

Einkommen

Kapitalabfindungen: Begriff und Voraussetzungen für die gesonderte Besteuerung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 1. Dezember 1995

Die jährlichen Geldleistungen eines Arbeitgebers an einen vorzeitig entlassenen leitenden Angestellten bis Erreichen des Pensionierungsalters sind nicht dem Sondertarif für Kapitalabfindungen zu unterstellen, sondern bilden ordentlich steuerbares Ersatzeinkommen. Frage des Zeitpunktes des Einkommenszuflusses.

I. Sachverhalt

A. arbeitete während mehrerer Jahre in leitender Position bei der T. AG in Basel. Im Juli 1986 wurde er mit sofortiger Wirkung seiner Aufgaben enthoben, während er bis Ende Juni 1987 den Lohn weiter bezog. Nach intensiven, erfolglosen Bemühungen, eine neue Anstellung bei dem an einer Übernahme der T. AG interessierten L.-Konzern zu finden, sicherten ihm Verantwortliche dieses Unternehmens am 20. Juni 1989 schriftlich zu, "für den Zeitraum vom 1. Juli 1987 bis 30. Juni 1993 einen jährlichen Betrag von Fr. 63'500.-- zur Verfügung zu stellen, zahlbar jeweils im Dezember eines jeden Jahres. Für die zurückliegende Periode vom 1. Juli 1987 bis 30. Juni 1989 werden wir Ihnen eine Summe von Fr. 133'000.--, einschliesslich Zinsen, demnächst überweisen". Festgehalten wurde zudem, dass im Falle des Todes von A. vor seinem 65. Altersjahr die noch ausstehenden Restbeträge verfallen und nicht an seine Ehefrau ausgerichtet würden. In der Folge hat A. per 30. Juni 1989 Fr. 133'000.-- und per 31. Dezember 1989 Fr. 63'500.-- jeweils als "Kapitalauszahlung der freiwilligen Firmenzusatzrente" ausbezahlt erhalten. In der Steuererklärung 1989 deklarierte er diese Auszahlung als Abfindungen und ersuchte darum, die Summe von Fr. 133'000.-- auf die Jahre 1987 bis 1989 zu verteilen und die zweite Zahlung von Fr. 63'500.-- erst im Jahre 1990 zu besteuern. Die Steuerverwaltung verfügte indessen am 29. Juli 1991, dass der gesamte Betrag von Fr. 169'500.-- im Jahre 1989 als Einkommen zu versteuern sei. Gegen diese Veranlagung erhob A. erfolglos Einsprache. Auch der dagegen eingereichte Rekurs wurde von der Steuerrekurskommission in den Sitzungen vom 28. April und 15. September 1994 abgewiesen.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende, rechtzeitig erhobene Rekurs, mit dem A. den Antrag stellt, die Zahlungen der L. AG von Fr. 345'000.-- nicht als Rente oder Einkommen, sondern als Kapitalzuwendung mit dem Barwert als Abfindung gemäss § 50 Abs. 1 Steuergesetz (StG) per 1989 zu besteuern, eventuell die erste Zahlung von Fr. 133'000.-- zu 20 % auf das Steuerjahr 1987 und zu je 40 % auf die Steuerjahre 1988 und 1989 zu verteilen. Das Finanzdepartement schliesst demgegenüber auf Abweisung des Rekurses. Der Referent hat auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels und einer Verhandlung verzichtet. Die Beratung des Verwaltungsgerichts hat am 1. Dezember 1995 stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Steuerrekurskommission ist eine vom Regierungsrat gewählte Kommission, deren Entscheide gemäss § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRPG) dem Rekurs an das Verwaltungsgericht unterliegen. Daraus ergibt sich dessen sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Kognition richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG. Danach hat das Verwaltungsgericht zu prüfen, ob die Verwaltung den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt oder das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewendet hat.

Der Rekurrent ist durch den angefochtenen Entscheid unmittelbar berührt und damit zur Erhebung dieses Rekurses legitimiert (§ 13 Abs. 1 VRPG).

