

Bemessungslücke

Ausserordentliche Einkünfte

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft Nr. 69/2002 vom 13. September 2002

Ein erstmals im Bemessungslückenzahl 2000 ausbezahlter Sonderbonus von CHF 150'000 gilt als ausserordentliche Einkunft, wenn im repräsentativen Vergleichszeitraum 1997–1999 keine Vergütung in ähnlicher Höhe ausbezahlt wurde und der Pflichtige als Mitglied des Verwaltungsrates Umfang und Zeitpunkt des Bonus mitbestimmen konnte.

Sachverhalt:

1. Der Rekurrent verdiente netto 1997 Fr. 89'723.–, 1998 Fr. 98'765.–, 1999 Fr. 123'059.– und 2000 Fr. 257'879.– aus seiner Tätigkeit bei der X AG. Im Jahressgehalt 2000 war erstmals ein Projektbonus von Fr. 150'000.– enthalten. Im Jahre 2001 erhielt er einen Projektbonus von Fr. 36'985.– bei einem Gehalt von gesamt-haft Fr. 183'140.–. Die Kantonale Steuerverwaltung besteuerte den im Jahr 2000 ausbezahlten Projektbonus in der Höhe von Fr. 150'000.– mit der definitiven Veranlagung der Staatssteuer 2000 vom 19. Februar 2002 für ausserordentliche Einkünfte gemäss § 96 Abs. 2 bzw. § 35, § 198 Abs. 2 StG.

2. Mit Schreiben vom 6. März 2002 erhoben die Pflichtigen Einsprache gegen die Veranlagung für ausserordentliche Einkünfte gemäss § 96 Abs. 2 bzw. § 35 und § 198 Abs. 2 StG vom 19. Februar 2002 (Rechnung Nr. S 00/05) mit dem Begehren, der ausserordentliche Bonus sei nicht als ausserordentliches Einkommen zu taxieren, da er lediglich eine angemessene Entschädigung für im Jahr 2000 tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung darstelle, die Veranlagungen seien entsprechend zu ändern. Zur Begründung fügten sie an, die Ausrichtung des Sonderbonus sei steuerlich als geschäftsmässig begründeter Aufwand der X AG akzeptiert worden.

3. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 5. April 2002 mit der Begründung ab, laut § 198 Abs. 2 StG unterlägen ausserordentliche Einkünfte, die in den Kalenderjahren 1999 und 2000 zugeflossen seien, einer vollen Jahressteuer nach altem Recht zu dem Steuersatz, der sich für diese Einkünfte allein er-gäbe (§ 35 StG). Der vom Arbeitgeber ausgerichtete Sonderbonus von Fr. 150'000.– sei ein ausserordentliches Einkommen. Die Einmaligkeit dieser Entschädigung werde durch das Schreiben der X AG vom 17. November 2000 bestätigt.

4. Die Vertreterin der Rekurrenten erhob mit Schreiben vom 3. Mai 2002 Rekurs mit den Begehren, der Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 5. April 2002 betreffend Staatssteuer im Jahr 2000 sei aufzuhe-

ben und von der Veranlagung Staatssteuer im Sinne von § 198 Abs. 2 StG für ausserordentliche Einkünfte im Jahr 2000 sei abzusehen, unter Kostenfolge, mit der Begründung, die X AG habe Ende 1998 zusätzlich zu umsatz- und gewinnabhängigen Boni Bonuszahlungen für Projektarbeiten eingeführt.

§ 198 Abs. 3 StG würde aufzählen, welche Einkünfte im Sinne von § 198 Abs. 2 StG als ausserordentlich gelten, Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit würden in dieser Bestimmung nicht genannt.

Zusätzlich zu der in § 198 Abs. 3 StG enthaltenen Aufzählung nenne die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft in ihrem Merkblatt zur Bemessungslücke auch ausserordentliche Arbeitsentschädigungen. Danach würden namentlich im Vergleich zu den Vorjahren aussergewöhnliche Leistungen des Arbeitgebers wie Boni als aussergewöhnliche Einkünfte gelten, wobei mehr oder weniger regelmässig über die Jahre hinweg ausgerichtete Bonuszahlungen ordentliche Einkünfte darstellten. Nur einmalige oder deutlich überdurchschnittliche Bonifikationen sollten ausserordentliche Einkünfte im Sinne von § 198 Abs. 2 StG darstellen.

Bei der Abgrenzung zwischen ordentlichen und ausserordentlichen Einkünften seien die der Bemessungslücke vorangehenden und nachfolgenden Jahre zu berücksichtigen.

