



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2010.210
1 DB.2010.152

Entscheid

26. Oktober 2010

Mitwirkend:

Vizepräsident Michael Ochsner, Mitglied Anton Tobler, Ersatzmitglied Marcus Thal-
mann und Sekretärin Nadja Obreschkow

In Sachen

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

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Rekurrenten/
Beschwerdeführer,**

gegen

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

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

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2008 und Direkte Bundessteuer 2008

hat sich ergeben:

A. B (nachfolgend die Pflichtige) war von Januar 1992 bis Ende Dezember 2002 für die C bzw. D tätig. Im Herbst 2001 wurde der D die Nachlassstundung bewilligt. Bis Ende März 2002 wurde der Pflichtigen noch ein Lohn ausbezahlt, welcher mit der Steuerperiode 2002 versteuert wurde. Im März 2008 erhielt sie aus der Nachlassliquidation der C/D eine Abschlagzahlung aufgrund ihrer früheren Arbeitstätigkeit. Diese setzte sich aus folgenden Positionen zusammen (netto):

	Fr.
Anteil 13. Monatslohn	7'174.45
Lohn April bis Dezember 2002	76'476.80
Beiträge an Krankenkasse	1'125.50
Forderung aus Sozialplan	<u>76'874.-</u>
Total	161'650.75

In der Steuererklärung 2008 deklarierten die Pflichtige und ihr Ehemann A (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) davon Fr. 76'874.- unter Ziff. 40 als Kapitalleistung und den Rest unter Ziff. 5.5 als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen in der Höhe von Fr. 15'184.-, verteilt auf 67 Monate. Insgesamt gaben sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 901.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. von Fr. 7'201.- (direkte Bundessteuer) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.- an.

Das kantonale Steueramt erfasste am 31. März 2010 die gesamte Zahlung von Fr. 161'650.- als "weitere Einkünfte" und schätzte die Pflichtigen gestützt darauf für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 147'300.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- ein. Gleichentags erging der entsprechend begründete Hinweis direkte Bundessteuer 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 153'600.-. Am 19. April 2010 wurde die Bundessteuerrechnung/Veranlagungsverfügung versandt.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 28. April 2009 Einsprache mit dem Antrag, die Auszahlung vollständig nicht zu besteuern. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 7. Juni 2010 ab.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 6./7. Juli 2010 beantragten die Pflichtigen zusammengefasst, die Abschlagszahlung insgesamt von der Besteuerung auszunehmen; eventualiter seien die Berufsauslagen anzupassen sowie der Anteil aus Sozialplan nach § 36 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) und Art. 37 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 37 StG und Art. 38 DBG privilegiert zu besteuern. Wie bereits in der Einsprache hielten sie u.a. daran fest, dass die Auszahlung als steuerbefreite Genugtuungsleistung zu betrachten sei. Weiter könnten nach Inkrafttreten der BVG-Revision am 1. Januar 2006 Einkäufe in die berufliche Vorsorge erst wieder vorgenommen werden, nachdem allfällige früher getätigte Vorbezüge für die Wohneigentumsförderung zurückbezahlt worden seien. Wegen eines solchen 2002 erfolgten Vorbezugs sei es den Pflichtigen deshalb unmöglich geworden, 2008 die Zahlung aus der D Nachlassliquidation für einen ursprünglich vorgesehenen BVG-Einkauf zu verwenden. Nach dem Grundsatz, dass dasjenige Recht Anwendung finde, welches zum Zeitpunkt der Entstehung eines Anspruchs geherrscht habe, müssten die Lohnnachzahlung und die Kapitalabfindung von der Besteuerung ausgenommen werden, ansonsten ihnen ihr Anspruch auf steuerbefreiten Einkauf von Beitragsjahren nach altem Recht genommen würde, und sie gegenüber anderen Personen, welche den Lohn rechtzeitig erhalten hätten, benachteiligt würden. Selbst wenn aber die Auszahlung tatsächlich als Erwerbseinkommen ordentlich besteuert würde, so seien sämtliche Rechte wie Berufsauslagen etc. einzuräumen bzw. zu gewähren, wie sie bei einer Besteuerung im Jahre 2002 bestanden hätten. Weiter sei im Fall der Besteuerung die Kapitalabfindung aus Sozialplan als eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen nach § 36 StG bzw. Art. 37 DBG zu würdigen, und zwar entsprechend der geleisteten Dienstjahre oder alternativ nach der Dauer des Rechtsstreits. Weiter sei der Anteil aus Sozialplan auch nach Art. 38 DBG bzw. § 37 StG zu besteuern. Zwar sehe die Praxis vor, dass nur Kapitalabfindungen aus Sozialplänen, die an Arbeitnehmer ab dem vollendeten 55. Altersjahr erbracht würden, separat vom übrigen Einkommen nach Art. 38 DBG bzw. § 37 StG besteuert würden; diese staatliche willkürliche Benennung eines Altersjahres verstosse gegen die Rechtsgleichheit, da basierend auf dem BVG-Obligatorium Kapitalabfindungen auch jüngere Berufstätige aller Art unterstützen sollen. Eine Mutter mit zwei Kinder wie vorliegend habe ebenso schlechte Chancen auf dem Arbeitsmarkt wie ein 60-Jähriger. Nach Vorliegen eines positiven Gerichtsentscheids würden sie einen Einkauf in die Pensionskasse tätigen.

