



Entscheid

21. März 2016

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsidentin Micheline Roth, Steuerrichter Marcus Thalmann, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

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

vertreten durch C,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2013 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2013

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) erhielt von der D AG vom 1. Januar 2013 bis 2. Mai 2013 einen Bruttolohn von total Fr. 65'268.- und vom 3. Mai 2013 bis 31. Dezember 2013 von der E AG einen solchen von Fr. 346'901.65. Letzterer enthielt eine "Abfindung (Restruc.)" in Höhe von Fr. 230'000.-, welche dem Pflichtigen in Zusammenhang mit der Auflösung seines Arbeitsverhältnisses ausbezahlt worden ist. Der Pflichtige wurde zusammen mit B (nachfolgend die Pflichtigen) vom kantonalen Steueramt am 2. April 2015 bzw. 5. Mai 2015 deklarationsgemäss mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 306'300.- (direkte Bundessteuer 2013) bzw. Fr. 299'000.- (Staats- und Gemeindesteuern 2013) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 81'000.- veranlagt bzw. eingeschätzt.

B. Am 4. Juni 2015 erhoben die Pflichtigen Einsprache und stellten die Anträge, die Kapitalleistung von Fr. 230'000.- sei als Vorsorgeleistung anzuerkennen und separat zu besteuern. Eventualiter beantragten sie, die Kapitalleistung in Abhängigkeit von der Dauer des Arbeitsverhältnisses zum Satz einer jährlichen Leistung zu besteuern; subeventualiter diese als Ergänzungseinkommen bis zum ordentlichen Rentenalter von 65 Jahren zum Satz einer jährlichen Leistung zu besteuern.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 10. August 2015 ab. Die Voraussetzungen für eine separate Besteuerung der Kapitalleistung gemäss Art. 37 und 38 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. §§ 36 und 37 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) seien nicht erfüllt. Es handle sich bei der Kapitalleistung um eine Abgangsentschädigung in Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Aufgrund der Akten ergebe sich nicht, dass es sich um eine Vorsorgeleistung gehandelt habe.

C. Mit Beschwerde/Rekurs vom 7. September 2015 stellten die Pflichtigen den Antrag, die Kapitalleistung von Fr. 230'000.- als Vorsorgeleistung anzuerkennen und diese separat zu besteuern. Eventualiter sei die Kapitalleistung als Ergänzungseinkommen bis zum ordentlichen Rentenalter von 65 Jahren zum Satz einer jährlichen Leistung zu besteuern. Des Weiteren verlangten sie eine Parteientschädigung.

Das kantonale Steueramt schloss am 21. September 2015 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) führte in ihrer Stellungnahme aus, dass die Voraussetzungen zur Anerkennung der Kapitalabfindung als Vorsorgeleistung nicht erfüllt seien, sodass die Beschwerde abzuweisen sei.

In der Replik und der Duplik hielten die Parteien an ihren Rechtsauffassungen fest. Am 7. Dezember 2015 äusserten sich die Pflichtigen nochmals.

Mit Auflage vom 29. Januar 2016 forderte das Steuerrekursgericht die Pflichtigen auf, diverse Unterlagen einzureichen, was am 5. Februar 2016 erfolgte. Das kantonale Steueramt nahm dazu nicht mehr Stellung.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 StG sind alle Einkünfte aus einem privat- oder öffentlichrechtlichen Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile steuerbar. Dazu gehören auch Kapitalabfindungen aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung oder gleichartige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers, die nach Art. 38 DBG bzw. § 37 StG zu besteuern sind (Art. 17 Abs. 2 DBG bzw. § 17 Abs. 2 StG). Die genannten Bestimmungen sehen für solche Kapitalleistungen insoweit eine Privilegierung vor, als diese separat zum Steuersatz besteuert werden, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen eine jährliche Leistung von einem Fünftel (direkte Bundessteuer) bzw. einem Zehntel (Staats- und Gemeindesteuern) der Kapitaleistung ausgerichtet würde. Dabei beträgt die einfache Staatssteuer jedoch mindestens 2% und es wird stets eine volle Jahressteuer erhoben. Ebenfalls privilegiert besteuert werden unter Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG fallende Kapitalzahlungen, welche wiederkehrende Leistungen abgelten; diesfalls wird die Einkommenssteuer gemäss Art. 37 DBG bzw. § 36 StG unter Berücksichtigung der übri-

gen Einkünfte zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet worden wäre. Soweit keine Privilegierung Platz greift, richtet sich die Besteuerung ordentlicher Einkünfte im Sinn von Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG in tariflicher Hinsicht nach Art. 36 DBG bzw. § 35 StG.

