

## Ersatzeinkommen

### Abgangsentschädigung infolge vorzeitiger Auflösung des Arbeitsvertrags

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 25/1998 vom 30. April 1998

*Eine Abgangsentschädigung an einen 47-jährigen Geschäftsleiter, die ihm infolge vorzeitiger Auflösung des Arbeitsverhältnisses zugesprochen wird, stellt Ersatzeinkommen dar. Kommt ihr kein Vorsorgecharakter zu, ist sie nicht als Abfindung zum Sondertarif gemäss § 50 StG zu besteuern, sondern untersteht wie der übrige Arbeitserwerb zusammen mit den anderen Einkünften der ordentlichen Einkommensbesteuerung.*

#### I. Sachverhalt

1. Der Rekurrent hatte in der Steuererklärung 1995 ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 45'961.– deklariert. In Ziffer 30 der Steuererklärung hat er zudem eine von M. K. AG erhaltene Abgangsentschädigung von Fr. 85'292.– ausgewiesen, ohne diese aber zum Erwerbseinkommen hinzuzurechnen.

Im Gegensatz zum Rekurrenten qualifizierte die Steuerverwaltung auch den Betrag von Fr. 85'292.– als Einkommen. Sie korrigierte folglich das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 45'961.– auf Fr. 131'253.– und setzte das im Kanton Basel-Stadt steuerbare und satzbestimmende Einkommen pro 1995 neu auf Fr. 120'772.– fest.

Die entsprechende Veranlagung (Einkommen 1995, Vermögen 1996) wurde dem Rekurrenten am 21. November 1996 zugestellt.

2. Mit Schreiben vom 23. Dezember 1996 erhob der Rekurrent dagegen Einsprache, welche von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 6. August 1997 abgewiesen wurde.

3. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 5. September 1997, welcher innert erstreckter Frist am 31. Oktober 1997 begründet worden ist. Darin beantragt der Rekurrent, den Einspracheentscheid vom 6. August 1997 aufzuheben, die im Jahre 1995 ausbezahlte Abgangsentschädigung von netto Fr. 85'292.– zum Tarif für Kapitalabfindungen zu besteuern und dementsprechend das der normalen Einkommenssteuer unterliegende Einkommen zu reduzieren. Auf die Einzelheiten des rekurrentischen Standpunktes wird, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 22. Januar 1998 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

5. Auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels ist verzichtet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

## *II. Entscheidungsgründe*

1. Der Rekurrent stellt den Antrag, den Einspracheentscheid vom 6. August 1997 aufzuheben und die im Jahre 1995 ausbezahlte Abgangsentschädigung von netto Fr. 85'292.– zum Tarif für Abfindungen gemäss § 50 StG zu besteuern.

2. Gemäss § 38 ff. StG ist das gesamte Einkommen jeder Art steuerbar. Das Gesetz umschreibt den Begriff des steuerbaren Einkommens nicht abschliessend; es beschränkt sich darauf, einzelne Einkommensarten in § 38 lit. a bis d StG hervorzuheben und diese in den §§ 39 bis 41 StG zu erläutern.

Steuerbar ist insbesondere das Erwerbseinkommen (§ 39 Abs. 1 StG). In § 39 Abs. 2 StG wird ausgeführt, welche Leistungen zum Erwerbseinkommen zählen. Gemäss § 39 Abs. 3 StG ist auch das Ersatz Einkommen steuerbar: «Als Erwerbseinkommen gilt ferner das an dessen Stelle tretende Einkommen, sofern es im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis oder aus einer Vorsorgeeinrichtungen und Vorsorgeformen im Sinne von Art. 80 und 82 BVG entstanden ist, auch wenn es an die Erben fällt oder durch Verfügung auf den Todesfall zugewendet wird. Dazu gehören insbesondere Bezüge aus Sozialversicherungs-, Sozialausgleichs- und Vorsorgeeinrichtungen in der Form von Taggeldern, Renten oder Kapitalzuwendungen sowie auch die Abfindungen für die Aufgabe oder Unterlassung einer Tätigkeit. Bei Kapitalzuwendungen sind die eigenen besteuerten Beiträge in Abzug zu bringen».

3. Das Steuergesetz nennt somit zwei Voraussetzungen, um eine Leistung als Ersatz Einkommen besteuern zu können: Erforderlich ist einmal, dass das Ersatz Einkommen an die Stelle eines bisherigen Erwerbseinkommens tritt. Das setzt begrifflich voraus, dass das bisherige Erwerbseinkommen ganz oder teilweise nicht mehr fliesst. Ersatz Einkünfte sind dazu bestimmt, einem Steuerpflichtigen, der seine Erwerbstätigkeit ganz oder teilweise einstellt, die weggefallenen ordentlichen Arbeitseinkünfte zu ersetzen (Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 206 ff.; VGE vom 23. Oktober 1987 i.S. G. S.-B.). Kein Ersatz Einkommen, sondern normales Erwerbseinkommen stellen hingegen solche Leistungen dar, welche für früher erbrachte Arbeit erfolgen, die also in irgendeiner Form ein nachträgliches Zusatzentgelt für frühere Leistungen darstellen (Grüninger/Studer, a.a.O., S. 314; StRKE Nr. 7/1993 vom 28. Januar 1993 i.S. B.W.). Weiter ist erforderlich, dass die Leistung entweder im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis oder aufgrund eines Vorsorgeverhältnisses nach BVG ausgerichtet wird.