Das kantonale Steueramt schloss am 28. Juli 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schloss sich am 9. September 2010 diesem Antrag in Bezug auf die direkte Bundessteuer an, räumte aber ein, dass die Einkünfte zur Festlegung des Berufskostenabzugs herangezogen werden könnten.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Die Pflichtigen verlangen in ihrem Hauptantrag die Befreiung der Auszahlung von der Einkommensteuer gestützt auf Art. 24 lit. c DBG bzw. § 24 lit. c StG. Gemäss dieser Bestimmung sind Kapitalzahlungen der Einkommensteuer nicht unterworfen, die bei Stellenwechsel vom Arbeitgeber oder von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge ausgerichtet werden, wenn sie der Empfänger innert Jahresfrist zum Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge oder zum Erwerb einer Freizügigkeitspolice verwendet. Hierzu machen die Pflichtigen geltend, dass sie nur deshalb keine solchen Einzahlungen in die Pensionskasse vorgenommen hätten, weil mit Inkrafttreten von Art. 79b Abs. 3 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) am 1. Januar 2006 Einkäufe nur noch nach erfolgter Rückzahlung von Vorbezügen zur Wohneigentumsförderung zulässig seien. Sie hätten 2002 einen solchen Vorbezug getätigt, sodass ihnen aufgrund der verspäteten Auszahlung der Kapitalabfindung erst 2008 statt 2002 die Möglichkeit zum Einkauf genommen worden sei.

b) Vorweg ist festzuhalten, dass die Pflichtigen gemäss ihren Ausführungen 2002 Beitragsjahre einkaufen wollten, es mithin nicht um die Überführung von Vorsorgegeldern in eine neue Vorsorgeeinrichtung ging. Massgebend für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der streitigen Auszahlung sind deshalb Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. d StG. Dies hat indessen keinen Einfluss auf die materielle Beurteilung des Antrags, der auch auf dieser Grundlage abzuweisen ist: Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den Einkünften in der Steuerperiode (Art. 210 Abs. 1 DBG, § 50 Abs. 1 StG). Der Steuerbemessung wird damit stets das effektive, in der Steuerperiode erzielte Einkommen zugrunde gelegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 210 N 1 f. DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 50 N 3). Massgebend sind demnach die tatsächli-

chen Verhältnisse in der Steuerperiode. Die Pflichtigen haben 2008 aber eben gerade keine Einkäufe in die 2. Säule getätigt oder Vorbezüge für die Wohneigentumsförderung zurückbezahlt, weshalb ihnen die Berufung auf die Abziehbarkeit von BVG-Einkäufen von vornherein nicht zu helfen vermag. Aus diesem Grund hilft ihnen auch ihr Angebot, nach einem antragsgemässen Rechtsmittelentscheid die Einzahlung noch vorzunehmen, nicht weiter.