b) Zur Abgrenzung der verschiedenen Besteuerungsvarianten hat die ESTV am 3. Oktober 2002 ein Kreisschreiben verfasst (Kreisschreiben Nr. 1, Direkte Bundessteuer Steuerperiode 2003 über die Abgangsentschädigung resp. Kapitalabfindung des Arbeitgebers, ASA 71, 532, nachfolgend ESTV-Kreisschreiben), welches vom kantonalen Steueramt auch im Bereich der Staats- Gemeindesteuern beachtet wird. Wenn diesem Kreisschreiben auch keine rechtsverbindliche Wirkung zukommt, so ist es doch als Auslegungshilfe dienlich.

c) Wurden Abgangsentschädigungen früher gemäss Art. 339b OR vor allem älteren langjährigen Mitarbeitern entrichtet, um ihnen eine minimale Altersvorsorge zu gewährleisten, werden diese heute auch Arbeitnehmern und insbesondere Führungskräften mit bereits guter Altersvorsorge ausbezahlt. Dabei können die vom Arbeitgeber bei vorzeitiger Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausgerichteten Abgangsentschädigungen verschiedene Gründe haben, z.B. "Schmerzensgeld" für die Entlassung, Treueprämie für langjährige Dienstverhältnisse, "Risikoprämie" für die persönliche Sicherheit und berufliche Zukunft, Entgelt für erbrachte Arbeitsleistungen, Vorruhestandsregelungen, d.h. Ausgleich allfällig entstehender Lücken oder langfristiger Einbussen in der beruflichen Vorsorge usw. Oft handelt es sich um pauschale Abfindungssummen, deren Zweckbestimmung unklar und gegebenenfalls näher zu untersuchen ist (ESTV-Kreisschreiben Ziff. 1).

d) Je nachdem, was der Arbeitgeber mit der Kapitalabfindung bezweckt hat, sind nach Massgabe der oben stehenden gesetzlichen Auslegeordnung folgende Besteuerungslösungen in Betracht zu ziehen: Soweit Abfindungen normalen Einkommenscharakter haben (z.B. Schmerzensgeld für die Entlassung ["golden handshake"] oder Treueprämie für ein langjähriges Dienstverhältnis), kommt es als Regelfall zur ordentlichen Besteuerung gemäss Art. 17 Abs. 1 i.V.m. Art. 36 DBG bzw. § 17 Abs. 1 i.V.m. § 35 StG. Liegt im Sinn eines Sonderfalls in einer solchen Abfindung ein Ersatz für vergangene oder zukünftige wiederkehrende Leistungen, erfolgt die privilegierte Besteuerung von ordentlichem Einkommen zum Rentensatz (Art. 17 Abs. 1 DBG i.V.m.

Art. 37 DBG bzw. § 17 Abs. 1 i.V.m. § 36 StG). Hat eine dem ausscheidenden Arbeitnehmer ausbezahlte Abfindung Vorsorgecharakter, ist die Besteuerung im Sinn eines weiteren Sonderfalls nach Massgabe von Art. 17 Abs. 2 i.V.m. Art. 38 DBG bzw. § 17 Abs. 2 StG i.V.m. § 37 StG privilegiert vorzunehmen.

e) Die privilegierte Besteuerung gemäss Art. 17 Abs. 2 i.V.m. Art. 38 DBG bzw. § 17 Abs. 2 StG i.V.m. § 37 StG setzt voraus, dass eine Kapitalabfindung aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung oder eine "gleichartige Kapitalabfindung des Arbeitgebers" vorliegt.

