

## Unselbständiger Erwerb

### Austrittsabfindung

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 1/1999 vom 21. Januar 1999

*Abfindungszahlung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer wegen vorzeitiger Entlassung vor Ablauf einer 3-jährigen vertraglichen Kündigungsfrist. Qualifizierung als ordentliches Erwerbseinkommen, nicht als Schadenersatz- oder Genugtuungsleistung und auch nicht als der Vorsorge dienendes Ersatzeinkommen, weil mit der Abfindung nur die vertraglich vereinbarten Lohnansprüche abgedeckt werden.*

#### I. Sachverhalt

1. Am 16./17. März 1995 hat der Rekurrent mit der X. AG einen Arbeitsvertrag abgeschlossen, in dem ein Jahresgehalt von Fr. 470'000.– vereinbart worden ist. Der Vertrag ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden, wobei er von jeder Vertragspartei unter Einhaltung einer Frist von 3 Jahren auf Ende des Monats, erstmals per 31. Dezember 1995, gekündigt werden konnte.

Am 12. Dezember 1996 haben die gleichen Parteien eine Vereinbarung unterzeichnet, mit welcher das Arbeitsverhältnis im gegenseitigen Einvernehmen mit Wirkung per 31. Dezember 1996 aufgelöst wurde. Auf dieses Datum hin hat denn auch die vertraglich vereinbarte Lohnzahlung geendet. Gleichzeitig hat sich die X. AG zur einmaligen Zahlung von Fr. 1'000'000.– als Abfindung per Saldo aller Ansprüche verpflichtet.

2. Der Rekurrent hat in der Steuererklärung pro 1996 ein Reineinkommen von Fr. 415'513.– und ein steuerbares Einkommen von Fr. 398'513.– deklariert. In der Steuererklärung pro 1997/Wegzug per 17. März 1997 nach Deutschland hat der Rekurrent ein Reineinkommen von Fr. 221'199.– und ein steuerbares Einkommen von Fr. 212'699.– deklariert.

Mit Schreiben vom 30. Juli 1997 teilte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten mit, in der Steuererklärung 1996 würde die per 31. Dezember 1996 entrichtete Abgangschädigung von Fr. 1'000'000.– abzüglich AHV von Fr. 50'500.–, somit also Fr. 949'500.–, aufgerechnet. Das steuerbare Einkommen für das Jahr 1996 betrage demnach Fr. 1'348'013.–.

Ausgehend vom deklarierten Reineinkommen des Rekurrenten in der Höhe von Fr. 221'199.– ermittelte die Steuerverwaltung betreffend der Steuererklärung 1997 einen Versicherungsabzug pro rata von Fr. 213.–, einen Unterstützungsabzug von Fr. 2'138.– und einen Verheiratetenabzug von Fr. 1'283.–, was für das Jahr 1997 ein

steuerbares Einkommen von Fr. 217'565.– und ein satzbestimmendes Einkommen von Fr. 891'045.– ergab.

Am 29. August 1997 wurde dem Rekurrenten die Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern des Fälligkeitsjahres 1997 (Einkommen 1996 und 1997/Abreise 17. März 1997) zugestellt.

3. Mit Schreiben vom 23. September 1997 erhob der Rekurrent dagegen rechtzeitig Einsprache. Diese ist mit Entscheid der Steuerverwaltung vom 21. November 1997 teilweise gutgeheissen worden. Das steuerbare Einkommen pro 1996 ist neu auf Fr. 1'317'700.–, und das steuerbare Einkommen pro 1997 bis zum Wegzug am 17. März 1997 neu auf Fr. 31'500.–, zum Satz von Fr. 18'100.–, festgesetzt worden.

4. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 16. Dezember 1997 und die innert erstreckter Frist eingereichte Begründung vom 30. Januar 1998. Der Rekurrent beantragt, den Einspracheentscheid vom 21. November 1997 aufzuheben, soweit eine Abweisung der Einsprachebegehren erfolgt sei. Die Einsprache vom 23. September 1997 sei vollumfänglich gutzuheissen, indem das steuerbare Einkommen pro 1996 gemäss eingereicherter Steuererklärung Basel-Stadt auf Fr. 398'513.– festzusetzen und die Abgangsentschädigung der X. AG in der Höhe von Fr. 1'000'000.– per 31. Dezember 1996 analog der Steuererklärung 1997 auf total Fr. 222'099.– zu veranlagern sei. Zudem sei die Steuerverwaltung dabei zu befehlen, dass analog zum Eventualantrag in der Einsprache betreffend Steuerjahr 1977 (recte 1997) die Fr. 1'000'000.– Abfindung nicht nochmals besteuert werden dürfe, auch wenn die Rekurskommission den Entscheid fällen sollte, dass die Abfindung als ein im Jahr 1996 realisiertes Erwerbseinkommen zu besteuern sei. Die Einzelheiten des rekurrentischen Standpunktes ergeben sich, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, aus den nachfolgenden Erwägungen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 2. Oktober 1998 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Die Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

6. Auf die Durchführung eines zweiten Schriftwechsels ist verzichtet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

## *II. Entscheidungsgründe*

1. Der Rekurrent beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid vom 21. November 1997 aufzuheben und das Einkommen für das Kalenderjahr 1996 gemäss der von ihm eingereichten Steuererklärung Basel-Stadt auf Fr. 398'513.– festzusetzen. Die Entschädigung der X. AG in der Höhe von Fr. 1'000'000.– sei einzig im Jahre 1997 und nur im Umfange von Fr. 222'099.– zu besteuern.

Unbestritten ist die Höhe der von der X. AG entrichteten Entschädigung. Umstritten ist hingegen, wie diese Zahlung zu qualifizieren ist.

2. a) Gemäss § 38 lit. a des Gesetzes über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 (StG) ist steuerbar das gesamte Einkommen jeder Art, insbesondere das Einkommen aus Erwerbstätigkeit.

b) Nach § 39 Abs. 1 StG ist steuerbar jedes Einkommen aus einer Tätigkeit, sei es regelmässiges oder nicht, und fliesse es aus einer selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit. Gemäss § 39 Abs. 2 StG gehören zum Erwerbseinkommen auch die Naturalbezüge, wie freie Kost und Wohnung, sowie die Nebenbezüge jeder Art, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Geschenke des Arbeitgebers, Provisionen, Gratifikationen und ähnliche Zuwendungen.

3. a) Der Rekurrent macht geltend, dass die Zahlung von Fr. 1'000'000.– bloss im Umfange von Fr. 221'199.– als Reineinkommen pro 1997 berücksichtigt werde. Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, dass bei der Zahlung von Fr. 1'000'000.– nicht einfach von einer Lohnnachzahlung zum Ausgleich der dreijährigen Kündigungsfrist ausgegangen werden könne, sondern vielmehr eine Aufteilung in eine Lohnnachzahlung von Fr. 250'000.– und eine steuerfreie Entschädigungszahlung von insgesamt Fr. 750'000.– vorgenommen werden müsse. Die Austrittsabfindung der X. AG bestehe aus Fr. 250'000.– als Entschädigung gemäss Art. 337c Abs. 3 OR und Fr. 500'000.– als Genugtuungsleistung gemäss Art. 49 OR, und sei demzufolge nicht als Einkommen zu besteuern. Die restlichen Fr. 250'000.– seien als Lohnnachzahlung für 6 Monate gemäss Art. 337c Abs. 1 OR zu betrachten. Nach Abzug der Anwaltskosten und der AHV-Beträge ergebe dies ein steuerbares Einkommen von Fr. 222'099.–.

b) Demgegenüber vertritt die Steuerverwaltung die Meinung, dass der gesamte Betrag von Fr. 1'000'000.– als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern sei. Rechtsgrundlage für die Auszahlung des Betrages bilde Art. 322 Abs. 1 OR. Weder liege eine Entschädigung gemäss Art. 337c Abs. 3 OR noch eine Genugtuungszahlung gestützt auf Art. 49 OR vor. Zudem fehle dem ausgezahlten Betrag der Vorsorgecharakter als Voraussetzung für die privilegierte Besteuerung gemäss § 50 Abs. 1 StG. Diese Auffassung teilt aus den nachfolgenden Gründen auch die Steuerrekurskommission.

