

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00028 vom 6. Juni 2007

ZH Verwaltungsgericht, 2007-06-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2007.00028](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2007.00028)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00028 du 6 juin 2007

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00028 del 6 giugno 2007

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2003 | Steuerliche Qualifikation einer Abgangsentschädigung aus Sozialplan für Swissair-Piloten Dass der frühpensionierte Pflichtige die von der EStV im entsprechenden Kreisschreiben geforderte Altersgrenze von 55 Jahren bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses knapp nicht erreicht hatte, steht einer Würdigung der Kapitalzahlung der Arbeitgeberin als Leistung mit Vorsorgecharakter nicht entgegen, zumal der Pflichtige keine Aussicht auf eine andere zumutbare Anstellung mehr hatte. Auch kann nicht gesagt werden, die Auszahlung der Kapitalabfindung habe auf einer von vornherein bestehenden vertraglichen Pflicht der Arbeitgeberin beruht, was gegen den Vorsorgecharakter sprechen würde. Bei der Beurteilung des Vorsorgecharakters einer solchen Leistung ist nicht allein die Sicht der Arbeitgeberin massgebend, sondern es ist auf die objektiven Umstände abzustellen, wie sie sich beim jeweiligen Leistungsempfänger präsentieren. Weil die Vorinstanz die weitere Voraussetzung des Bestehens einer Vorsorgelücke nicht abschliessend geprüft hat, rechtfertigt sich eine Rückweisung zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid.

## Erwägungen

### E. 2.1

Nach § 17 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar. Gemäss § 17 Abs. 2 StG werden Kapitalabfindungen aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung oder gleichartige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers nach § 37 StG besteuert. Diese werden gesondert zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen eine jährliche Leistung von einem Zehntel der Kapitalleistung ausgerichtet würde; die einfache Staatssteuer beträgt jedoch mindestens 2 %. Es wird stets eine volle Jahressteuer erhoben.

### E. 2.2

Die privilegierte Besteuerung nach § 17 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 37 StG setzt voraus, dass eine Kapitalabfindung aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung oder eine "gleichartige Kapitalabfindung" des Arbeitgebers vorliegt. Unter "gleichartige[n] Kapitalabfindungen des Arbeitgebers" sind solche Entschädigungen 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 (RB 1991 Nr. 24 = StE 1992 B 26.13 Nr. 12; RB 1998 Nr. 142 = StE 1999 B 26.13 Nr. 14 = ZStP 1999, 121, auch zum Folgenden). "Gleichartig" ist die Leistung somit dann, wenn sie bei den genannten Gelegenheiten wie Kapitalabfindungen von Vorsorgeeinrichtungen ausgerichtet wird,

mithin in der Regel beim Eintritt eines Vorsorgefalls, also bei Pensionierung oder bei deren unmittelbaren Bevorstehung, bei Invalidität oder Tod des Arbeitnehmers. Für die Frage, ob die Kapitalleistung Vorsorgecharakter hat, sind die gesamten Umstände des Einzelfalls in die Beurteilung miteinzubeziehen. Dabei ist stets auf die Verhältnisse abzustellen, wie sie sich im Zeitpunkt der Entrichtung der fraglichen Kapitalabfindung präsentiert haben. Die Steuerrekurskommission hat die Rechtsprechung im Kanton Zürich umfassend und zutreffend dargelegt, weshalb auf die diesbezüglichen Erwägungen verwiesen werden kann (§ 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976).

### **E. 2.3**

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat in ihrem Kreisschreiben Nr. 1 zu Direkte Bundessteuer Steuerperiode 2003 über die Abgangsentschädigung resp. Kapitalabfindung des Arbeitgebers vom 3. Oktober 2002 (ASA 71 [2002/03], 532) in Ziff. 3.2 verschiedene Kriterien genannt, welche bei der Prüfung, ob eine Kapitalzahlung des Arbeitgebers Vorsorgecharakter hat, herangezogen werden können. Danach muss die steuerpflichtige Person bei Verlassen des Unternehmens das 55. Altersjahr vollendet haben. Die (Haupt-) Erwerbstätigkeit muss definitiv aufgegeben werden. Schliesslich muss durch den Austritt eine Vorsorgelücke entstehen. Diese ist durch die Vorsorgeeinrichtung zu berechnen. Dabei dürfen nur künftige Vorsorgelücken im Umfang der ordentlichen Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge 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.