aa) Unter gleichartigen Kapitalabfindungen des Arbeitgebers sind nach der Rechtsprechung solche Leistungen zu verstehen, die objektiv dazu dienen, die durch Alter, Invalidität oder Tod des Arbeitnehmers verursachte oder wahrscheinliche Beschränkung seiner gewohnten Lebenshaltung bzw. derjenigen seiner Hinterlassenen zu mildern. "Gleichartig" ist also die Leistung vorab, wenn sie bei den nämlichen Gelegenheiten wie Kapitalabfindungen von Vorsorgeeinrichtungen ausgerichtet wird, d.h. beim Eintritt eines Vorsorgefalls (Pensionierung, Invalidität oder Tod des Arbeitnehmers; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 38 N 12 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 37 N 17 StG, mit Hinweisen). Gleichartigkeit der Kapitalabfindung liegt aber auch dann vor, wenn bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses vom bisherigen Arbeitgeber eine Kapitaleistung erbracht wird, die dazu dient, beim Empfänger die finanziellen Folgen eines künftigen Vorsorgeausfalls ganz oder teilweise zu beheben (StRK I, 24. November 1998 = ZStP 1999, 348 ff., auch zum Folgenden).

Für die Beurteilung der Frage, ob die Kapitalzahlung des Arbeitgebers "gleichartig" sei wie Kapitalzahlungen der beruflichen Vorsorge, kann demzufolge dem Alter des Arbeitnehmers allein keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden. Immerhin ist aber davon auszugehen, dass eine solche Geldleistung desto eher Vorsorgecharakter aufweist, je älter der damit bedachte Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Auszahlung ist bzw. je weniger Jahre bis zum Erreichen des ordentlichen Pensionsalters verbleiben. Im Übrigen aber müssen die gesamten Umstände des Einzelfalls in die Beurteilung miteinbezogen werden. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang sodann, ob die Kapitaleistung auf einer vertraglichen Pflicht des Arbeitgebers beruht, denn eine solche spräche von vornherein gegen einen Vorsorgecharakter. Auch sind die berufliche Situation des Steuerpflichtigen, der Stand seiner Altersvorsorge und die

Erklärungen der Beteiligten in Betracht zu ziehen. Dabei ist stets auf die Verhältnisse abzustellen, wie sie sich im Zeitpunkt der Entrichtung der fraglichen Kapitalabfindung präsentiert haben (RB 1998 Nr. 142, StE 1999 B 26.13 Nr. 14 = ZStP 1999, 121).

bb) In Anwendung dieser Kriterien hat das Verwaltungsgericht die einer 51-jährigen Mitarbeiterin im Zusammenhang mit dem Verlust ihrer langjährigen Arbeitsstelle ausgerichtete Kapitalabfindung der gesonderten milderer Besteuerung unterworfen mit der Begründung, die Zahlung habe dazu gedient, der Empfängerin – welche angesichts ihres Alters nicht damit habe rechnen können, ohne Weiteres wieder eine Stelle zu finden – beim (späteren) Eintritt eines Vorsorgefalls die wahrscheinliche Beschränkung ihrer gewohnten Lebenshaltung abzufedern (VGr, 4. Juli 1995, SB.94.00052). Mit weiterer Entscheid hat das Verwaltungsgericht einem im Zuflusszeitpunkt 54-jährigen Steuerpflichtigen die privilegierte Besteuerung der erhaltenen Abgangsentschädigung mit der Begründung gewährt, im Rahmen der gebotenen vorausschauenden Beurteilung sei entscheidend, dass dieser mit einer Wiederanstellung zu vergleichbaren Salär- und Versicherungsbedingungen im Zeitpunkt der Kapitalzahlung objektiv nicht habe rechnen können. Dabei verwies das Gericht auf das Alter und die spezialisierungsbedingt beschränkte Vermittelbarkeit des Steuerpflichtigen; zudem sei nicht davon auszugehen, dass dieser den hohen Stand seiner durch 22 Beitragsjahre erworbenen Vorsorgeansprüche auch nur annähernd werde beibehalten können (RB 1998 Nr. 142, StE 1999 26.13 Nr. 14 = ZStP 1999, 121). Sodann hat die Steuerrekurskommission I (heute Steuerrekursgericht) einer Abgangsentschädigung von Fr. 100'000.-, die einem 50-jährigen Steuerpflichtigen nach 24 Dienstjahren ausbezahlt wurde, den Vorsorgecharakter zugesprochen. Dies mit der Begründung, man habe bei der vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses annehmen müssen, dass dieser nicht ohne Weiteres wieder eine gleichwertige Stelle finden oder aber gegenüber dem bisherigen Erwerbseinkommen zumindest eine Einbusse erleiden werde. Die Möglichkeit, eine solche Gehaltseinbusse durch spätere Gehaltserhöhungen ausgleichen zu können, habe ebenfalls als gering eingestuft werden müssen. Dass sich die dergestalt reduzierten Erwerbserwartungen und damit einhergehend die inskünftig tieferen Beiträge an die berufliche Vorsorge auch auf die Höhe dieser künftigen Leistungen auswirkten, leuchte ohne Weiteres ein (StRK I, 24. November 1998 = ZStP 1999, 348 ff.). Demgegenüber hat die Steuerrekurskommission I einem 54-jährigen Staatsangestellten unter Würdigung aller Umstände die privilegierte Besteuerung der diesem im Rahmen eines "management buyouts" ausbezahlten Austrittsentschädigung versagt; ausschlaggebend war dabei insbesondere, dass der Ar-