Im Übrigen ist bei dieser Rechtslage auch keine rechtliche Benachteiligung der Pflichtigen ersichtlich, unterscheidet sich ihre Situation doch nicht von derjenigen von anderen Steuerpflichtigen, welche aus welchen Gründen auch immer vor Inkrafttreten der BVG-Revision finanziell nicht in der Lage waren, Einkäufe in die 2. Säule vorzunehmen.

2. Gemäss Art. 24 lit. g DBG bzw. § 24 lit. g StG sind Genugtuungssummen steuerfrei. Genugtuungsleistungen gleichen weder einen Sach- oder Körperschaden noch einen Verdienstausfall aus, sondern dienen der geldmässigen Abgeltung der durch eine schädigende Handlung einer Drittperson erlittenen Unbill, indem das Wohlbefinden anderweitig gesteigert oder dessen Beeinträchtigung erträglicher gemacht werden soll (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 24 N 95 DBG und § 24 N 94 StG). Im Bereich des Arbeitsrechts ist eine solche bei missbräuchlicher Kündigung gemäss Art. 336a bzw. 337c OR vorgesehen. Das Vorliegen einer Genugtuungsleistung wirkt sich steuermindernd aus, weshalb die entsprechenden Voraussetzungen vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen sind (RB 1975 Nr. 64).

Die Pflichtigen machen geltend, dass die fragliche Zahlung den Charakter einer Genugtuung für den erlittenen psychischen Stress während und nach der Schliessung der Arbeitgeberin angenommen habe. Sie behaupten indessen nicht, dass die Entschädigung im Zusammenhang mit einer missbräuchlichen Kündigung ausbezahlt worden wäre, geschweige denn, dass die Auflösung des Arbeitsverhältnisses missbräuchlich gewesen sein soll. Ein solcher Sachverhalt geht auch aus den Akten nicht hervor. Das Vorliegen einer Genugtuung ist deshalb zu verneinen.

3. a) aa) Gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar mit Ein-

schluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (Abs. 1). Sodann erklärt Abs. 2 die Kapitalabfindungen aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung oder gleichartige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers nach Art. 38 DBG bzw. § 37 StG steuerbar. Die letzteren Bestimmungen sehen für solche Kapitalleistungen eine (gegenüber dem ordentlichen Ansatz von Art. 36 DBG bzw. § 35 StG) privilegierte Besteuerung vor. 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 übrigen 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.

Zur Abgrenzung der verschiedenen Besteuerungsvarianten hat die Eidgenössische Steuerverwaltung am 3. Oktober 2002 das Kreisschreiben Nr. 1 für die Steuerperiode 2003 über die Abgangsentschädigung resp. Kapitalabfindung des Arbeitgebers verfasst, welches vom kantonalen Steueramt auch im Bereich der Staats- Gemeindesteuern beachtet wird (vgl. M StG 2002 Nr. 29 sowie Schreiben der Chefin der Abteilung Rechtsdienst des kantonalen Steueramts vom Januar 2003). Wenn diesem Kreisschreiben auch keine rechtsverbindliche Wirkung zukommt, so ist es doch als Auslegungshilfe dienlich.

bb) Nach Massgabe der oben stehenden gesetzlichen Auslegeordnung sind 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 §§ 17 Abs. 1 i.V.m. 35 StG bzw. Art. 17 Abs. 1 i.V.m. Art. 36 DBG. 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 (§§ 17 Abs. 1 i.V.m. 36 StG bzw. Art. 17 Abs. 2 i.V.m. Art. 37 DBG). Hat eine dem ausscheidenden Arbeitnehmer ausbezahlte Abfindung Vorsorgecharakter, ist die Besteuerung

im Sinn eines weiteren Sonderfalls nach Massgabe von §§ 17 Abs. 2 i.V.m. 37 StG bzw. Art. 17 Abs. 2 i.V.m. Art. 38 DBG privilegiert vorzunehmen.