4. a) Im vorliegenden Fall ist zwischen dem Rekurrenten und der X. AG am 16./17. März 1995 ein Anstellungsvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden, in dem ein Jahresgehalt von Fr. 470'000.– zuzüglich Gratifikation von Fr. 30'000.– und für beide Parteien eine Kündigungsfrist von 3 Jahren vereinbart worden ist. Dieser Arbeitsvertrag zwischen dem Rekurrenten und der X. AG ist mit der Vereinbarung vom 12. Dezember 1996 per 31. Dezember 1996 aufgehoben worden. Die betreffende Aufhebungsvereinbarung enthält unter anderem folgende Elemente: Der Rekurrent wird während der dreijährigen Kündigungsfrist freigestellt, und die X. AG verpflichtet sich zur einmaligen Zahlung von Fr. 1'000'000.– (Valuta-Datum 31.

Dezember 1996) als Abfindung per Saldo aller Ansprüche. Die X. AG hat dem Rekurrenten zudem folgende Gegenstände zum Eigentum überlassen: einen BMW 525, einen PC, ein Faxgerät und das gesamte Büromobiliar.

b) Mit der Aufhebungsvereinbarung vom 12. Dezember 1996 ist das Ausscheiden des Rekurrenten bei der X. AG vor Ablauf der ordentlichen Kündigungsfrist geregelt worden. Aus dem Faxschreiben von Herrn W., dem Rechtsvertreter des Rekurrenten zum Zeitpunkt der Vertragsauflösung, an die M. AG vom 3. Februar 1997 lässt sich entnehmen, dass der Rekurrent einen Anspruch auf drei Jahreslöhne zu je Fr. 470'000.– zuzüglich Bonus zu je Fr. 30'000.– (insgesamt also Fr. 1'500'000.–) gehabt habe. Bereits daraus ergibt sich, dass die Zahlung von Fr. 1'000'000.– eine «Abfindung» für seine vertraglichen Ansprüche darstellt. Diese entspricht  $\frac{2}{3}$  des Lohnes, auf den er innerhalb der drei Jahre seiner Kündigungsfrist Anspruch gehabt hätte. Das nicht ausbezahlte Drittel ist als Rabatt für die Barzahlung und für die Ausklammerung der Schadensminderungspflicht zu qualifizieren. Bei der Auszahlung der Fr. 1'000'000.– handelt es sich somit um eine gestützt auf den Arbeitsvertrag erfolgte Lohnzahlung während der Kündigungsfrist.

5. a) Der Rekurrent macht geltend, zu Unrecht fristlos entlassen worden zu sein, weshalb gestützt auf Art. 337c Abs. 1 OR lediglich Fr. 250'000.– als Lohnnachzahlung für 6 Monate zu betrachten seien. Dieser Einwand ist indes unbehelflich. Selbst wenn von einer ungerechtfertigten fristlosen Entlassung des Rekurrenten auszugehen wäre, ist nicht ersichtlich, wie der Rekurrent zur Annahme einer ordentlichen sechsmonatigen Kündigungsfrist (und damit auf den Betrag von Fr. 250'000.–) gelangt. Denn nach Art. 337c Abs. 1 OR hat der Arbeitnehmer «Anspruch auf Ersatz dessen, was er verdient hätte, wenn das Arbeitsverhältnis unter Einhaltung der Kündigungsfrist oder durch Ablauf der bestimmten Vertragszeit beendet worden wäre». Es steht indes ausser Frage, dass der Rekurrent effektiv eine Kündigungsfrist von drei Jahren hatte (vgl. Arbeitsvertrag vom 16./17. März 1995). Er hatte also gemäss Art. 337c Abs. 1 OR und nach den allgemeinen Regeln des Obligationenrechts Anspruch auf die Erfüllung der ganzen Leistung, zu der sich die X. AG im Arbeitsvertrag verpflichtet hatte, d.h. auf den Lohn dreier Jahre. Dabei handelt es sich nicht um Schadenersatz im technischen Sinne, sondern – wie oben bereits erwähnt – um einen vertraglichen Lohnanspruch, der auch nicht wegen eines allfälligen Mitverschuldens des Arbeitnehmers gekürzt werden kann (vgl. Rehbindler, Schweizerisches Arbeitsrecht, 9. Auflage, Bern 1988, S. 107 f.; BGE 103 II 274, 275). Infolgedessen ist nicht ersichtlich, weshalb lediglich Fr. 250'000.– als Lohnnachzahlung qualifiziert werden sollten.