beitnehmer nahtlos eine neue Stelle antreten konnte. Die im Rahmen der Neuanstellung anfänglich resultierende Lohneinbusse und die damit verbundene Verschlechterung der Vorsorgesituation erachtete die Steuerrekurskommission aufgrund des Alters des Steuerpflichtigen und dessen Berufsaussichten als bis zum ordentlichen Pensionszeitpunkt durchaus noch kompensierbar (StRK I, 16. Juni 2003, 1 ST.2002.454). Weiter hat das Steuerrekursgericht den Vorsorgecharakter einer Entschädigung von Fr. 60'000.- bejaht, welche einem in der Verwaltung institutioneller Gelder tätigen, knapp 54-jährigen Bankangestellten bei der Entlassung ausgerichtet wurde, weil diesem keine gute berufliche Prognose gestellt werden konnte, er tatsächlich auch noch keine Weiterbeschäftigung gefunden und eine – wenn auch knappe – Vorsorgelücke zu beklagen hatte (StRG, 29. Mai 2009, 1 ST.2008.304/1 DB.2008.185, www.strgzh.ch). Schliesslich hat das Steuerrekursgericht den Vorsorgecharakter einer Abfindung von Fr. 105'000.- bei der Entlassung einer 55-jährigen Angestellten abgesprochen, da diese nahtlos eine neue Stelle antreten konnte, den diesbezüglichen Arbeitsvertrag im Zeitpunkt der Ausrichtung der Abfindung schon abgeschlossen hatte, an der neuen Stelle nur eine unwesentliche Lohneinbusse erlitt und in der beruflichen Vorsorge nicht nachweislich eine gewichtige Verschlechterung in Kauf nehmen musste. Zwar konnte nicht ausgeschlossen werden, dass die Arbeitgeberin die Abfindung trotzdem auch zwecks Kompensation einer möglichen Verschlechterung in der beruflichen Vorsorge ausgerichtet hat, diese Motivation war jedoch nicht nachgewiesen (StRG, 29. Mai 2015, 1 DB.2014.191/1 ST.2014.240, www.strgzh.ch).

cc) Neben dieser Rechtsprechung ist für die Frage, ob die hier streitige Abgangsentschädigung als "gleichartig" im Sinn von Art. 17 Abs. 2 DBG bzw. § 17 Abs. 2 StG qualifiziert werden kann, auch das ESTV-Kreisschreiben als Abgrenzungshilfe heranzuziehen. Danach können gleichartige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers in diesem Sinn steuerlich als Vorsorgeleistung betrachtet werden, wenn nachfolgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- die steuerpflichtige Person verlässt das Unternehmen ab dem vollendeten 55. Altersjahr;
- die (Haupt-) Erwerbstätigkeit wird definitiv aufgegeben oder muss aufgegeben werden;
- durch den Austritt aus dem Unternehmen und dessen Vorsorgeeinrichtung entsteht eine Vorsorgelücke. Diese ist durch die Vorsorgeeinrichtung zu be-

rechnen. 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 darf nicht in die Berechnung einbezogen werden.

f) Eine vom Regelfall der ordentlichen Besteuerung abweichende privilegierte Besteuerung ist steuermindernder Natur, weshalb das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen ist (RB 1975 Nr. 64).

2. a) Der Pflichtige, geboren am ...1963, arbeitete seit August 19.. bei der D, zuletzt als "F". Nachdem die D zu Beginn des Jahres 2013 von der E übernommen wurde, eröffnete man ihm im August 2013, dass sein Arbeitsverhältnis per 31. Dezember 2013 aufgelöst werde. Ende Dezember zahlte die E dem Pflichtigen eine Kapitalleistung in Höhe von Fr. 230'000.- aus, um ihn für den Verlust seiner Arbeitsstelle zu entschädigen.