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

b) Die im Streit liegende Zahlung in der Höhe von netto Fr. 161'650.75 ist der Pflichtigen im Rahmen der Nachlassliquidation der D ausbezahlt worden und setzt sich im Wesentlichen aus Lohn (Monatslöhne April bis Dezember 2002, Anteil 13. Monatslohn und Beiträge an Krankenkasse) sowie einer Leistung aus einem Sozialplan zusammen. Eine solche dem Arbeitsverhältnis entspringende Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer hat grundsätzlich Einkommenscharakter. Fraglich kann somit allein noch sein, ob die Pflichtigen die Geldleistung im Sinn des Regelfalls als ordentliches Einkommen zu versteuern haben oder ob die Voraussetzungen für eine privilegierte Besteuerung gegeben sind. Für Letzteres tragen sie nach dem bereits Gesagten die Beweislast.

c) aa) Die Pflichtigen machen geltend, bei der Leistung aus Sozialplan von Fr. 76'874.- handle es sich um eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen, weshalb sie nach Art. 37 DBG bzw. § 36 StG privilegiert zu besteuern sei (Ziff. 32 des Rekurses bzw. der Beschwerde); dies deshalb, weil sie gemäss Sozialplan die wirtschaftlichen Nachteile infolge Betriebsänderung mildern soll und in Abhängigkeit der geleisteten Dienstjahre festgesetzt worden sei.

Mit der Besteuerung zum Rentensatz soll allgemein verhindert werden, dass der Steuerpflichtige, der für wiederkehrende und somit periodisch zu besteuern den Leistungen mit einer einmaligen Kapitalleistung abgefunden wird, wegen der progressiven Ausgestaltung der Steuertarife sein gesamtes Einkommen zu einem seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entsprechenden, überhöhten Steuersatz zu versteuern hätte (RB 1988 Nr. 24 = StE 1989 B 24.3 Nr. 3 = StR 44, 439). Gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist eine anlässlich der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses ausgerichtete Kapitalzahlung nicht als Abfindung für wiederkehrende Leistungen zu würdigen, wenn sie weder dem Ausgleich zu tiefer Lohnzahlungen in der Vergangenheit noch dem Ersatz künftig entgehender Löhne dient, somit nicht dazu

bestimmt ist, die Folgen der Auflösung des Arbeitsverhältnisses für eine Übergangsphase durch ein periodisches "Ergänzungseinkommen" zu mildern (RB 1998 Nr. 138 = ZStP 1998, 235 = StE 1998 B 29.2 Nr. 5).

bb) Laut dem gemäss der Sachdarstellung der Pflichtigen massgebenden Artikel des Sozialplans erhalten Mitarbeitende unter bestimmten Bedingungen eine Austrittsabfindung, welche sich zum Teil nach den vollendeten Dienstjahren berechnet. Dabei handelt es sich indessen lediglich um einen Massstab zur Bemessung der Leistung, der weder effektiven Renten gleichzusetzen ist noch dem Ausgleich zu tiefer Löhne oder Ähnlichem dient. So wird denn auch nicht geltend gemacht und geht auch nicht aus den Unterlagen hervor, dass mit der Austrittsleistung gemäss Sozialplan irgendwelche periodischen Leistungen hätten abgegolten werden sollen. Der Anteil für die Lohnnachzahlung bezieht sich überdies auf einen unterjährigen Zeitraum (April bis Dezember 2002). Damit ist aber der Anwendung von Art. 37 DBG bzw. § 36 StG hinsichtlich aller Positionen der ausgerichteten Zahlung, d.h. nicht nur bezüglich der Leistung aus Sozialplan, von vornherein der Boden entzogen.

d) Weiter beanspruchen die Pflichtigen die privilegierte Besteuerung gemäss Art. 38 DBG bzw. § 37 StG. Sie machen geltend, es sei willkürlich, diese Bestimmungen lediglich bei Kapitalabfindungen ab vollendetem 55. Altersjahr anzuwenden, wie es im Kreisschreiben Nr. 1 sowie in der Zürcher Praxis der Fall sei.