4. Im vorliegenden Fall hat der Rekurrent mit der M. K. AG am 31. Mai 1994 einen Anstellungsvertrag abgeschlossen (vgl. Anstellungsvertrag vom 31. Mai 1994). Nach diesem Vertrag hätte der Rekurrent in der Zeit vom 1. Juli 1994 bis 31. Dezember 1996 als fest angestellter Geschäftsleiter bei der M. K. AG arbeiten sollen. Im Verlaufe des Jahres 1995 ist dieses Arbeitsverhältnis jedoch vorzeitig aufgelöst worden. Die M. K. AG hat sich indessen bereit erklärt, dem Rekurrenten eine Abgangschädigung von netto Fr. 85'292.– auszurichten. In der dazugehörigen Bestätigung vom 20. Dezember 1996 hält sie ergänzend fest, dass diese Entschädigung eine Abgeltung für die vorzeitige Beendigung des bis Ende 1996 laufenden Anstellungsvertrages darstellt.

Aufgrund der geschilderten Gegebenheiten steht in casu fest, dass die von der M.K. AG ausbezahlte Kapitalleistung im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis zwischen der M. K. AG und dem Rekurrenten entstanden ist und dass diese Leistung an die Stelle des vorherigen Erwerbseinkommens tritt. Bei der Abgangschädigung handelt es sich somit um Ersatzeinkommen (vgl. hierzu auch die Rekursbegründung, S. 2).

5. Wenn nun aber die Zahlung der M. K. AG in der Höhe von netto Fr. 85'292.– Ersatzeinkommen darstellt, so ist als nächstes zu prüfen, ob diese – wie vom Rekurrenten verlangt – getrennt vom Einkommen zu einem reduzierten Steuersatz (§ 50 Abs. 1 StG) zu besteuern ist.

Wie sich aus dem Wortlaut von § 50 Abs. 1 StG ergibt, ist für dessen Anwendbarkeit 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.

Dass die beiden zuletzt genannten Formen von Ersatzeinkommen hier vorliegen, wird zu Recht nicht geltend gemacht. Da ihm der Betrag von Fr. 85'292.– im Zusammenhang mit der Aufgabe seiner Erwerbstätigkeit ausbezahlt worden sei, handelt es sich nach Ansicht des Rekurrenten aber um eine steuerprivilegierte Kapitalabfindung im Sinne von § 50 Abs. 1 StG (vgl. Einsprachebegründung, S. 2). Demgegenüber vertritt die Steuerverwaltung die Meinung, dass die hier vorliegende Abgangschädigung Ersatzeinkommen gemäss § 39 Abs. 3 StG darstellt. Diese Auffassung teilt auch die Steuerrekurskommission.

6. a) Das baselstädtische Steuergesetz verwendet den Begriff der Kapitalzuwendung in beiden hier zur Diskussion stehenden Bestimmungen. Weder in § 39 Abs. 3 StG noch in § 50 Abs. 1 StG wird er jedoch näher umschrieben. Vorliegend stellt sich somit die Frage, wie die Kapitalzuwendungen, welche gemäss § 50 Abs. 1 StG gesondert besteuert werden, von den übrigen Kapitalleistungen des Arbeitgebers abgegrenzt werden können.

b) Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet die Analyse des Wortlautes, des Wortsinns und des Sprachgebrauchs einer Gesetzes- oder Verordnungsbestimmung (vgl. Häfelin/Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 3. Auflage, Zürich 1993, N 75 und 80). Ist der Text jedoch nicht klar beziehungsweise sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente, namentlich des Zwecks, des Sinns und der dem Text zugrunde liegenden Wertung.

c) Mit § 50 StG wird bezweckt, die nachteiligen Folgen der Progression mittels einer steuerlichen Privilegierung zu vermeiden. Demgemäss sind unter den Kapitalabfindungen, die von dem Sondersteuersatz in § 50 StG profitieren, einmalige Leistungen von Kapital zur Abgeltung oder als Ersatz für Renten und ähnlich wiederkehrende Leistungen zu verstehen (vgl. VGE vom 23. Oktober 1987 i.S. S.B., a.a.O.). Sie kommen nur für künftige Leistungen und nur als Erfüllung einer der periodischen Leistungen zugrunde liegenden Stammschuld in Frage (vgl. VGE vom 23. Oktober 1987 i.S. S.B., a.a.O., Ernst Känzig, Wehrsteuer, 2. Aufl., Basel 1992, Art 40 WStB N 5).