b) Insgesamt Fr. 750'000.– der Abfindungszahlung der X. AG qualifiziert der Rekurrent als steuerfreie Entschädigungszahlung; Fr. 250'000.– als Schadenersatzleistung nach Art. 337c Abs. 3 OR und Fr. 500'000.– als Genugtuungsleistung nach Art. 49 OR. Die Entschädigung gemäss Art. 337c Abs. 3 OR ist zusätzlich zur Entschädigung gemäss Art. 337c Abs. 1 OR geschuldet und wird vom Richter festgelegt. Eine vom Richter zugesprochene Entschädigung liegt jedoch in casu nicht vor; Art. 337c Abs. 3 OR kann somit für den vorliegenden Fall nicht zur Anwendung ge-

langen. Zudem hat auch das Bundesgericht im Entscheid vom 30. Juli 1997 – im Nachgang zu dem vom Rekurrenten erwähnten Entscheid vom 17. April 1997 – festgehalten, dass die Entschädigung gemäss Art. 337c Abs. 3 OR eine Entschädigung sui generis darstelle, die mit einer Konventionalstrafe vergleichbar sei (vgl. Praxis 87. Jhg., 1998, Nr. 24, S. 162 ff. E. 3c). Da diese Konventionalstrafe mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängt, liegt keine steuerfreie Schadenersatz- oder Genugtuungsleistung vor, selbst wenn unter sozialversicherungsrechtlichen Aspekten kein für die AHV-Beitragspflicht massgebender Lohn angenommen wird. Somit würde auch dann steuerbares Einkommen gemäss § 38 StG vorliegen, wenn der an den Rekurrenten ausgerichtete Betrag gestützt auf Art. 337 c Abs. 3 OR erfolgt wäre.

c) Dass die X. AG dem Rekurrenten in Anerkennung einer beim Rekurrenten vorliegenden Persönlichkeitsverletzung im Sinne von Art. 49 OR und in Anerkennung weiterer deliktischer Ansprüche nach Art. 41 ff. OR seitens des Rekurrenten eine Entschädigung bezahlen würde, die über die arbeitsvertraglichen Ansprüche hinausgehen würden, lässt sich aus der Vereinbarung vom 12. Dezember 1996 nicht entnehmen (vgl. Aufhebungsvertrag vom 12. Dezember 1996). Somit ist davon auszugehen, dass an den Rekurrenten keine Zahlung aufgrund von Art. 49 OR erfolgt ist.

d) Die Vorbringen des Rekurrenten, dass die Zahlung von Fr. 1'000'000.– einerseits als Lohnzahlung im Sinne von Art. 337c Abs. 1 OR und andererseits als Schadenersatzleistung gemäss Art. 337c Abs. 3 OR und als Genugtuungsleistung gemäss Art. 49 OR zu betrachten seien, vermögen nicht zu überzeugen. Die Steuerverwaltung hat somit zu Recht die Zahlung von Fr. 1'000'000.– insgesamt als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert.

6. a) Der Rekurrent macht des Weiteren geltend, die ihm in der Arbeitsvertragsauflösungsvereinbarung zugesprochenen Naturalbezüge in Form eines Fahrzeuges der Marke BMW Touring TDI sowie eines PC und Fax-Gerätes stünden im Zusammenhang mit der Vertragsauflösung und seien daher nicht aufzurechnen.

b) Dass die Naturalleistungen im Zusammenhang mit der Vertragsauflösung erbracht worden sind, ist nicht zu bezweifeln. Dieser Umstand vermag dem Rekurrenten indes nicht weiterzuhelfen. Denn entgegen der Auffassung des Rekurrenten sind die Leistungen der X. AG insgesamt als Lohnzahlung zu qualifizieren. Daher stellen auch die erwähnten Naturalleistungen – wie bereits die Steuerverwaltung zu Recht festhält – steuerbares Einkommen dar. Die Bewertung des Naturalbezuges per 31. Dezember 1996 mit Fr. 20'000.— wird vom Rekurrenten nicht beanstandet.

