Bundessteuer als auch die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.- ein und setzte das steuerbare Vermögen für letztere Steuer auf Fr. 1'865'000.- (satzbestimmend Fr. 2'296'000.-) fest. Zudem erfasste sie die aus der beruflichen Vorsorge ausgerichteten Kapitalleistungen in der Steuerperiode 2008 separat vom übrigen Einkommen mit einer Jahressteuer gemäss Art. 38 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 37 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG).

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 9. Mai 2011 Einsprache erheben und beantragen, sie in der Steuerperiode 2008 nur bezüglich der hiesigen Liegenschaften zu besteuern und das steuerbare Vermögen demensprechend auf Fr. 811'000.- (satzbestimmend Fr. 2'296'000.-) festzusetzen. Das steuerbare Einkommen blieb unbestrit-

ten. Zudem sei von der Erfassung der Kapitaleistungen mit der Einkommenssteuer abzusehen. Dabei vertraten sie den Standpunkt, sie seien noch vor Auszahlung der Kapitaleistungen nach E, dem Heimatland der Pflichtigen, weggezogen und müssten diese daher hier nicht mehr mit einer Jahressteuer versteuern. Der Quellensteuerabzug auf der Auszahlung müsse genügen. Zudem seien sie hier mit Blick auf das übrige Einkommen nur noch beschränkt, d.h. bezüglich der Liegenschaften, steuerpflichtig. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 11. Oktober 2011 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 10. November 2011 erneuerten die Pflichtigen den Einspracheantrag.

Das kantonale Steueramt schloss am 28. November 2011 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Am 16. Dezember 2011 liessen die Pflichtigen Unterlagen nachreichen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Nach Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) und den damit übereinstimmenden Art. 3 Abs. 1 DBG bzw. § 3 Abs. 1 StG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton haben. Die Steuerpflicht ist unbeschränkt, erstreckt sich jedoch nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland bzw. ausserhalb des Kantons (Art. 6 Abs. DBG, § 5 Abs. 1 StG).

Der steuerrechtliche Wohnsitz einer nicht selbstständig erwerbenden Person liegt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (BGE 123 I 289 E. 2 S. 293 f. mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Dies beurteilt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, die diese Interes-

sen erkennen lassen, und nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person; die formellen Kriterien der Anmeldung und Abmeldung, Niederlassungsbewilligung, Hinterlegung der Schriften oder der Ausübung der politischen Rechte bilden nur dann Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht.

Die Absicht, am fraglichen Domizil zu verbleiben, muss in konkreten, nach aussen sichtbaren Vorkehrungen erkennbar sein. Dabei lassen etwa der Kauf eines Hauses, die Anschaffung von Möbeln für eine Mietwohnung, die Aufgabe der Beziehungen zum bisherigen Wohnort usw. Rückschlüsse auf den entsprechenden inneren Willen zu (RB 1984 Nr. 27 f. = StE 1984 B 11.1 Nr. 3).

Bei gleichzeitigen Beziehungen zu mehreren Orten ist zu prüfen, welche stärker sind. Dabei fallen namentlich die persönlichen Verhältnisse, der Zweck des betreffenden Aufenthalts und die Wohnverhältnisse an den fraglichen Orten ins Gewicht. Wohnort ist letztlich der Ort, zu dem gesamthaft die engsten Beziehungen gegeben sind; die übrigen Orte sind Aufenthaltsorte, die unter Umständen eine sekundäre Steuerpflicht zu begründen vermögen (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 1. Band, 1961, § 3 N 7).

b) Nach § 132 Abs. 1 StG haben die Steuerbehörden mit dem Steuerpflichtigen die für die vollständige und gerechte Besteuerung massgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei haben die Steuerbehörden die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen, der Steuerpflichtige hingegen jene Umstände, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (RB 1987 Nr. 35). Zu den vom Fiskus nachzuweisenden Tatsachen gehören namentlich diejenigen, welche die Steuerpflicht als solche begründen. Mithin obliegt es ihm, den Wohnsitz einer Person darzutun und nachzuweisen. Dies gilt auch dann, wenn sich der steuerrechtliche Wohnsitz – wie vorliegend – bis anhin im Kanton Zürich befand und streitig ist, ob er aufgegeben worden ist bzw. sich an einen ausserkantonalen Ort verlagert habe (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 3 N 84 mit Hinweisen). Erscheint der von der Behörde angenommene Wohnsitz als sehr wahrscheinlich, genügt dies aber in der Regel als Hauptbeweis und ist es alsdann Sache dieser Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Lebensmittelpunkt in einer anderen Gemeinde bzw. in einem andern Staat zu erbringen. Die Steuerbehörde darf zudem voraussetzen, der Steuerpflichtige