Der Pflichtige ist der Ansicht, dass dieser Kapitalleistung Vorsorgecharakter zukomme, da er im Zeitpunkt der Kündigung nicht mehr mit einer Wiederanstellung zu vergleichbaren Salär- und Versicherungsbedingungen habe rechnen können. Infolge seines Alters habe er nämlich schlechte Aussichten auf dem Arbeitsmarkt gehabt und es sei schwierig, wenn nicht sogar unmöglich gewesen, eine Stelle zu finden. Die Verantwortlichen der Personalabteilung hätten ihm anlässlich des Kündigungsgesprächs mitgeteilt, "in Erfüllung der gesetzlichen Pflichten sowie zur Minderung der finanziellen Folgen in Zukunft" erhalte er eine Kapitalzahlung von Fr. 230'000.-. Zudem erinnere er sich an Äusserungen wie "sozialverträglich", "vorerst einmal Ferien machen", "keine finanziellen Sorgen in Zukunft haben", zukünftige finanzielle Nachteile grosszügig kompensiert". Ein Schriftstück, welches über die Zweckbestimmung der ausgerichteten Kapitalleistung Auskunft gebe, existiere nicht.

b) Der Pflichtige war am 31. Dezember 2013 erst 50 Jahre und 8 Monate alt. Damit hatte er die im ESTV Kreisschreiben geforderte Altersgrenze von 55 Jahren klarerweise noch nicht erreicht. Wie bereits erwähnt, kann nach der Rechtsprechung der Altersbestimmung von 55 Jahren gemäss ESTV-Kreisschreiben keine entscheidende

Bedeutung beigemessen werden (StRK I, 29. Mai 2009, 1 DB.2008.185/1 ST.2008.304, E. 2 b; www.strgzh.ch). Vielmehr ist im Rahmen der Würdigung der Gesamtumstände zu prüfen, ob mit Bezug auf die Berufsaussichten und die bisherige Lohn- bzw. Vorsorgesituation auf einen Vorsorgecharakter der Leistung des Arbeitgebers geschlossen werden kann, wenn der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Auszahlung das 55. Altersjahr noch nicht vollendet hat. Dem Pflichtigen standen noch gut 14 Jahre bis zum ordentlichen Pensionsalter von 65 für eine weitere Erwerbstätigkeit in seinem Beruf als G zur Verfügung. Entscheidend ist dabei, wie sich die Arbeitsaussichten des Pflichtigen per Ende Dezember 2013 darstellten. Aus den wenigen Angaben über seine langjährige Berufstätigkeit "F" bei der D bzw. E ergibt sich nicht, dass der Pflichtige über ein dermassen spezialisiertes Fachwissen verfügte, aufgrund dessen er nur unter sehr grossen Schwierigkeiten eine Arbeitsstelle auf dem H- bzw. I-sektor finden würde. Vielmehr sprach für ihn, dass er sich in dem Gebiet der I wohl bestens auskannte und eine langjährige Berufserfahrung hatte. Zwar hatte er bereits ein Alter von 50 Jahren erreicht, dennoch konnte er weitere 14 Jahre tätig sein und zwar nicht nur im H-bereich, sondern in der gesamten J. Es konnte im Dezember 2013 also nicht davon ausgegangen werden, dass der Pflichtige wegen seines Alters und seiner Arbeitstätigkeit bei der H auf dem Arbeitsmarkt keine Stelle mehr finden werde und seine Berufstätigkeit deshalb aufgeben müsse. Die Aussichten auf eine weitere Berufstätigkeit sind damit sicher besser als diejenigen eines 55-jährigen Piloten, welcher bereits mit 60 Jahren pensioniert wird (vgl. dazu VGr, 6. Juni 2007, SB.2007.00028, E. 3.2, www.vgrzh.ch).

c) Der Pflichtige bringt vor, dass er nach seiner Kündigung bzw. nach Aufgabe seiner Tätigkeit bei der D bzw. der E eine neue Stelle gesucht habe. In diesem Zusammenhang führt er zwar aus, dass sich eine Arbeitssuche als schwierig herausgestellt habe, allerdings ohne dies mit entsprechenden Unterlagen wie Bewerbungsschreiben und/oder -absagen oder Ähnlichem zu belegen. Tatsächlich konnte er nämlich schon am ... 2014 eine neue Stelle bei der K AG antreten. Diese verlor er jedoch infolge einer stressbedingten Erkrankung bereits nach zwei Monaten. Seit dem ... 2015 sei er als einfacher L bei der M angestellt, allerdings nur noch mit einem Arbeitspensum von 60%. Es liegt somit auch keine Aufgabe der Erwerbstätigkeit vor.