2. In erster Linie macht der Rekurrent geltend, dass die Vorinstanz die im Jahre 1989 ihm vom "Fonds de Prévoyance L. AG" [im folgenden: Fonds] ausgerichteten Zahlungen zu Unrecht steuerrechtlich als Ersatzeinkommen im Sinne von § 39 Abs. 3 StG beurteilt hat, anstatt sie richtigerweise als Kapitalzuwendung oder Abfindung im Sinne von § 50 Abs. 1 StG zu besteuern.

§ 50 Abs. 1 StG lautet in der für die Steuerjahre 1987 bis 1989 massgeblichen Fassung folgendermassen:

"3. Bei Abfindungen

§ 50. Ersatzeinkommen in der Form von Kapitalzuwendungen oder von Abfindungen aus Vorsorgeeinrichtungen und Vorsorgeformen im Sinne von Art. 80 und 82 BVG sowie Abfindungen an Stelle von Alimenten werden getrennt vom übrigen Einkommen besteuert, und zwar die ersten Fr. 25'000.-- mit 3 %, die nächsten Fr. 25'000.-- mit 4 %, die nächsten Fr. 50'000.-- mit 6 %, alle weiteren Beträge mit 8 %."

Sinn und Zweck dieser privilegierten Besteuerung von bestimmten Ersatzeinkommen sind die Vermeidung der hohen Progression, welche durch die einmalige Auszahlung eines Betrages entstehen würden, der an die Stelle von periodisch ausbezahlten Einkommensleistungen tritt (Grüniger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, § 50 S. 314). Beide Parteien sind sich zu Recht darüber einig, dass die Zahlung des Fonds von Fr. 133'000.-- für die Periode vom 1. Juli 1987 bis 30. Juni 1989 als Ersatzeinkommen zu qualifizieren ist.

Ersatzeinkommen liegt nach der Umschreibung von § 39 Abs. 3 StG vor, wenn es im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis entstanden ist und wenn es an die Stelle des vorherigen Erwerbseinkommens tritt, und kann dem Erwerbstätigen oder seinen Erben als Kapitalzuwendung oder Rente unter den verschiedensten Rechtstiteln zufallen (Grüniger/Studer, a.a.O. S. 206). Für die Anwendbarkeit von § 50 StG ist weiter erforderlich, dass das Ersatzeinkommen entweder in der Form einer Kapitalzuwendung zufliesst oder dass es sich um eine Abfindung aus Vorsorgeeinrichtungen und Vorsorgeformen im Sinne von Art. 80 und 82 BVG oder um eine Abfindung anstelle von Alimenten handelt, was beides nicht geltend gemacht wird. Der Begriff der Kapitalzuwendung wird vom Gesetz nicht näher umschrieben. Nach Sinn und Zweck der Bestimmung von § 50 StG, nämlich steuerliche Privilegierung zur Vermeidung der nachteiligen Folgen der Progression, sind unter Kapitalzuwendungen einmalige Leistungen von Kapital zur Abgeltung oder als Ersatz für Renten und ähnlich wiederkehrenden Leistungen zu verstehen. Dementsprechend spricht der ähnliche Zwecke verfolgende Art. 40 Abs. 2 BdBSt von "Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen". Es handelt sich um einmalige Vermögenszugänge, die dazu bestimmt sind, einen Vermögensanspruch abzugelten, der mit der Erbringung dieser Leistungen sukzessive untergeht. Sie kommen nur für künftige Leistungen und nur als Erfüllung einer der periodischen Leistungen zugrunde liegenden Stammschuld in Frage (Ernst Käzigi, Wehrsteuer, 2. Aufl., 1982, Art. 40 WStB N 5). Die Nachzahlung aufgelaufener periodischer Leistungen ist keine Kapitalabfindung im Sinne von Art. 40 WStB (BGE vom 3. Februar 1978 in: ASA 48 S. 82). Die gleiche Überlegung muss auch für § 50 Abs. 1 StG gelten.