bringe ihn steuerlich entlastende Umstände von sich aus vor. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung hat angesichts der in § 135 StG verankerten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen diejenige Partei die in Betracht fallenden Beweismittel zu nennen, der dies am ehesten möglich ist. Dabei können keine abstrakten Beweisregeln aufgestellt werden; vielmehr ist auf den Einzelfall abzustellen. In diesem Sinn hat derjenige, welcher die Aufgabe seines zürcherischen Wohnsitzes behauptet, von sich aus darzutun und nachzuweisen, dass und in welcher Art sich sein Lebensmittelpunkt vom Kanton Zürich wegverschoben hat (StRK IV, 21. Oktober 1987, R 648-650/1987).

2. a) Die Pflichtigen haben in der Vergangenheit in C in ihrem Einfamilienhaus gewohnt, einem freistehenden Objekt mit 8 ½ Zimmern (T-act. 11/4, 11/5 und 32/1). Daneben sind sie auch noch Eigentümer von zwei Ferienhäusern in den schweizerischen Gemeinden F und G. Sie behaupten, nach der vorzeitigen Pensionierung des Pflichtigen per 21. Februar 2008 nach E, dem Heimatland der Pflichtigen, weggezogen zu sein. Sie blieben jedoch gleichwohl Eigentümer ihrer Liegenschaften. Sie wenden diesbezüglich ein, ihre beiden erwachsenen Kinder nutzten nun das Einfamilienhaus in C (allein), ebenso wie die zwei Ferienhäuser in F und G. Indessen haben sie sich mit der vollumfänglichen Beibehaltung ihres hiesigen, aus drei Objekten bestehenden Liegenschaftenbestands die jederzeitige, problemlose und schnelle Rückkehr in die Schweiz offen gehalten. Dies gilt umso mehr, als sie gemäss ihren Angaben keinerlei Mobilien nach E zügeln und somit in der Schweiz über weiterhin mit ihren Möbeln voll ausgestattete Liegenschaften verfügten (T-act. 27/2 S. 2). Ein Umzug in Form einer "eigentlichen Verschiebung" von Wohnungseinrichtung und Hausrat stellte aber aufgrund des Alters der Pflichtigen gemäss Rechtsprechung ein wesentliches Indiz für die Wohnsitzverlegung dar (vgl. VGr, 14. Dezember 2011, SB.2011.00064). Zudem benutzten die Pflichtigen ihre Liegenschaften im Jahr 2008 auch weiterhin selber, indem sich der Pflichtige hier wegen diverser ärztlicher Nachkontrollen aufgehalten hat (R-act. 2 S. 1).

Nach ihrem eigenen Bekunden wickelten sie sodann praktisch den gesamten Bank- und Postverkehr nach wie vor über die Schweiz ab (T-act. 37/5). Ihre Kinder waren zudem zwar bereits erwachsen, wohnten jedoch weiterhin in den hiesigen Liegenschaften der Pflichtigen, sodass Letzteren hier ein wesentlicher familiärer Anknüpfungspunkt erhalten blieb.

b) Damit liegen aber genügend Indizien vor, um die Annahme zu rechtfertigen, die Pflichtigen hätten ihren Wohnsitz auch im Jahr 2008 weiterhin in C gehabt. Der von der Steuerbehörde zu erbringende Hauptbeweis für die Existenz des hiesigen Wohnsitzes gilt demnach als erbracht. Es liegt in der Folge an den Pflichtigen, den Gegenbeweis für die behauptete Wohnsitzverlegung nach E zu leisten.

