

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00029 vom 6. Juni 2007

ZH Verwaltungsgericht, 2007-06-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2007.00029

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00029 du 6 juin 2007

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00029 del 6 giugno 2007

Regeste

Direkte Bundessteuer 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

Abteilung SB.2007.00029 Entscheid der 2. Kammer vom

E. 2.1

Nach Art. 17 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar. Gemäss Art. 17 Abs. 2 DBG werden Kapitalabfindungen aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung oder gleichartige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers nach Art. 38 DBG besteuert. Diese werden gesondert besteuert und unterliegen stets einer vollen Jahressteuer. Die Steuer wird zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 36 DBG berechnet.

E. 2.2

Die privilegierte Besteuerung gemäss Art. 17 Abs. 2 DBG in Verbindung mit Art. 38 DBG 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 Beendigung, bei Invalidität oder Tod des Arbeitnehmers. Für die Frage, ob die Kapitalabfindung, die anlässlich der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses durch den Arbeitgeber ausbezahlt wird, 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 diesbezügliche 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.

3. 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 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.

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.

3.3 Umstritten ist vorliegend einzig, ob die Kapitalabfindung auf einer vertraglichen Pflicht der Arbeitgeberin beruhte, welche gegen den Vorsorgecharakter spräche. Die Rekurskommission und die Beschwerdegegnerin 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. 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 Art. 23 lit. a DBG in Verbindung mit Art. 37 DBG darstellt. Die Beschwerde ist daher teilweise gutzuheissen. 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 (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht den Beschwerdeführenden keine Parteientschädigung zu (Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

E. 6

Juni 2007 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz) , Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtssekretärin Bettina Bärtschi. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdeführende , gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin , betreffend Direkte Bundessteuer 2003, hat sich ergeben: I. A, geboren 1949 und mit B verheiratet, war bis 31. Mai 2002 bei der Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft (Swissair) als Flugkapitän tätig. Infolge der Frühpensionierung im Alter von 53 Jahren im Zusammenhang mit dem Grounding der Swissair erhielt er neben einer Teilkapitalzahlung und einer Rente bzw. Übergangsrente bis zum Erreichen des AHV-Alters von der Vorsorgeeinrichtung der Swissair im Jahr 2003 zusätzlich eine Entschädigung aus Sozialplan in der Höhe eines Jahressalärs von Fr. ... brutto (Fr. ... netto). Im Weiteren erhielt er für die Monate April und Mai 2002 zwei Monatslöhne von insgesamt Fr. In der Steuererklärung 2003 deklarierten A und B die Kapitalzahlung von Fr. ... und verlangten die separate Besteuerung für diesen Betrag. Im Veranlagungs- und Einspracheentscheid vom 28. Februar 2006 bzw. 18. Juli 2006 verweigerte der Steuerkommissär die separate Besteuerung der Kapitalzahlung und veranlagte das pflichtige Ehepaar abweichend von der Steuererklärung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... II. Nach Durchführung eines zweiten und dritten Schriftenwechsels wies die Steuerrekurskommission I die dagegen gerichtete Beschwerde mit Entscheid vom 21. Februar 2007 ab. III. Am 28. März 2007 gelangten A und B an das Verwaltungsgericht, dem sie beantragen liessen, dass die vom Ehemann erhaltene Abgangsentschädigung von Fr. ... gemäss Art. 38 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) gesondert zu besteuern sei und demzufolge das steuerbare Einkommen 2003 bei der Bundessteuer Fr. ... betrage. Allenfalls sei die Sache zur Ergänzung des Sachverhalts an die Vorinstanz zurückzuweisen. Im Weiteren verlangten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Steuerrekurskommission I schloss auf Abweisung der Beschwerde und das kantonale Steueramt beantragte Abweisung des Rechtsmittels, soweit darauf einzutreten sei. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss". Die nur sinngemässe Anwendung der Bestimmungen über das Verfahren vor der

Rekurskommission gestattet unterschiedliche Regelungen, die sich aus der Natur eines zweistufigen gerichtlichen Instanzenzugs ergeben. Bei einem solchen System liegt eine Verengung der Kognition auf Rechtskontrolle mit Beschränkung des Novenrechts für die zweite Instanz nahe. Sie liegt im Interesse der Verfahrensökonomie und ist geeignet, einer missbräuchlichen Prozessführung entgegenzuwirken (BGE 131 II 548 E. 2.2.2). 1.2 Demnach können mit der (zweitinstanzlichen) Beschwerde an das Verwaltungsgericht alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5); dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekurskommission zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich somit lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (vgl. RB 1999 Nr. 147). 2.

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