Die umstrittene Zusage der L. AG vom 20. Juni 1989 zur Leistung von Fr. 133'000.-- bezieht sich nicht auf eine künftige, sondern auf eine zurückliegende Periode vom 1. Juli 1987 bis 30. Juni 1989 und stellt klarerweise die Nachzahlung eines jährlichen Beitrages von Fr. 63'500.-- dar. Das ergibt sich einmal aus der Zusicherung eines jährlichen Beitrages in dieser Höhe für die Zeit vom 1. Juli 1989 bis 30. Juni 1993 und aus dem Zusatz "einschliesslich Zinsen" hinter der Summe von Fr. 133'000.--. Tatsächlich ergibt die Zusammenrechnung von zwei Jahresraten à Fr. 63'500.-- nebst den üblichen Zinsen einen Betrag von rund Fr. 133'000.-- (2 x Fr. 63'500.-- = Fr. 127'000.-- + Fr. 6'000.-- Zins). Der ausbezahlte Betrag von Fr. 133'000.-- stellt somit keine Kapitalzuwendung im Sinne von § 50 Abs. 1 dar. Erst recht gilt dies für die im Dezember 1989 verfallene Rate von Fr. 63'500.--. Nach den zutreffenden Ausführungen der Steuerrekurskommission liegt vielmehr die Zusicherung einer temporären Leibrente vor, die während einer bestimmten Zeit (hier bis 30. Juni 1993), längstens aber bis zum Tod des Berechtigten läuft. Die im Dezember 1989 verfallene Rate

für die Zeit vom 1. Juli 1989 bis 30. Juni 1990 von Fr. 63'500.-- stellt klarerweise keine Kapitalzuwendung, sondern eine Rentenzahlung dar und fällt daher ebenfalls nicht unter § 50 Abs. 1 StG.

Es mag zutreffen, dass statt der gemäss Schreiben der L. AG vom 20. Juni 1989 getroffenen Lösung die einmalige Ausrichtung eines Kapitals von Fr. 387'000.-- möglich gewesen wäre. In diesem Fall wären allerdings, wie die L. AG in ihrem Schreiben vom 9. November 1992 festhält, die Zahlungsbedingungen und die Höhe der einmaligen Kapitalauszahlung nach anderen Gesichtspunkten festgelegt worden. Tatsächlich wurde aber eine andere Regelung getroffen, die nach den oben gemachten Ausführungen einer temporären Leibrente gleichzustellen ist. Der vorliegende Fall unterscheidet sich daher von demjenigen i.S. G.S.-B., welche das Verwaltungsgericht am 23. Oktober 1987 zu beurteilen hatte. Diese Sache betraf eine Kapitalabfindung von DM 2 Mio., zahlbar in 4 jährlichen Raten zu DM 500'000.--, und zwar unabhängig von der Lebensdauer des Steuerpflichtigen. Die Leistungen von Fr. 387'000.-- und Fr. 63'500.-- im vorliegenden Fall stellen somit gewöhnliches Ersatzeinkommen gemäss § 39 Abs. 3 StG dar, da es an die Stelle des Erwerbseinkommens tritt und im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis entstanden ist. Der Rekurrent bestreitet zwar weitschweifig den Zusammenhang mit seinem Arbeitsverhältnis bei der T. AG. Seine Ausführungen sind jedoch widersprüchlich. Fehlt nämlich der erforderliche Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis, so kann auch kein Ersatzeinkommen im Sinne von § 50 Abs. 1 StG vorliegen und käme diese Bestimmung gar nicht zum Zuge, was dem Antrag des Rekurrenten widersprechen würde. Im übrigen liegt der erforderliche Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis des Rekurrenten bei der T. AG klarerweise vor, bezweckt die Zusicherung der L. AG doch die Minderung des Einkommensausfalls, den der Rekurrent durch sein Ausscheiden in vorgerückten Jahren bis zur Erreichung des Pensionierungsalters erlitten hat. Dementsprechend lief die jährlich zugesicherte Rente bis 30. Juni 1993, d.h. bis zur Erreichung des 65. Altersjahrs des Rekurrenten (geboren am 1928). Ob die Zusicherung der L. AG als Muttergesellschaft der T. AG aufgrund einer gesetzlichen oder vertraglichen Rechtspflicht oder freiwillig erfolgt ist, spielt für den erforderlichen Zusammenhang keine Rolle. Schliesslich liegt offensichtlich Ersatzeinkommen vor, das anstelle des bisherigen Erwerbseinkommens aus der Tätigkeit des Rekurrenten bei der T. AG getreten ist, hat doch dieses Erwerbseinkommen mit dem Ausscheiden des Rekurrenten aus seiner Arbeitgeberfirma zu fliessen aufgehört.