### **E. 3.1**

Die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in ihrem Kreisschreiben geforderte Altersgrenze des vollendeten 55. Lebensjahrs hatte der Pflichtige, der bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses am 31. Mai 2002 53 Jahre alt und im Zeitpunkt der Schlussabrechnung bereits 54-jährig war, nur knapp nicht erreicht. Die Rekurskommission I hat mit Hinweis auf die herrschende zürcherische Rechtsprechung zu Recht erkannt, dass dem Kriterium Alter keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden kann, sondern im Rahmen der Würdigung der Gesamtumstände auch dann auf den Vorsorgecharakter der Leistung des Arbeitgebers geschlossen werden kann, wenn der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Auszahlung das 55. Altersjahr noch nicht vollendet hat. Zu berücksichtigen ist im vorliegenden Fall, dass Piloten der Swissair bereits im Alter von 55 Jahren in den Ruhestand treten konnten und sie mit 60 Jahren und damit 5 Jahre vor dem ordentlichen gesetzlichen Pensionsalter aus Gründen der Flugsicherheit ihren Beruf nicht mehr ausüben durften. Abgesehen davon ist aktenkundig, dass Piloten im Alter von 54 Jahren höchstwahrscheinlich keine Anstellung bei einer Fluggesellschaft mehr erhalten.

### **E. 3.2**

Ebenfalls hat die Steuerrekurskommission I zu Recht und unbestritten festgestellt, dass der Pflichtige nach der Frühpensionierung bei der Swissair seinen Hauptberuf als Pilot aufgegeben hatte und, wie bereits erwähnt, keine Aussicht auf eine andere zumutbare Anstellung mehr bestand. Bei der vom Pflichtigen fortgeführten Tätigkeit als Stiftungsrat der D AG, womit er im Jahr 2003 Fr. 17'000.- brutto einnahm, kann nicht von einer Erwerbstätigkeit gesprochen werden, die ihm die Fortsetzung seiner gewohnten Lebenshaltung noch garantierte.

### **E. 3.3**

Umstritten ist vorliegend einzig, ob die Kapitalabfindung auf einer vertraglichen Pflicht der Arbeitgeberin beruhte, welche gegen den Vorsorgecharakter spräche. Die Rekurskommission und der Beschwerdegegner gehen davon aus, dass die Kapitalleistung auf einem Anspruch des für den Pflichtigen massgebenden Gesamtarbeitsvertrags (GAV) gründe: Art. 23 Ziff. 3 GAV sehe vor, dass von einer Kündigung bei Überbestand betroffene Mitarbeiter unabhängig von ihrem Alter eine einmalige Abfindung in der Höhe des Zwölffachen des zuletzt bezogenen Monatslohns erhielten; die streitige Kapitalleistung beruhe daher nach Auffassung der Arbeitgeberin auf einer arbeitsvertraglichen Bestimmung, was gegen den Vorsorgecharakter und für den Lohncharakter dieser Leistung spreche. Dem kann nicht zugestimmt werden. Wie die Rekurskommission selbst festgestellt hat, stand im Zeitpunkt der Freistellungsmitteilung vom 25. März 2002 noch nicht fest, dass ein Sozialplan errichtet wird und daraus Leistungen fliessen werden. Zudem führte sie aus, dass der Liquidator gemäss Mitteilung der Swissair vom 25. März 2002 nicht in die Arbeitsverträge der Angestellten eingetreten sei und laut Medienmitteilung vom 25. Oktober 2001 auch den Eintritt in bestehende Sozialplanvereinbarungen abgelehnt habe. Vor diesem Hintergrund kann nicht gesagt werden, es bestehe eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem Pflichtigen und der Arbeitgeberin, wonach diese von vornherein zur Bezahlung einer Abgangsentschädigung verpflichtet gewesen sei. Vielmehr hielt sich der Liquidator gemäss Pressemitteilung vom 25. Oktober 2001 (Ziff. 2) offenbar freiwillig an die Sozialplanvereinbarung. Die im Rahmen von Sozialplänen durch den Arbeitgeber anstelle von Überbrückungsrenten ausbezahlten Kapitalleistungen an vorzeitig Pensionierte sind indessen stets als Vorsorgeleistungen zu besteuern. Wie bereits oben ausgeführt, erfüllt der Pflichtige auch die weiteren Voraussetzungen für die Annahme des Vorsorgecharakters der Kapitalleistung. Wenn aufgrund des gleichen Sozialplans auch anderen Mitarbeitenden unabhängig ihres Alters infolge der Kündigung gleich hohe Entschädigungen ausbezahlt wurden, die aufgrund der fehlenden Voraussetzungen nicht Vorsorge-, sondern allenfalls Lohncharakter haben, so ist dies für den vorliegenden Fall nicht entscheidend. Bei der Beurteilung des Vorsorgecharakters einer entsprechenden Leistung ist nicht allein die Sicht der Arbeitgeberin massgebend, sondern es ist auf die objektiven Umstände abzustellen, wie sie sich beim jeweiligen Leistungsempfänger präsentieren; dies kann dazu führen, dass die gleiche Leistung beim einen Arbeitnehmer Vorsorgecharakter aufweist, bei einem anderen hingegen nicht.