3. a) In E verfügen die Pflichtigen nicht über ein eigenes Wohnobjekt, sondern halten sich im Haus der Mutter der Pflichtigen auf (T-act. 27/30 und 27/35). Wie sich ihre dortigen Wohnverhältnisse im Einzelnen gestalten, liegt mangels diesbezüglicher Sachverhaltsdarstellung ihrerseits im Dunklen. Auch ist nicht einmal erstellt, ob sie eigene Möbel angeschafft haben, wie sie noch im Einschätzungsverfahren behaupteten, aber nicht ansatzweise – z.B. mit Einkaufsquittungen – nachwiesen (T-act. 27/2). Weiter lässt sich aus den nach Beschwerde-/Rekurserhebung eingereichten Gas- und Telefonrechnungen aus dem Jahr 2008 (R-act. 13/2 und 13/3) nichts zu ihren Gunsten ableiten, da die Rechnungen auf die Mutter der Pflichtigen lauten und daher über allfällig von ihnen selber verursachte Kosten nichts auszusagen vermögen. Unter diesen Umständen steht in keiner Art und Weise fest, ob und wie sie sich in E zu Wohnzwecken tatsächlich eingerichtet haben.

b) Fraglich ist sodann, ob sich die Pflichtigen im Jahr 2008 mehr als nur kurz in E aufgehalten haben. Ihre Kreditkartenauszüge für dieses Jahr (T-act. 27/3 - 27/29) weisen nämlich bei einer Vielzahl von Belastungen für den Pflichtigen keine einzige in E getätigte Zahlung und bei der Pflichtigen nur solche Zahlungen aus der Zeit vom 14. Juli bis 18. August 2008 aus. Bei den andern, über das ganze Jahr verteilten Belastungen sind Zahlungsorte in der Schweiz (u.a. auch in C und Umgebung sowie in Zürich), in mehreren europäischen Ländern, Israel und den USA aufgeführt. Die in Aussicht gestellten Bankauszüge eines Kontos in E (vgl. R-act. 2 S. 2) haben die Pflichtigen demgegenüber bis heute nicht eingereicht. Auch haben sie ihre Behauptung in Beschwerde und Rekurs, die Kinder hätten die Kreditkarten mitbenützt, nicht nachgewiesen. Bei einer dergestalt nur für einen Monat dokumentierten Aufenthaltsdauer in E, welche zudem nur die Pflichtige allein betrifft, und aufgrund der anzunehmenden vielfältigen Reisetätigkeit in die angeführten Länder verbietet sich die Annahme, der Lebensmittelpunkt der Ehegatten habe sich im Jahr 2008 in E befunden.

c) Die Pflichtigen wollen im Jahr 2008 verschiedene Male nach E und zurück in die Schweiz geflogen sein. Für den Kauf der entsprechenden Tickets verweisen sie auf die genannten Kreditkartenauszüge. Darin sind jedoch nur Belastungen für nicht näher spezifizierte Rechnungen von Reisebüros, Fluggesellschaften und Buchungen übers Internet (Ebookers.com) angegeben, ohne dass der jeweilige Flug selber bzw. der Zielort vermerkt ist. Dies trifft insbesondere auch auf die von den Pflichtigen hervorgehobenen 29 Buchungen im Juni 2008 bei der Continental Airlines zu, abgesehen davon, dass bei diesen Buchungen als Zahlungsort stets Huston/USA aufgeführt ist (T-act. 27/9 - 27/11). Die mit Beschwerde/Rekurs eingereichte Bestätigung von H vom 9. November 2011, welche bei der Continental Airlines arbeiten soll (R-act. 3/3), hilft nicht weiter, da in dieser Bestätigung die von der Pflichtigen gewählten Reisen und Reisedaten ebenfalls nicht aufgeführt sind. Demnach haben die Pflichtigen damit höchstens eine im Jahr 2008 erfolgte rege Reisetätigkeit offen gelegt, nicht jedoch, dass diese auch E umfasste. In der Besprechung mit der Steuerkommissarin am 28. September 2011 haben sie hierzu übereinstimmend vorgebracht, ihre Ferien 2008 in Israel/Jordanien und den USA (Miami) verbracht zu haben (T-act. 42/1).