In zweiter Linie beantragt der Rekurrent, die Besteuerung des Betrages von Fr. 387'000.-- (d.h. alle Leistungen der L. AG für die Zeit bis 30. Juni 1993, nämlich Fr. 133'000.-- und 4 x Fr. 63'500.--) zu 20 % auf das Steuerjahr 1987 und zu je 40 % auf die Steuerjahre 1988 und 1989 aufzuteilen. Damit stellt sich die Frage, in welchem Steuerjahr die Leistungen der L. AG als Ersatzeinkommen zu besteuern sind.

Einkommen ist grundsätzlich in dem Jahr zu besteuern, in welchem es zufließt. Erwerbseinkommen ist dann zugeflossen, wenn der Steuerpflichtige über seinen Erwerb wirtschaftlich verfügen kann, sei es, dass er in den Besitz der betreffenden Geldsumme oder des allfälligen Naturallohns gelangt (sog. Ist-Methode) oder dass er zum mindesten einen festen Rechtsanspruch auf das zugesicherte Einkommen erhält (sog. Soll-Methode; Locher, System des Steuerrechts, 5. Auflage, S. 238; Grüninger/Studer, a.a.O., S. 181; BGE 113 Ib 26). Die Forderung auf das Einkommen braucht nicht unbedingt fällig zu sein. So kann bei Werkverträgen, deren Erfüllung sich über mehrere Jahre erstreckt, der Gewinn regelmässig verteilt werden (Grüninger/Studer, a.a.O. S. 182; in solchen Fällen kann indessen der Berechtigte regelmässig à conto Zahlungen in ungefährender Höhe der geleisteten Arbeit verlangen, so dass er über sein Entgelt schon vor der Beendigung der Arbeit verfügen kann). Gratifikationen, die nicht Lohnbestandteil bilden, sind dann zu versteuern, wenn deren Ausrichtung von der Gesellschaft beschlossen worden ist (BJM 1969 S. 39 mit weiteren Hinweisen). Wenn die Erfüllung der Forderung, d.h. die Leistung als unsicher zu betrachten ist, muss mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet werden (BGE 113 Ib 26).

Im vorliegenden Fall hat der Rekurrent nach den zutreffenden Ausführungen der Steuerrekurskommission erst durch die Zusage der L. AG vom 20. Juni 1989 einen verfügbaren Anspruch auf die zugesicherten Leistungen erhalten. Es mag zutreffen, dass ihm die L. AG bereits im Jahre 1986 eine finanzielle Leistung in nicht genannter Höhe in Aussicht gestellt hatte, wobei nach der eigenen Darstellung des Rekurrenten die L. AG ihre Leistung als rein freiwillig bezeichnet hatte

und als Zeitpunkt Ende 1987 genannt wurde, wenn L. über 100 % des Aktienkapitals der T. AG verfügen werde. Jedoch stand dem Rekurrenten bis zur Zusicherung vom 20. Juni 1989 kein klagbarer Anspruch auf bestimmte Leistungen zu, weshalb er vorher nicht über einzelne Beträge wirtschaftlich verfügen konnte. Wenn die L. AG schliesslich bestimmte Beträge zusicherte, so handelte sie dabei nicht in Erfüllung einer Rechtspflicht, sondern nach der eigenen Darstellung des Rekurrenten zur Vermeidung von Störungen der Vertragsverhandlungen, welche die L. AG wegen der Übernahme sämtlicher Aktien der T. AG führte, von Strafklagen seitens des Rekurrenten gegen die Herren T. und zur Wahrung des Ansehens der L. AG, welche die Entlassung des Rekurrenten nicht als ihren "Stil", nicht als "L.-würdig" habe betrachten wollen. Somit sind die Leistungen von Fr. 133'000.-- wie auch die per Ende Dezember 1989 bezahlte Rate von Fr. 63'500.-- als Einkommen des Jahres 1989 zu beurteilen.

Damit erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.