Die Privilegierung von § 50 Abs. 1 StG verlangt aber darüber hinaus, dass die Kapitalabfindungen über mehrere Jahre hinaus die Deckung des künftigen Lebensunterhaltes des Pflichtigen sichern sollen. Sie tragen also mit anderen Worten das Moment der Existenzsicherung oder der «Vorsorge» in sich (vgl. StRKE Nr. 34/1986 in Sachen I. S.-F. vom 1. Oktober 1986, S. 4). Dieser Versorgungscharakter bedeutet, dass die Kapitalabfindung des Arbeitnehmers objektiv dazu dienen muss, eine durch Alter, Invalidität oder Tod des Arbeitnehmers verursachte oder wahrscheinliche Beschränkung der gewohnten Lebenshaltung beziehungsweise derjenigen seiner Hinterlassenen zu mildern. Andere mit dem Arbeitsverhältnis verbundene Kapitalabfindungen wie etwa Entschädigungen für Konkurrenzverbote oder für vorzeitige Auflösung des Arbeitsverhältnisses entbehren – mangels Vorsorgecharakter – der Vergünstigung von § 50 Abs. 1 StG (vgl. StE 1984 B 26.13 Nr. 3; StE 1991 B 26.13 Nr. 11; Grüninger/Studer, a.a.O., S. 210 f.).

7. a) Im vorliegenden Fall hat der Rekurrent eine Kapitalabfindung in der Höhe von netto Fr. 85'292.– erhalten. Was damit genau abgegolten werden sollte, lässt sich aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht feststellen. Diese Frage kann hier jedoch offen gelassen werden. Denn um die Zahlung der M. K. AG als Kapitalabfindung, welche der Sondersteuer von § 50 StG unterstellt wird, qualifizieren zu können, fehlt es ihr bereits am entscheidenden Element der Vorsorge.

b) Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter sind in der Regel Leistungen, die zeitlich mit dem Erreichen des Pensionierungsalters, dem Eintritt der Invalidität, dem Stellenwechsel, dem Tod oder ähnlichem zusammenhängen (vgl. StE 1984 B 26.13 Nr. 3). Nichts dergleichen ist im vorliegenden Fall zu erkennen. Der Rekurrent, welcher am 28. Juni 1948 geboren worden ist, stand im Zeitpunkt der Auszahlung der streitigen Kapitalabfindung im 47. Altersjahr. Er war somit noch etliche Jahre von seiner Pensionierung entfernt und kann hier noch als junger Arbeitnehmer bezeich-

net werden. Im weiteren hat er weder behauptet, noch geht dies aus den Akten hervor, dass seine Erwerbsfähigkeit im fraglichen Zeitpunkt auch nur teilweise beeinträchtigt gewesen sei. Es kann überdies davon ausgegangen werden, dass bei ihm auch sonst kein Vorsorgefall eingetreten ist oder unmittelbar bevorstand. Zumindest hat der Rekurrent in dieser Hinsicht nichts vorgebracht oder bewiesen. Aus alledem ergibt sich, dass es sich beim Rekurrenten klarerweise nicht um einen Vorsorgefall handelt. Der Abgangsentschädigung in der Höhe von Fr. 85'292.– geht nämlich bereits rein objektiv betrachtet der entsprechende Charakter ab. Fehlt es aber schon an einer objektiven Voraussetzung für die Anerkennung der zur Diskussion stehenden Zahlung als Kapitalabfindung im Sinne von § 50 Abs. 1 StG, so kann offen bleiben, was sich die Beteiligten bei der Aushandlung der Modalitäten der Abgangsentschädigung gedacht haben. Die Steuerverwaltung hat die Kapitalabfindung von Fr. 85'292.– somit zu Recht nicht dem privilegierten Steuersatz von § 50 Abs. 1 StG unterstellt, sondern sie als ordentliches Einkommen im Sinne von § 39 Abs. 3 StG besteuert.

c) Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass der Rekurrent nicht mitgeteilt hat, was er seit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses bei der M. K. AG beruflich getan hat und ob er allenfalls eine Lohneinbusse in Kauf nehmen musste (vgl. Schreiben des Rekurrenten vom 31. Oktober 1997). Denn bei jungen, voll erwerbsfähigen Arbeitnehmern gilt der Grundsatz, dass selbst dann kein Vorsorgefall angenommen wird, wenn sie wegen der Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine gewisse Gehaltseinbusse ertragen mussten. Dies allein schon deshalb, weil ein solcher Arbeitnehmer im Vergleich zu einem älteren Erwerbstätigen viel eher die Möglichkeit hat, eine Gehaltseinbusse auszugleichen sowie diese sogar wieder zu kompensieren (vgl. StE 1984 B 26.13 Nr. 3).

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich der Rekurs insgesamt als unbegründet erweist und deshalb abzuweisen ist.

...

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.