d) In der Einsprache legten die Pflichtigen das Schwergewicht der Begründung für die Wohnsitznahme in E noch darauf, dass sie 2008 dort ein schweizerisches Kultur und Ausbildungszentrum gegründet und mit erheblichen finanziellen Mitteln aufgebaut hätten (T-act. 37/4 - 37/5). Indessen datieren die diesbezüglich vorgelegten, grösstenteils in spanischer Sprache gehaltenen Unterlagen allesamt aus dem Jahr 2009 oder später und dokumentieren überwiegend nur Vorgänge aus dieser Zeit (T-act. 37/11 – 37/50). Hinsichtlich von bereits im vorliegend streitbetroffenen Jahr 2008 verrichteten (Vor-)Arbeiten führten sie bloss aus, dass das Institut bzw. die Schule im August 2009 eröffnet worden sei und sie davor während rund einem Jahr intensive Verhandlungen mit den zuständigen Behörden geführt hätten (T-act. 37/4). Als entsprechendes Beweismittel lässt sich zwar ein Schreiben der Schule vom 4. Mai 2011 (T-act. 37/50) heranziehen, jedoch ist daraus nicht ersichtlich, wie sich die Gründungsaktivitäten im Einzelnen gestalteten, welchen zeitlichen Umfang sie aufwiesen und – vor allem – wie oft die Pflichtigen dabei im Jahr 2008 "vor Ort" zu sein hatten. Die Behauptung, wonach die Schule bereits 2008 gegründet worden sei, findet in den Akten keine Stütze. Bei der nur auszugsweise eingereichten Abschrift der Gründungsurkunde fehlt insbesondere das Deckblatt mit dem Datum. Die definitive Bewilligung zur Errichtung der Schule stammt vom 13. August 2009 (vgl. T-act. 37/30 unten sowie 37/31)

Abgesehen davon vermögen die Pflichtigen für 2008 – wie erwähnt – nur eine einmonatige Aufenthaltsdauer in E zu dokumentieren, die zudem nur die Pflichtige allein betrifft. Eine Wohnsitznahme in E im Jahr 2008 lässt sich damit nicht begründen.

e) Ein Nachweis für eine Wohnsitzbegründung in E schon im Jahr 2008 kann weiter auch nicht in der Rechnung des Touring Clubs der Schweiz vom 1. Dezember 2008 für "ETI Europa" (T-act. 27/36) erblickt werden – diese Rechnung konnte nach Angaben der Pflichtigen wegen Auslandwohnsitz nicht bezahlt werden – , handelt es sich dabei doch um die Rechnung für das Jahr 2009. Gleiches gilt auch bezüglich einer Krankenversicherung der Pflichtigen in E, da die diesbezüglichen Versicherungsaussweise vom 6. November 2009 datieren (T-act. 37/52).

f) Der Pflichtige war sodann gemäss entsprechender Bestätigung vom 5. Mai 2011 ständiger und unentgeltlicher Berater der I S.A., und zwar seit März 2008 (T-act. 37/51). Die Pflichtigen hielten in der Einsprache dafür, dieses Engagement sei mit erheblichem Zeitaufwand verbunden und könne bei einem Schweizer Wohnsitz nicht ausgeübt werden. Die Gründe für letztere Behauptung gaben sie jedoch nicht an. Zudem haben sie einen Aufenthalt des Pflichtigen im Jahr 2008 ohnehin nicht nachgewiesen. Die Beratertätigkeit im Jahr 2008 liefert daher keinen Anhaltspunkt für die zeitgleiche Wohnsitznahme in E. Nur am Rande ist anzumerken, dass die Bestätigung vom 5. Mai 2011 wohl aus reiner Gefälligkeit ausgestellt wurde, zumal der unterzeichnende Verwaltungsrat denselben Familiennamen trägt wie der Pflichtige.

g) Nicht weiter hilft den Pflichtigen unter diesen Umständen demnach die Abmeldung in C per 21. Februar 2008, die Staatsangehörigkeits-/Immatrikulationsbestätigung der Schweizerischen Botschaft in E vom 24. März 2010, wonach der Pflichtige seit 3. März 2008 an der Adresse der Schwiegermutter in E wohnhaft ist (T-act. 13/2), und die Bewilligung der Immigrationsbehörde von E vom 16. Dezember 2009 über den Aufenthalt des Pflichtigen in E als Rentner (T-act. 27/32 – 27/34). Wie bereits erwähnt stellen An-/Abmeldung, Niederlassungsbewilligung etc. nur dann Indizien für den steuerrechtlichen Wohnsitz dar, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht. Diese Voraussetzungen sind bei den Pflichtigen nach dem bisher Ausgeführten für das Jahr 2008 nicht erfüllt. Im Übrigen wurde die Aufenthaltsbewilligung für den Pflichtigen als Rentner ohnehin erst am 16. Januar 2009 ausgestellt. Der in diesem Zusammenhang angebrachte Hinweis der Pflichtigen in der Einsprache, die Mühlen der privaten und staatlichen Institutionen in E – wenn überhaupt – erfahrungs-