### **E. 3.4**

Schliesslich ist noch zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Auflösung des Arbeitsverhältnisses per Ende Mai 2002 beim Pflichtigen eine Vorsorgelücke entstanden ist. Dass eine solche vorlag, ist unter den Parteien nicht umstritten, jedoch sind sie sich über deren Höhe nicht einig. Während der Pflichtige in der Rekurschrift zunächst eine solche in der Höhe von Fr. 600'000.- verfocht, reduzierte er diese nunmehr auf Fr. 471'800.-. Das kantonale Steueramt ermittelte demgegenüber eine Vorsorgelücke von lediglich maximal Fr. 126'000.-. Da die Rekurskommission den Vorsorgecharakter der Kapitalleistung bereits wegen der vertraglichen Verpflichtung der Arbeitgeberin verneinte, liess sie die Frage nach dem Bestehen der Vorsorgelücke offen. Sie erwog in Ziff. 2.d lediglich, bei einer bisherigen Beitragsdauer von über 28 Jahren bis Ende Mai 2002 könnten die letzten zwei fehlenden Beitragsjahre an sich nicht mehr eine gewichtige Einbusse in der beruflichen Vorsorge bewirkt haben. Die Qualifizierung der streitigen Leistung als solche mit Vorsorgecharakter

erscheine daher auch aus dieser Optik zumindest als fraglich. Da sich die Vorinstanz zur Frage der Höhe der Vorsorgelücke nicht abschliessend geäussert hat, rechtfertigt es sich, die Sache im Sinn des Eventualantrags der Pflichtigen an die Vorinstanz zur weiteren Untersuchung betreffend die Höhe der Vorsorgelücke und zum Neuentscheid zurückzuweisen. Gegebenenfalls ist die Vorsorgelücke von einem unabhängigen Gutachter zu ermitteln. Bei der Berechnung der Lücke darf der beim Austritt bereits bestehende Einkaufsbedarf nicht einbezogen werden. Ferner darf auch der Zins auf dem bereits von der Vorsorgeeinrichtung an den Pflichtigen ausbezahlten Kapitalbetrag nicht berücksichtigt werden, da dieser Betrag dem Pflichtigen nunmehr zur freien Verfügung steht und von ihm Zins bringend angelegt werden kann. Sollte sich herausstellen, dass der als Vorsorgelücke errechnete Betrag die als Kapitaleistung ausgerichtete Summe von Fr. .... nicht erreicht, so hat sich die Rekurskommission darüber zu äussern, ob der Differenzbetrag eine Überbrückungsleistung bis zum Erreichen des ordentlichen Pensionsalters im Sinne von § 36 StG darstellt. Die Beschwerde ist daher teilweise gutzuheissen.

#### **E. 4**

Da der Ausgang des Verfahrens in der Sache nach wie vor offen ist, rechtfertigt es sich, die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht den Beschwerdeführenden keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.