

Entscheide

Direkte Bundessteuer

Abgangsentschädigung

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 11. Juli 2001

Eine vom Arbeitgeber ausgerichtete Abgangsentschädigung fällt nicht in die aufgrund der Zwischentaxation wegen Aufgabe der Erwerbstätigkeit entstandene Bemessungslücke, sondern wird mit einer separaten Jahressteuer gemäss Art. 47 DBG besteuert.

Tatsachen:

A. Die Y AG löste das Arbeitsverhältnis mit X (geb. 1944) auf den 31. Mai 1996 auf. Am 18. Juli 1996 gewährte sie ihm auf sein Ersuchen hin eine «Abgangsentschädigung» von Fr. 60'000.–; sie begründete diese freiwillige Leistung damit, dass X während über 30 Jahren für sie tätig gewesen sei und nun trotz intensiver Bemühungen noch keine neue Stelle gefunden habe.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hat das steuerbare Einkommen von X auf den 31. Mai 1996 einer Zwischenveranlagung wegen Aufgabe der Erwerbstätigkeit bzw. wegen Arbeitslosigkeit unterzogen. Die von der Arbeitgeberin ausgerichtete Abfindung hat sie anschliessend in der Veranlagungsperiode 1997/98 als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit besteuert (Veranlagungsverfügung vom 27. Dezember 1999).

B. Hiergegen erhob X Einsprache. Bezüglich der direkten Bundessteuer 1997/98 machte er geltend, die Abgangsentschädigung von Fr. 60'000.– sei im Sinne von Art. 17 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) mit einer gesonderten Jahressteuer zum reduzierten Tarif für Vorsorgeleistungen zu belegen (Schreiben vom 6. Januar 2000). Die Steuerverwaltung wies die Einsprache am 4. Mai 2000 ab, weil der Abgangsentschädigung kein Vorsorgecharakter zukomme; angesichts des Alters des Pflichtigen reiche der fragliche Betrag nicht aus, die Einkommenslücke bis zur Pensionierung zu schliessen.

X gelangte daraufhin an die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft. Diese qualifizierte die Abgangsentschädigung zwar – wie bereits die kantonale Steuerverwaltung – als «normales Erwerbseinkommen». Sie erwog jedoch, die Zahlung falle zusammen mit dem Lohn, den der Steuerpflichtige von Beginn des Jahres 1996 bis zur Kündigung bezogen habe, in die Bemessungslücke, welche infolge der gewährten Zwischenveranlagung entstehe. Sie hob den angefochtenen Ein-

spracheentscheid auf und wies die Steuerverwaltung an, die Veranlagung der direkten Bundessteuer 1997/98 entsprechend zu korrigieren (Entscheid vom 1. September 2000, eröffnet am 13. Dezember 2000).

C. Am 4. Januar 2001 ist die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht gelangt. Sie beantragt, den angefochtenen Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission aufzuheben und ihren Einspracheentscheid vom 4. Mai 2000 zu bestätigen; eventuell sei festzustellen, dass die streitige Abgangschädigung mit einer separaten Jahressteuer im Sinne von Art. 47 DBG zu erfassen sei.

Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft schliesst auf Abweisung der Beschwerde, während die Eidgenössische Steuerverwaltung (Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben) deren Gutheissung beantragt. Der Beschwerdegegner hat mit Schreiben vom 7. Februar 2001 auf Stellungnahme verzichtet.

Erwägungen:

1. a) Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft ist ein auf öffentliches Recht des Bundes gestütztes letztinstanzliches kantonales Urteil, gegen welches die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig ist (Art. 146 DBG). Zu deren Erhebung ist gemäss ausdrücklichem Wortlaut des Gesetzes auch die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer legitimiert (vgl. Art. 146 Satz 2 DBG), weshalb auf die form- und fristgerechte Eingabe der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft einzutreten ist.

b) Im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann ein Verstoß gegen Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). An die Sachverhaltsfeststellung des angefochtenen Entscheids ist das Bundesgericht allerdings dann gebunden, wenn es sich – wie im vorliegenden Fall – bei der Vorinstanz um eine richterliche Behörde handelt; vorbehalten bleibt, dass der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).