gemäss nur langsam, erweist sich als zu pauschal und zudem als wenig stichhaltig, kann eine Aufenthaltsbewilligung doch auch rückwirkend ausgestellt werden.

h) Zusammenfassend ergibt sich damit, dass den Pflichtigen der Gegenbeweis nicht gelungen ist, ihr Lebensmittelpunkt habe sich ab Februar/März 2008 in E befunden. Zwar verfügten sie in diesem Land ohne Zweifel über mehrere Kontakte und Anknüpfungspunkte und ist E das Heimatland der Pflichtigen, wo überdies ihre Mutter wohnt. Jedoch lässt dies allein den Schluss, ihr Lebensmittelpunkt habe sich im hier streitbetroffenen Jahr 2008 in dieses Land verschoben, mangels Nachweises der dortigen Aufenthalte (Pflichtiger) bzw. eines längeren Aufenthalts (Pflichtige) und der Existenz einer eigenen Wohnstätte samt eigener Einrichtung nicht zu. Vielmehr überwiegen noch immer die Bezugspunkte zu C bzw. zur Schweiz, wo sie weiterhin Eigentümer ihrer voll eingerichteten Liegenschaften sind, die sie sich uneingeschränkt zu Wohnzwecken zur Verfügung hielten und in denen sie bei den hiesigen Aufenthalten auch tatsächlich wohnten. Zudem bildeten die Liegenschaften auch die Wohnstätte ihrer Kinder, sodass sie hier den engeren familiären Anknüpfungspunkt als in E hatten.

Demnach bleiben die Pflichtigen in der Steuerperiode 2008 in C aufgrund ihres hiesigen Wohnsitzes kraft Art. 3 Abs. 1 DBG bzw. § 3 Abs. 1 StG weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig.

4. a) Zu prüfen bleibt, ob diesem Ergebnis allenfalls die Bestimmungen des Abkommens zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung des Staates E zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-E) entgegenstehen.

b) Vorab ist festzuhalten, dass das Abkommen nur für die Einkommenssteuer gilt (Art. 2 DBA-E), sodass eine allfällige Doppelbesteuerung beim Vermögen von den Pflichtigen hinzunehmen wäre.

Das Abkommen ist sodann (hinsichtlich der Einkommenssteuer) auf Personen anwendbar, die in einem Vertragsstaat ansässig sind (Art. 1 DBA-E). Darunter sind Personen zu verstehen, die nach dem Recht dieses Staats dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Orts der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig sind (Art. 4 Abs. 1 DBA-E). Mit andern Worten be-

stimmt sich die Steuerpflicht einer Person in einem Vertragsstaat nach dessen eigenem Recht.

Ist damit aber vorliegend die unbeschränkte Steuerpflicht der Pflichtigen nach dem innerstaatlichen Recht (StHG/DBG bzw. StG) – wie dargelegt – gegeben, ist sie es auch nach dem DBA-E.

c) Demnach bleibt es auch unter Berücksichtigung des DBA-E bei der Feststellung, dass die Pflichtigen in der Steuerperiode 2008 in C weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig waren.

5. a) aa) Dem Pflichtigen wurden von den Vorsorgeeinrichtungen der Bank D AG am 5. März 2008 zwei Kapitalleistungen von Fr. 1'449'393.- und Fr. 201'477.60 ausgerichtet, wobei die Auszahlung um eine Zinskomponente von Fr. 9'360.65 bzw. Fr. 1'301.20 erhöht und um einen auf dem Gesamtbetrag vorgenommenen Quellensteuerabzug von Fr. 121'014.- bzw. Fr. 15'047.- gekürzt wurde (T-act. 17/2). Daraus resultierten die ausbezahlten Beträge von Fr. 1'337'739.65 und Fr. 187'731.80 (T-act. 15/2).