aa) Die privilegierte Besteuerung nach Art. 17 Abs. 2 i.V.m. Art. 38 DBG bzw. §§ 17 Abs. 2 i.V.m. 37 StG setzt voraus, dass eine Kapitalabfindung aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung oder eine "gleichartige Kapitalabfindung des Arbeitgebers" vorliegt. Unter Letzterem 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, wenn sie bei den nämlichen Gelegenheiten wie Kapitalabfindungen von Vorsorgeeinrichtungen ausgerichtet wird, somit in der Regel beim Eintritt eines Vorsorgefalls, also bei Pensionierung, Invalidität oder Tod des Arbeitnehmers (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 38 N 13 DBG mit Hinweisen auf altrechtliche Präjudizien; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 37 N 17 StG). Eine solche steuerlich zu privilegierende Vorsorgeleistung wird insbesondere auch angenommen, 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 (VGr, 4. Juli 1995, SB.94.00052; StRK I, 24. November 1998 = ZStP 1999, 348 ff.).

Für die Beurteilung der Frage, ob die Kapitalzahlung des Arbeitgebers "gleichartig" sei wie Kapitalzahlungen der beruflichen Vorsorge, kann demzufolge dem Alter des Arbeitnehmers keine allein entscheidende Bedeutung beigemessen werden; insofern ist die im ESTV-Kreisschreiben statuierte Altersgrenze von 55 Jahren zu relativieren. Immerhin ist aber davon auszugehen, dass eine solche Geldleistung desto eher Vorsorgecharakter aufweisen dürfte, je älter der damit bedachte Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Auszahlung ist (StRK I, 24. November 1998 = ZStP 1999, 348 ff., auch zum Folgenden) bzw. je weniger Jahre bis zum Erreichen des ordentlichen Pensionsalters verbleiben. Im Übrigen aber müssen die gesamten Umstände des Einzelfalls in die Beurteilung mit einbezogen werden. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang etwa, ob die Kapitaleistung auf einer vertraglichen Pflicht des Arbeitgebers beruht, denn eine solche spräche von vornherein gegen einen Vorsorgecharakter. Im Weiteren 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) Die Pflichtige mit Jahrgang 1962 war im Zeitpunkt der Auflösung des Arbeitsverhältnisses 40 Jahre und bei Auszahlung der Kapitalabfindung 46 Jahre alt und damit noch weit von der Pensionierung entfernt. Mithin kann bei ihr in keiner Weise davon ausgegangen werden, dass der Stellenverlust im Ergebnis dazu führte, dass sie bis zum Erreichen des ordentlichen Pensionierungsalters aufgrund ihres bereits fortgeschrittenen Alters gezwungenermassen keine gleichwertige Erwerbstätigkeit mehr finden würde und damit der Vorsorgefall im Sinn des BVG eingetreten wäre. Damit liegt bereits aus diesem Grund keine gleichartige Kapitalabfindung des Arbeitgebers vor und sind die Voraussetzungen von §§ 17 Abs. 2 i.V.m. 37 StG bzw. Art. 17 Abs. 2 i.V.m. Art. 38 DBG nicht erfüllt.

Die Beschränkung des Vorsorgefalls auf Pensionierung, Invalidität oder Tod des Arbeitnehmers steht auch nicht im Widerspruch zum Grundsatz der Gleichbehandlung, wie die Pflichtigen behaupten. Sie ergibt sich aus dem Wortlaut der Gesetze, in-

dem dort auf Art. 22 DBG bzw. § 22 StG verwiesen wird sowie Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile namentlich aufgeführt werden. Abs. 1 von Art. 22 DBG bzw. § 22 StG bezieht sich auf Einkünfte aus AHV/IV, dem BVG und der Selbstvorsorge (Säule 3a; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 22 N 1 DBG und § 22 N 2 StG), welche die Risiken Alter, Tod und Invalidität absichern. Allgemeine Probleme auf dem Arbeitsmarkt fallen nicht unter den Schutzbereich dieser Vorsorgewerke. Wenn die Pflichtige aufgrund ihrer Schwangerschaft in der Folge keiner oder nur noch reduziert einer Erwerbstätigkeit nachgehen konnte, so stellt dies demnach noch keinen Vorsorgefall im Sinn der erwähnten Bestimmung dar. Im Übrigen beruht diese Beschränkung jeweils auf Bundesgesetzen im formellen Sinn (Art. 38 DBG bzw. für die kantonalen Steuern Art. 11 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund und Kantonen vom 14. Dezember 1990), welche von der Steuerrekurskommission ohne Prüfung ihrer Verfassungsmässigkeit angewendet werden müssen (Art. 191 der Bundesverfassung vom 18. April 1999, BV).