Ein Sonderbonus für Projektarbeit sei dem Rekurrenten auch im Jahr 2001 ausgerichtet worden und entsprechende Zahlungen seien auch für die Zukunft geplant. Es sei zu berücksichtigen, dass die Grundlohnbezüge in den letzten Jahren nur unwesentlich erhöht wurden. Im Schreiben der Arbeitgeberin vom 17. November 2000 gehe es ausschliesslich um die Frage der geschäftsmässigen Begründetheit aus der Optik der X AG und nicht um die Salärpolitik oder die Frage künftiger Bonuszahlungen. Dem Schreiben liesse sich insbesondere nicht entnehmen, dass im Geschäftsjahr 2000 keine Sonderboni ausbezahlt würden. Der Begriff «Sonderbonus» sei kein gesetzlicher Begriff, allein aus der Verwendung dieses Begriffes könne nicht auf die Einmaligkeit der Zahlung geschlossen werden.

Die Höhe der Bonuszahlung stelle für sich kein taugliches Kriterium zur Abgrenzung der ordentlichen von den ausserordentlichen Einkünften dar. Massgebend seien die Verhältnisse im Einzelfall. Das Projekt sei im Jahr 2000 abgeschlossen worden, aus diesem Grund sei die Bonuszahlung Ende 2000 erfolgt, obwohl ein gewichtiger Teil der honorierten Projektarbeiten bereits im Jahr 1999 geleistet worden sei. Bei der Beurteilung der Höhe dieses Bonus sei dieser Umstand zu berücksichtigen.

Im Jahr 2001 sei ein kleinerer «Sonderbonus» ausbezahlt worden, da der Rekurrent weniger umfangreiche Projekte übernehmen hätte können. Für die Zukunft sei mit Boni in der Höhe von Fr. 100'000.– bis Fr. 150'000.– pro Jahr zu rechnen. Die Bonuszahlung habe also von ihrer Höhe her nicht ausserordentlichen Charakter im Sinne von § 198 Abs. 3 StG, sie würde sich nicht vom Üblichen abheben.

Das Merkblatt des Kantons Basel-Landschaft betr. § 198 Abs. 3 StG halte ausdrücklich fest, dass nur deutlich überdurchschnittliche Boni als ausserordentlich gelten würden. Der im Dezember 2000 ausbezahlte Betrag von Fr. 150'000.– sei zwar hoch, könne jedoch in Anbetracht von zwei Projektjahren und der reduzierten Projektarbeit des Rekurrenten im Jahr 2001 nicht als überdurchschnittlich gelten. In jedem Fall könne das Vorliegen einer deutlich überdurchschnittlichen Zahlung nicht bejaht werden.

Im Interesse einer rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen müssten bei der Beurteilung der Höhe der Bonuszahlungen auch die Folgejahre berücksichtigt werden. Da gemäss Merkblatt der Steuerverwaltung im Umfang der Vorjahre ausbezahlte Boni als ordentlich gelten würden, würden bei Nichtberücksichtigung der Folgejahre die Arbeitnehmer benachteiligt, deren Salärbezüge aus sachlichen Gründen kurz vor oder in den Lückenjahren neu definiert würden.

Die Nichterwähnung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit in § 198 Abs. 3 StG lasse darauf schliessen, dass solche Einkünfte nicht grundsätzlich als ausserordentlich gelten, sondern eben nur insoweit, als sie einmalig oder aussergewöhnlich hoch ausfallen sollten.

5. Mit Vernehmlassung vom 29. Juli 2002 beantragt die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die Abweisung des Rekurses mit der Begründung, gemäss der Bestätigung der Firma X vom 17. November 2000 handle es sich bei der Zahlung von Fr. 150'000.– um einen Sonderbonus für einen extrem grossen Einsatz im betreffenden Jahr. Damit bestätige die X selbst, dass es sich bei diesem Bonus um eine Sondervergütung für einen ausserordentlichen Einsatz handle. Der ausserordentliche Charakter der Vergütung sei damit erwiesen.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Aufgrund von § 198 Abs. 2 StG bzw. von Art. 69 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) unterliegen ausserordentliche Einkünfte, die in den Kalenderjahren 1999 und 2000 erzielt werden, für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahressteuer.