7. a) Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung richtigerweise festhält, handelt es sich bei der Zahlung von Fr. 1'000'000.– auch nicht um Ersatzeinkommen mit Vorsorgecharakter, das gemäss § 50 Abs. 1 StG mit einem privilegierten Steuersatz besteuert würde. Denn Ersatzeinkommen liegt nach der Umschreibung in § 39 Abs. 3 StG nur dann vor, wenn es im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis entstanden ist und wenn es an die Stelle des vorherigen Erwerbseinkommens

tritt. Dies setzt begrifflich voraus, dass das bisherige Erwerbseinkommen ganz oder teilweise nicht mehr fließt (vgl. Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. Auflage, Basel 1970, S. 206 ff.). Da es sich jedoch – wie bereits mehrfach erwähnt – im vorliegenden Fall bei der Auszahlung der Fr. 1'000'000.– um eine gestützt auf den Arbeitsvertrag erfolgte Lohnzahlung während der Kündigungsfrist handelt, kann kein Ersatzeinkommen vorliegen.

b) Selbst wenn es sich aber bei der Zahlung der X. AG von Fr. 1'000'000.– um Ersatzeinkommen handeln würde, fände der privilegierte Steuersatz von § 50 Abs. 1 StG keine Anwendung. Denn § 50 Abs. 1 StG sieht für Ersatzeinkommen nur dann eine vom übrigen Einkommen getrennte Besteuerung zu einem privilegierten Steuersatz vor, wenn das Ersatzeinkommen Vorsorgecharakter hat. Dieser Vorsorgecharakter ist jedoch nur gegeben, wenn die Kapitalabfindung des Arbeitgebers objektiv dazu dient, eine durch Alter, Invalidität oder Tod des Arbeitnehmers verursachte oder wahrscheinliche Beschränkung der gewohnten Lebenshaltung bzw. derjenigen seiner Hinterlassenen zu mildern. Einmalige Beträge, welche lediglich die Leistungen aus Arbeitsvertrag abdecken, sind dagegen als ordentliches Einkommen zu besteuern (vgl. StE 1991 B 26.13 Nr. 11; Grüninger/ Studer, a.a.O., S. 210 f., 314.).

c) Im vorliegenden Fall wurde die Abgangsentschädigung in Abgeltung für die vorzeitige Auflösung des unbefristeten Arbeitsverhältnisses per 31. Dezember 1996 ausbezahlt und es wurden somit alle vertraglichen Ansprüche des Rekurrenten mit einer Einmalzahlung erledigt. Abgesehen davon ist in keiner Weise nachgewiesen, dass beim Rekurrenten ein Vorsorgefall tatsächlich eingetreten ist oder unmittelbar bevorsteht. Es kann daher keine Rede davon sein, dass dem ausgerichteten Betrag von Fr. 1'000'000.– Vorsorgecharakter zukomme.

8. a) Der Rekurrent beantragt ferner, die Steuerverwaltung dabei zu behaften, dass analog zum Eventualantrag in der Einsprache betreffend Steuerjahr 1997 die Fr. 1'000'000.– Abfindung nicht nochmals besteuert werden darf, sollte die Rekurskommission den Entscheid fällen, die Abfindung als ein im Jahr 1996 realisiertes Erwerbseinkommen zu besteuern.

b) Die Steuerverwaltung hat bereits in ihrem Einspracheentscheid vom 21. November 1997 festgehalten, dass der im Steuerjahr 1997 als Erwerbseinkommen deklarierte Betrag von Fr. 186'962.– zu Unrecht zusätzlich zu der im Steuerjahr 1996 besteuerten Zahlung von Fr. 1'000'000.– der Einkommenssteuer unterstellt wurde. Die Steuerverwaltung hat die Zahlung der X. AG daraufhin ganzheitlich dem steuerbaren Einkommen pro 1996 aufgerechnet. Eine zweifache Besteuerung liegt daher bereits seit dem Einspracheentscheid nicht mehr vor.

9. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Zahlung der X. AG in Höhe von Fr. 1'000'000.– in ihrem gesamten Umfang als Lohnzahlung während der Kündigungsfrist und somit als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist. Der Rekurs erweist sich insgesamt als unbegründet und ist daher abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.