Die Vorinstanz unterwarf die Kapitalleistungen zusammen mit dem Zins, d.h. im Umfang von Fr. 1'458'753.65 und Fr. 202'778.80, total (abgerundet) Fr. 1'661'500.-, der Einkommenssteuer, gesondert vom übrigen Einkommen und mit einer vollen Jahressteuer.

bb) Nach dem Gesagten sind die Pflichtigen in der Steuerperiode 2008 in C unbeschränkt steuerpflichtig. Als Folge davon haben sie diese Kapitalleistungen in der Steuerperiode 2008 als Einkommen zu versteuern (Art. 22 Abs. 1 DBG und § 22 Abs. 1 StG). Die Besteuerung erfolgt dabei gesondert vom übrigen Einkommen und mit einer vollen Jahressteuer (Art. 38 Abs. 1 DBG und § 37 Abs. 1 StG). Diesen Anforderungen entsprechen die angefochtenen Einspracheentscheide (T-act. 43/1 und 44/1) grundsätzlich.

cc) In betraglicher Hinsicht hat die Vorinstanz die bei der Auszahlung von den Vorsorgeeinrichtungen abgezogene Quellensteuer von Fr. 121'014.- bzw. Fr. 15'047.- zu Recht nicht von der Besteuerung ausgenommen, da die Quellensteuer erst vom

Steuerbetrag in Abzug zu bringen ist, der sich aufgrund der vorliegend streitigen, separaten (ordentlichen) Jahressteuer ergibt.

dd) Nicht zu folgen ist der Vorinstanz dagegen bei der Besteuerung des Zinses auf der Kapitalleistung von Fr. 9'360.65 bzw. Fr. 1'301.20, da es sich beim Zins um Vermögensertrag und nicht um einen Teil der gesondert zu versteuernden Kapitalleistungen handelt. Die Besteuerung nach Art. 38 Abs. 1 DBG bzw. § 37 Abs. 1 StG ist daher auf die effektiven Kapitalleistungen von Fr. 1'449'393.- bzw. Fr. 201'477.60. total Fr. 1'650'870.60 bzw. abgerundet Fr. 1'650'800.- zu beschränken (zur Frage des Zeitpunkts des Zufließens der Kapitalleistungen in der Steuerperiode 2008 vgl. nachstehend E. 6.b – c).

b) Als weitere Folge des 2008 fortbestehenden hiesigen Wohnsitzes bleiben die Pflichtigen in C für die ganze Steuerperiode 2008 auch für das übrige Einkommen und das Vermögen unbeschränkt steuerpflichtig. Die entsprechenden Steuerfaktoren mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'865'000.- (satzbestimmend Fr. 2'296'000.-) sind zwar nicht streitig, beim steuerbaren Einkommen ist jedoch der bei der separaten Besteuerung der Kapitalleistungen nicht einzubeziehende Zinsertrag von zusammen Fr. 10'661.85 zu berücksichtigen. Dies führt bei der direkten Bundessteuer zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 10'690.- (T-act. 33/4) bzw. abgerundet Fr. 10'600.- und bei den Staats- und Gemeindesteuern zu einem solchen von Fr. 4'200.- (satzbestimmend Fr. 9'700.-, R-act. 15). Daraus resultieren allerdings aufgrund der anzuwendenden Tarifstruktur (vgl. Art. 214 Abs. 2 DBG und § 35 Abs. 2 StG) keine höheren Steuerbeträge. Das steuerbare Vermögen bleibt unverändert.

6. a) Selbst wenn – ungeachtet der obigen Erwägungen – von einer Wohnsitzverlegung der Pflichtigen in der Steuerperiode 2008 nach E ausgegangen würde, änderte sich aus folgenden Gründen nichts:

aa) Die Pflichtigen haben sich in C per 21. Februar 2008 abgemeldet. Damit wären sie zumindest bis zu diesem Zeitpunkt hier ohnehin noch unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 8 Abs. 2 DBG, § 10 Abs. 2 StG).

bb) Die Steuerpflicht umfasste diesfalls aber auch die separat zu besteuern- den Kapitalleistungen, sofern Letztere noch bis zum Wegzug als zugeflossen gelten. Vorsorgeleistungen, die an Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz ausgerichtet werden, unterliegen dagegen nach Art. 95 f. DBG bzw. § 98 f. StG nur der Besteuerung an der Quelle. Für die Pflichtigen bliebe es daher bei der Quellenbesteuerung der Kapitalleistungen, wenn ihnen diese erst nach dem Wegzug nach E zugeflossen wären.

Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts fliessen dem Arbeitnehmer Kapitalleistungen aus der beruflichen Vorsorge im (vorliegend zu beurteilenden) Fall eines vorzeitigen Altersrücktritts mit der rechtlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu, da der Anspruch auf die Altersleistungen in diesem Zeitpunkt entsteht und fällig wird. Eine allenfalls vorzeitige Auszahlung der Kapitalleistung ändert daran nichts (BGr, 14. Dezember 2007 = StE 2008 B 21.2 Nr. 25), ebenso wenig eine nachträgliche Auszahlung.

cc) Der folgende, in den Einspracheentscheiden dargelegte Sachverhalt ist nicht streitig: Der Pflichtige liess sich von der Arbeitgeberin, der Bank D AG, per 31. Dezember 2007 vorzeitig pensionieren und stellte bei der Vorsorgeeinrichtung im September 2007 ein Begehren um Auszahlung der Altersleistungen in Form einer Kapitalzahlung. Im November 2007 erlitt er auf seiner letzten Geschäftsreise einen Unfall, welcher eine anschliessende Rehabilitation mit sich brachte. Während dieser Zeit war die Auszahlung des Pensionskassenguthabens blockiert, da seitens der Vorsorgeeinrichtung die Pensionierungsfähigkeit des Pflichtigen aufgrund der bestehenden Arbeitsunfähigkeit abgeklärt werden musste. Im Februar 2008 wurden diese Abklärungen abgeschlossen mit dem Resultat, dass der Pflichtige ab 1. Januar 2008 vollumfänglich arbeitsfähig war. Der vorzeitigen Pensionierung per 31. Dezember 2007 stand daher nichts mehr im Weg. Mit Valuta vom 5. März 2008 erfolgte dann die Auszahlung der Pensionskassenguthaben.

Daraus ergibt sich ohne weiteres, dass das Arbeitsverhältnis des Pflichtigen bei der Bank D AG rechtlich betrachtet per 31. Dezember 2007 beendet wurde, entsprechend dem Eintritt des Vorsorgefalls der vorzeitigen Pensionierung auf dieses Datum hin. Zwar stand die Arbeits-/Pensionierungsfähigkeit erst nach Verstreichen des in Aussicht genommenen Termins der vorzeitigen Pensionierung fest, Letztere wurde von den Arbeitsvertragsparteien jedoch gleichwohl auf den 31. Dezember 2007 hin festge-

setzt. Dementsprechend bezeichnete die Vorsorgeeinrichtung der Bank D AG in ihrem Schreiben an den Pflichtigen vom 28. Februar 2008 als Zeitpunkt der vorzeitigen Pensionierung den 31. Dezember 2007, nahm die Auszahlung mit Wirkung auf dieses Datum vor ("Kapitalbezug per 31.12.2007") und schrieb dem Pflichtigen vom 3. Januar 2008 bis zur Auszahlung am 5. März 2008 auf den Kapitaleistungen einen Zins gut (T-act. 17/2). Ein Zins ab 3. Januar 2008 wäre bei späterer Fälligkeit nicht geschuldet gewesen.

Damit flossen dem Pflichtigen die zur Hauptsache streitigen Kapitalzahlungen aber noch vor der Abmeldung in C vom 21. Februar 2008 zu, weil das Arbeitsverhältnis in diesem Zeitpunkt bereits beendet war. Die spätere Auszahlung am 5. März 2008 ändert daran nichts. Deren (separate) Besteuerung gemäss Art. 37 Abs. 1 DBG bzw. § 38 Abs. 1 StG erwiese sich demnach selbst dann als rechtmässig, wenn die Pflichtigen ihren Wohnsitz per 21. Februar 2008 nach E verlegt hätten.

b) Zu prüfen bleibt der genaue Zeitpunkt des Zufließens der Kapitaleistungen.