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass die "stressbedingte Erkrankung" des Pflichtigen während der Anstellung bei der K AG sowie die Auflösung dieses Arbeitsverhältnisses nach knapp zwei Monaten für die vorliegend zu beurteilende Fra-

ge nicht relevant sind, da lediglich die Verhältnisse massgebend sind, wie sie sich im Zeitpunkt der Entrichtung der Kapitalzahlung präsentiert haben.

d) Im Rahmen des Auflageverfahrens vor Steuerrekursgericht reichten die Pflichtigen weitere Unterlagen ein. Laut der Bestätigung der E vom 25. August 2015 sei die Kapitaleistung nach freiem Ermessen der E erfolgt und sollte den Pflichtigen für den Verlust seiner langjährigen Arbeitsstelle entschädigen. Diese Ausführungen der ehemaligen Arbeitgeberin deuten eher darauf hin, dass es sich um eine Art "Treueprämie" für die langjährige Arbeitstätigkeit im Sinne eines "golden handshakes" gehandelt hat. Zudem wurde die Abfindung im Lohnausweis unter Ziff. 3 "Unregelmässige Leistungen" aufgeführt und nicht unter Ziff. 4 "Kapitaleistungen", was ebenfalls gegen eine Abgangsentschädigung mit Vorsorgecharakter spricht. Denn gemäss der Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung sind Abgangsentschädigungen mit Vorsorgecharakter unter Ziff. 4 des Lohnausweises aufzuführen.

Trotz ergänzender Untersuchung im vorliegenden Verfahren bleibt die Motivation der Arbeitgeberin zur Ausrichtung der Kapitaleistung unklar. Mangels Hinweisen in den Akten scheint die Vorsorgesituation nicht im Vordergrund gestanden zu sein. Die Aktenlage spricht eher dafür, dass mit der Kapitaleistung eine Treueprämie abgegolten werden sollte.

e) Der Pflichtige macht im Weiteren das Vorliegen einer Vorsorgelücke durch den Austritt bei der bei der D bzw. der E geltend.

Nach dem ESTV-Kreisschreiben, Ziff. 3.2 Abs. 4 lit. c, ist für die Annahme einer Kapitalabfindung mit Vorsorgecharakter erforderlich, dass mit der Kapitaleistung eine durch den Austritt aus dem Arbeitsverhältnis entstandene Versicherungslücke geschlossen wird.

Der Pflichtige bringt vor, dass das rentenbestimmende Alterskapital bei der D im ordentlichen Pensionsalter von 65 bei Fr. 1'482'000.- gelegen hätte. Laut dem Vorsorgeausweis der heutigen Arbeitgeberin M werde er nur noch ein Alterskapital von Fr. 976'000.- erreichen, was zu einer Vorsorgelücke von Fr. 506'000.- führe. Selbst bei einem Pensum von 100% würde die Vorsorgelücke sich auf mehrere Fr. 100'000.- belaufen. Mit diesem Vorbringen dringt der Pflichtige nicht durch, da für die Beurteilung, ob eine Vorsorge-lücke vorliegt oder nicht, die Vorsorgesituation vor und die prognosti-

zierte Vorsorge-situation nach dem Stellenwechsel von massgebender Bedeutung sind. Den Akten sind jedoch keine Hinweise zu entnehmen, welche im Dezember 2013 auf eine prognostizierte Vorsorgelücke bei Stellenwechsel hätten schliessen lassen.

f) Diese Erwägungen führen dazu, dass die Kapitalleistung der E in Höhe von Fr. 230'000.- nicht als eine Abgangsentschädigung mit Vorsorgecharakter im Sinne von Art. 17 Abs. 2 i.V.m. § 38 DBG bzw. § 17 Abs. 3 i.V.m. 37 StG angesehen werden kann.