e) Insgesamt ist deshalb die gesamte Zahlung als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern.

3. a) Die Berufskosten von unselbstständig Erwerbstitigen sind gemäss Art. 26 Abs. 1 DBG bzw. § 26 Abs. 1 StG abziehbar. Dazu gehören die Auslagen für den Arbeitsweg (lit. a), die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung (lit. b), die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Aufwendungen (lit. c) sowie die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d). Laut Art. 26 Abs. 2 DBG bzw. § 26 Abs. 2 StG legen die Steuerbehörden für die Berufskosten gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a - c DBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. a - c StG Pauschalansätze fest, wobei in den Fällen von lit. a und c dem Steuerpflichtigen der Nachweis von höheren Kosten offen steht. Die Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbstständigerwerbender bei der Steuereinschätzung vom 26. Oktober 2006 (ZStB I Nr. 17/202) sieht ab Steuerjahr 2007 solche Pauschalen vor. Die gleichen Ansätze gelten auch im Bereich der direkten Bundessteuer (vgl. die vom Eidgenössischen Finanzdepartement erlassene Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993, in der Fassung von 19. Juni 2006, ZStB II Nr. 63/012 und

Nr. 63/040). Für höhere Abzüge als die Pauschalen hat der Steuerpflichtige den Nachweis der gesamten Kosten zu leisten.

b) Die Pflichtigen machen für den nun eingetretenen Fall, dass es sich bei der Auszahlung um steuerbares Erwerbseinkommen handelt, geltend, ihnen sei das Recht einzuräumen, die "während der zeitlich zur von der Beklagten geforderten Steuerpflicht (2008) weit zurückliegenden Arbeitsleistung (2002) angefallenen Berufskosten und andere dabei üblichen Kosten in Abzug bringen zu können".

Soweit die Pflichtigen damit Berufsauslagen aus dem Jahr 2002 nachträglich abziehen wollen, ist ihnen nicht zu folgen. Wie bereits in anderem Zusammenhang festgehalten, gehören solche Berufsauslagen zur Bemessungsgrundlage für die Einschätzung 2002 und waren dort geltend zu machen. In Bezug auf 2008 kommen nur die in diesem Jahr angefallenen Berufsauslagen in Betracht. Die Pflichtigen haben mit der Steuererklärung 2008 auch solche deklariert, welche ihnen ungekürzt gewährt worden sind. Die Pflichtige hat dort nur die üblichen Pauschalen geltend gemacht. Im Rechtsmittelverfahren beansprucht sie keine höheren effektiven Berufsauslagen, weshalb davon auszugehen ist, dass sie auch hier nur die einschlägigen Pauschalen beansprucht. Diesbezüglich hat die Vorinstanz indessen nicht berücksichtigt, dass sie die Bemessungsbasis für die Pauschalenermittlung um die Zahlung aus der Nachlassliquidation erhöht hat, was sich auf die Höhe der allgemeinen Berufskostenpauschale auswirkt. Bei einem Erwerbseinkommen der Pflichtigen von Fr. 208'624.- (= Fr. 46'974.- + Fr. 161'650.-) steht ihr somit neu die maximale Berufskostenpauschale von Fr. 3'800.- statt Fr. 1'900.- zu.

4. Gestützt auf diese Erwägungen sind der Rekurs und die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

Da die Pflichtigen nur sehr geringfügig obsiegen (zu rund 2,3% des Streitwerts), sind ihnen die Verfahrenskosten dennoch vollständig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2008, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 145'400.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).
2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2008, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 151'700.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).

[...]