Werden Kapitaleistungen aus der beruflichen Vorsorge zufolge Erreichens des (ordentlichen oder vorzeitigen) Pensionierungsalters ausgerichtet, tritt deren Fälligkeit gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung – wie erwähnt – mit der rechtlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses ein und ist auf dieses Datum hin ihre Besteuerung vorzunehmen. Der genaue Besteuerungszeitpunkt steht dabei jedoch noch nicht fest, kommen doch zwei Termine in Frage, nämlich derjenige des letzten Arbeitstages oder der darauf folgende Tag. Vorliegend hätte dies zur Folge, dass die Besteuerung in unterschiedliche Steuerperioden fiele, entweder in die Steuerperiode 2007 mit dem letzten Arbeitstag (31. Dezember 2007) oder in die streitbetroffene Folgeperiode mit dem nächsten Tag (1. Januar 2008).

Das Bundesgericht hat diese in Lehre und Rechtsprechung kontroverse Frage so entschieden, dass es die Fälligkeit auf den dem letzten Arbeitstag folgenden Tag festsetzt (Urteil vom 3. März 2000 = StE 2001 A 24.35 Nr. 2 = StR 2000, 505, bestätigt mit Urteilen vom 14. Dezember 2007, 2C_179/2007, www.bger.ch, und 20. Oktober 2009 = StE 2010 B 21.2 Nr. 26). Gleichzeitig hat es erkannt, dass an dieser Fälligkeit auch eine reglementarische Bestimmung der Vorsorgeeinrichtung, wonach der Anspruch auf Altersleistungen "mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit entstehe", nichts zu ändern vermöge. Dem steht allerdings die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts

des Kantons Zürich und anderer Kantone (z.B. Aargau) entgegen, welche die Fälligkeit am letzten Arbeitstag annehmen (VGr ZH, 19. April 2000 = StE 2001 B 21.2 Nr. 13). Das Steuerrekursgericht schliesst sich aus Gründen der Steuerharmonisierung der Meinung des obersten Gerichts an.

Der Pflichtige wurde auf den 31. Dezember 2007 vorzeitig pensioniert. Dies war gleichzeitig auch sein letzter Arbeitstag. Die fraglichen Kapitalleistungen sind ihm daher am nächsten Tag, 1. Januar 2008, zugeflossen, und zwar unabhängig davon, dass der Kapitalbezug von der Vorsorgeeinrichtung als "per 31. Dezember 2007" erfolgt betrachtet wurde. Mithin hat das kantonale Steueramt die Leistungen zu Recht in der Steuerperiode 2008 besteuert.

7. Diese Erwägungen führen hinsichtlich der Veranlagung/Einschätzung zur Abweisung der Rechtsmittel (Höhereinschätzung) und hinsichtlich der Kapitalleistung zu deren teilweisen Guttheissung.

Trotz diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten vollständig den Pflichtigen aufzuerlegen, da sie nur unwesentlich obsiegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird hinsichtlich der Veranlagung abgewiesen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2008, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 10'600.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG, Verheiratetentarif).

Die Beschwerde wird hinsichtlich der Kapitalleistung teilweise gutgeheissen. Die in der Steuerperiode 2008 gemäss Art. 38 Abs. 1 DBG steuerbare Kapitalleistung wird festgesetzt auf Fr. 1'650'800.- (Berechnung der Steuer zu einem Fünftel des Tarifs gemäss Art. 36 Abs. 2 DBG, Verheiratetentarif).

2. Der Rekurs wird hinsichtlich der Einschätzung abgewiesen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif):

Steuerperiode		Einkommen	Vermögen
		Fr.	Fr.
2008	steuerbar	4'200.-	1'865'000.-
	satzbestimmend	9'700.-	2'296'000.-.

Der Rekurs wird hinsichtlich der Kapitalleistung teilweise gutgeheissen. Die in der Steuerperiode 2008 gemäss § 37 Abs. 1 StG steuerbare Kapitalleistung wird festgesetzt auf Fr. 1'650'800.-, entsprechend einer jährlichen Leistung von Fr. 165'000.- (einfache Staatssteuer mindestens 2%; Tarif gemäss § 35 Abs. 2 StG, Verheiratetentarif).

[...]