3. Die Pflichtigen beantragen vor Steuerrekursgericht, von der E als ehemalige Arbeitgeberin weitere Unterlagen einzufordern.

Wie bereits dargelegt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, die geltend gemachten steuermindernden Umstände nachzuweisen. Diese Beweisleistung setzt in erster Linie und in jedem Fall eine – spätestens vor Steuerrekursgericht abzugebende – substantiierte Sachdarstellung voraus. Substanziert ist die Sachdarstellung dann, wenn aus ihr im Einzelnen Art, Motiv und Rechtsgrund der geltend gemachten steuermindernden Umstände so dargelegt werden, dass bereits gestützt darauf – aber unter Vorbehalt einer Beweiserhebung – ihre rechtliche Beurteilung möglich ist (VGr, 26. Januar 1988, SB 87/0044; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 77 DBG und § 132 N 90 StG, je mit Hinweisen). Fehlt es an einer in diesem Sinn genügenden Substanziierung – welche im Beweisverfahren nicht nachgeholt werden kann (RB 1973 Nr. 35, 1980 Nr. 69) –, so hat das Steuerrekursgericht von sich aus grundsätzlich keine Untersuchung zu führen, um sich die erforderlichen Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64), und muss eine Beweisabnahme unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der fraglichen Aufwendung zu Ungunsten des hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen als gescheitert zu betrachten ist. Für die von ihm verfochtene, hinreichend substantiierte Sachdarstellung hat der Steuerpflichtige sodann von sich aus beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (vgl. RB 1975 Nr. 55; 1987 Nr. 35).

In der Beschwerde bzw. im Rekurs bringen die Pflichtigen lediglich vor, dass gemäss mündlicher Äusserung der Arbeitgeberin anlässlich des Kündigungsgesprächs diese die Kapitalleistung zur Minderung der finanziellen Folgen in der Zukunft ausgerichtet habe. Dies ist vorliegend jedoch nicht umstritten. Einzig strittig und nicht nach-

gewiesen ist, ob der Kapitalleistung der Arbeitgeberin Vorsorgecharakter zukommt oder nicht. Dem Beweisantrag der Pflichtigen fehlt es somit an der Substanziierung und deshalb ist diesem nicht stattzugeben. Schon aus diesem Grund ist das Begehren, das Steuerrekursgericht solle weitere Unterlagen bei der ehemaligen Arbeitgeberin einfordern, abzuweisen, zumal es allein dem Steuerpflichtigen obliegt, steuermindernde oder -aufhebende Tatsachen zu substantizieren und nachzuweisen.

4. a) Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, so wird die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet worden wäre (Art. 37 DBG; im Wesentlichen gleich: § 36 StG).

Art. 37 DBG bzw. § 36 StG sollen verhindern, dass der Steuerpflichtige, der für wiederkehrende und somit periodisch zu besteuern 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.

b) Kapitalabfindungen sind einmalige Vermögenszugänge, die dazu bestimmt sind, einen Anspruch auf wiederkehrende Leistungen zu tilgen (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 abgegolten werden (BGr, 5. Oktober 2000, Pra 2001 Nr. 28, ASA 70, 210, StE 2001 B 29.2 Nr. 7 = StR 2001, 23). Bei einmaligen Vermögenszugängen, mit denen keine wiederkehrenden Leistungen abgegolten werden, handelt es sich (neutral) um Kapital-

zahlungen. So werden z.B. mit Dienstalergeschenken keine wiederkehrenden Leistungen (Arbeitsleistungen) vergütet, sondern die Treue des Arbeitnehmers belohnt (StE 2004 A 23.1 Nr. 8).

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 dies 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, sodass 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 Abgangsentuschädigungen (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.

d) Aus der am 6. Februar 2016 eingereichten Bestätigung der E ergibt sich, dass es sich bei der Kapitalzahlung um eine nach freiem Ermessen erfolgte Einmalzahlung handelt, die den Pflichtigen für den Verlust seiner langjährigen Arbeitsstelle entschädigen sollte. Die Zuwendung ist somit kein Ersatzeinkommen für einen künftigen Erwerbsausfall oder eine Lohnvorauszahlung.

Damit ist die Kapitalzahlung nicht als Ersatzeinkommen für einen künftigen Erwerbsausfall anzusehen, sodass der Eventualantrag ebenfalls abzuweisen ist.

5. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]