a) Das StG bzw. das StHG enthält keine Umschreibung des Begriffes der ausserordentlichen Einkünfte, sondern es sind beispielhaft unterschiedliche Einkunftsarten angeführt, aus welchen abgeleitet werden kann, was der Gesetzgeber als ausserordentliche Einkünfte betrachtet. Diese Aufzählung derartiger Einkünfte ist nicht abschliessend, was schon aus dem Wortlaut («[...] insbesondere [...]») des § 198 Abs. 3 StG bzw. Art. 69 Abs. 3 StHG hervorgeht (vgl. *Dieter Weber* in: *Zweifel/Athanas*, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Band I/2b, Basel 2000, N. 31 zu Art. 218; *René Eichenberger/Pierre-Oliver Gehriger*, Der Übergang zur Gegenwartsbemessung im neuen Zürcher Steuergesetz, Zürich 2000, S. 32 f.; ebenso Kreisschreiben vom 20. August 1999 der Eidg. Steuerverwaltung zur direkten Bundessteuer [Nr. 6 der Steuerperiode 1999/2000], Ziff. 2.5.2 Abs. 1). Bei der Auslegung des Begriffes der ausserordentlichen Einkünfte ist deshalb nicht nur auf die genannten typischen Beispiele abzustellen, sondern vor allem auch auf den Zweck, welcher dem Begriff im Rahmen der gesetzlichen Bemessungsordnung der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung zukommt, welche kraft § 88 ff. StG in der bis zum 31. Dezember 2000 gültigen Fassung für die Steuerjahre bis 2000 galt und nach § 88 ff. StG in Verbindung mit § 198 Abs. 1 StG mit dem Wechsel zur Gegenwartsbemessung für die Steuerjahre ab 2001 beendet wurde. Das System der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung beruht nämlich auf der Fiktion, dass das steuerbare Einkommen und damit die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen von einem Jahr zum anderen gleich bleibe (vgl. VGE BL vom 17. Januar 2001 in: *Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra]* Bd. XV, S. 305 f. E. 5a).

Zweck der Sonderregelung der ausserordentlichen Einkünfte ist es, mit der Steuergerechtigkeit nicht zu vereinbarende erhebliche Disparitäten zwischen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung zu beheben. In diesem Licht sind Einkünfte dann als ausserordentlich zu würdigen, wenn sie aperiodischer Natur sind, also wirtschaftlich nicht dem entsprechenden Bemessungsjahr zugeordnet werden können, ferner wenn sie nicht aus einer Quelle fliessen, aus welcher der Steuerpflichtige normalerweise sein Einkommen schöpft. Schliesslich können auch Einkünfte allein aufgrund ihrer ungewöhnlichen Höhe als ausserordentlich gelten. Alle Einkünfte, deren zweimalige Berücksichtigung bei der Steuerbemessung zu Beginn der Steuerpflicht als stossend und unvereinbar mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip erscheinen würde, sind nämlich ausserordentliche Einkünfte im Sinn des Gesetzes und müssen demzufolge auch bei Beendigung des Bemessungssystems der Sonderregelung von § 198 Abs. 2 und 3 StG bzw. von Art. 69 Abs. 2 und 3 StHG unterworfen werden (vgl. VGE BL vom 17. Januar 2001 in: *BStPra* Bd. XV, S. 306 f. E. 5b; VGE LU vom 20. Januar 1999 in: *Steuer Revue [StR]* 1999, S. 676 ff.; VGE ZH vom 31. August 1994 und vom 2. Dezember 1992 in: *Der Steuerentscheid [StE]* 1995 ZH B 64.1 Nr. 3 bzw. in: *StE* 1994 ZH B 64.1 Nr. 2; *Entscheid der Steuer-Rekurskommission III ZH* vom 31. Oktober 1996 in: *StE* 1997 ZH B 64.1 Nr. 6).

b) Laut Ziff. 2.4. des Merkblattes vom 29. November 1999 (aktualisiert 27. November 2000) der Kantonalen Steuerverwaltung gelten als ausserordentliche Arbeitsentschädigungen in der Höhe und/oder vom Anfall her einmalige Einkünfte.

Darunter fallen insbesondere im Vergleich zu den Vorjahren aussergewöhnliche Leistungen des Arbeitgebers, wie z.B. Jubiläumsgeschenke, Boni und Gratifikationen, Treueprämien, Mitarbeiteraktien und -optionen, Lohnvoraus- und Lohnnachzahlungen. Werden mehr oder weniger regelmässig über die Jahre hinweg Bonus- und Gratifikationszahlungen ausgerichtet, handelt es sich um ordentliche Einkünfte, die im Vergleich mit den Vorjahren nicht ausserordentlicher Natur sind und daher in die Bemessungslücke fallen. Bonifikationen und Gratifikationen, die einmalig oder deutlich überdurchschnittlich in den Jahren 1999 und 2000 ausbezahlt werden, gelten als ausserordentliche Einkünfte und werden folglich mit einer separaten Jahressteuer besteuert.

c) Anzumerken bleibt, dass Merkblätter Verwaltungsverordnungen sind, welche erlassen werden, um eine einheitliche Rechtsanwendung sicherzustellen (*Ernst Blumenstein/Peter Locher*, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995, S. 347). Sie sind für die Steuerjustiz nicht verbindlich und werden von ihr nur insoweit beachtet, als sie das Recht richtig wiedergeben (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 66, S. 331 f.; 65, S. 482).

3. Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob der dem Rekurrenten im Jahr 2000 von seiner Arbeitgeberin ausgerichtete Sonderbonus von Fr. 150'000.– als ordentliches oder ausserordentliches Einkommen zu qualifizieren sei.

Die Würdigung einer Einkunft als ordentlich oder ausserordentlich setzt stets die Berücksichtigung des Einzelfalles voraus. Der Rekurrent verdiente netto 1997 Fr. 89'723.–, 1998 Fr. 98'765.–, 1999 Fr. 123'059.– und 2000 Fr. 257'879.– aus seiner Tätigkeit bei der X AG. Im Jahresgehalt 2000 war erstmals ein Projekt- bzw. Sonderbonus von Fr. 150'000.– enthalten. Im Folgejahr 2001 erhielt er einen Projektbonus von Fr. 36'985.– bei einem Gehalt von insgesamt Fr. 183'140.–. Dies führt – unter Berücksichtigung der Steuerperioden nach 1999/2000 – zwar zum Schluss, dass die Bonusleistung im Bemessungslückenjahr 2000 nicht aufgrund ihrer Einmaligkeit zur Ausserordentlichkeit dieses Einkommensbestandteiles führen kann. Doch steht eine Wiederholung der Bonusleistung im Folgejahr der Qualifikation des im Jahr 2000 ausgerichteten Bonus als ausserordentliche Einkunft nicht von vornherein entgegen. Entscheidend ist nur (aber immerhin), dass sie mit Blick auf einen repräsentativen Vergleichszeitraum, welcher (rückwärtsgerichtet) vor dem Steuerjahr der Ausrichtung der Leistung einsetzt und (vorwärtsgerichtet) über dieses selbst hinausreicht, als ungewöhnlich erscheint. Ein erstes Indiz für diese Ungewöhnlichkeit ist darin zu erkennen, dass in den Jahren 1997–99 überhaupt kein Projekt- bzw. Sonderbonus ausgerichtet wurde und der im Jahr 2000 ausgerichtete Projekt- bzw. Sonderbonus die Lohnzahlungen der Jahre 1997–99 um mehr als das Doppelte übersteigt. Auch war der Projekt- bzw. Sonderbonus des Jahres 2000 rund viermal höher als jener des Jahres 2001. Verstärkt wird das Indiz durch den Umstand, dass der Rekurrent aufgrund seiner (Minderheits-)Beteiligung und seines Verwaltungsrats-Mandates (seit 1995) bei der X AG imstande war, die Lohnpolitik seiner Arbeitgeberin auch unter steuerlichem Gesichtswinkel zu beeinflussen und somit die Bemessungslücke nach Gutdünken zu seinen Gunsten auszunutzen. Wie es sich

damit bei einer Publikums-AG verhielte, mag offen bleiben (vgl. Urteil der Bundessteuer-Rekurskommission ZH vom 28. Juni 2001, publ. in: StR 2001, S. 827 ff. E. 2; Urteil der Bundessteuer-Rekurskommission ZH vom 9. November 2001, S. 14, E. 2, bestätigt vom Bundesgericht im Entscheid vom 11. Juli 2002, S. 5 f., E. 3.2; Kreisschreiben vom 20. August 1999 der Eidg. Steuerverwaltung zur direkten Bundessteuer [Nr. 6 der Steuerperiode 1999/2000], Ziff. 2.5.2).

Schliesslich kann dem Einwand, die Bonuszahlungen unterlägen ihrer Natur nach Schwankungen und seien unter allen Umständen als ordentliche Einkünfte zu qualifizieren, nicht gefolgt werden. Im vorliegenden Fall darf nicht von einer im üblichen Bereich liegenden Schwankungsbreite gesprochen werden.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die erstmalige Auszahlung eines Sonderbonus im Bemessungslückenjahr 2000 als ausserordentliche Einkunft zu qualifizieren ist. Die Steuerverwaltung hat deshalb den dem Rekurrenten im Jahr 2000 zugeflossenen Bonus im Umfang von Fr. 150'000.– zu Recht mit dieser Jahressteuer erfasst.

4. Der Rekurs erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...