2. Der direkten Bundessteuer als Einkommenssteuer unterliegen alle (wiederkehrenden und einmaligen) Einkünfte der natürlichen Personen (Art. 16 Abs. 1 DBG). Als solche gelten namentlich das Einkommen aus unselbständiger (Art. 17 DBG) und selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18 f. DBG), aus beweglichem (Art. 20 DBG) und unbeweglichem Vermögen (Art. 21 DBG) sowie Einkünfte aus Vorsorge (Art. 22 DBG).

Als Einkommen steuerbar sind des Weiteren die in Art. 23 DBG aufgezählten «übrigen Einkünfte», so insbesondere Einkünfte, welche an die Stelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit treten (lit. a), und Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit (lit. c). Demgegenüber sind die Kapitalzahlungen, die bei Stellenwechsel vom Arbeitgeber oder von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge ausgerichtet werden, steuerbefreit, sofern sie der Empfänger innert Jahresfrist zum Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge oder zum Erwerb einer Freizügigkeitspolice verwendet (Art. 24 lit. c DBG). Kapitalabfindungen aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung oder gleichartige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers werden gesondert besteuert; sie unterliegen stets einer vollen Jahressteuer, wobei diese zu einem Fünftel der ordentlichen Tarife nach Art. 36 DBG berechnet wird (Art. 17 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 38 DBG).

3. Streitig ist vorliegend, ob und in welcher Form die vom Beschwerdegegner bezogene Abgangsentschädigung in der Höhe von Fr. 60'000.– steuerlich zu erfassen ist.

a) Vorab ist mit den kantonalen Behörden festzuhalten, dass der fraglichen Zahlung der Arbeitgeberin kein Vorsorgecharakter zukommt: Aus dem Schreiben der Y AG geht klar hervor, dass mit der bezahlten Summe einerseits die finanziellen Folgen, welche die Entlassung des Beschwerdegegners (kurzfristig) für diesen hatte, gemildert und andererseits dessen langjährige Treue honoriert werden sollten. Demnach diente die Abgangsentschädigung primär der Lohnfortzahlung; eine weiterreichende Abgeltung allfälliger Anwartschaften des damals 52-jährigen Beschwerdegegners war nicht beabsichtigt. Die streitige Zahlung, zu welcher die Arbeitgeberin rechtlich nicht verpflichtet war, lässt sich also nicht mit einer Kapitalabfindung aus einer Vorsorgeeinrichtung vergleichen. Eine privilegierte Besteuerung nach Art. 17 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 38 DBG, wie sie der Beschwerdegegner im kantonalen Verfahren verlangt hat, ist deshalb ausgeschlossen (*Heinrich Jud*, Steuerfolgen von Stellenwechsel und Entlassung, in: Thomas Geiser/Peter Münch [Hrsg.], Stellenwechsel und Entlassung, Basel 1997, N 15.47 ff.; *Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans-Jürg Neuhaus/Gotthard Steinmann*, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, N 2a zu Art. 17; *Bruno Knüsel*, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, N 14 zu Art. 17; vgl. auch: *Heinrich Jud*, Besteuerung von Leistungen aus Sozialplänen im Zürcher Steuerrecht, in: ZStP 4/1995 S. 197 f.). Auch eine Steuerbefreiung gestützt auf Art. 24 lit. c DBG steht nicht zur Diskussion – dies bereits deshalb, weil weder ersichtlich noch geltend gemacht ist, dass die Abgangsentschädigung zum Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge oder zum Erwerb einer Freizügigkeitspolice verwendet worden wäre.

b) Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, bei der streitigen Abfindung handle es sich um Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 1 DBG. Nach dieser Bestimmung sind alle Einkünfte aus privat- oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Ent-

schädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile. Damit stellen grundsätzlich alle jene Leistungen Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar, welche der Arbeitgeber (oder ein Dritter) dem Arbeitnehmer vor dem Hintergrund des bestehenden Arbeitsverhältnisses erbringt (*Rainer Zigerlig/Guido Jud*, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., N 7 zu Art. 23). Dies trifft für die streitige Abfindung nicht zu: Zwar ist unerheblich, dass diese erst nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausbezahlt worden ist; auch in diesem Zeitpunkt ausgerichtete Leistungen des Arbeitgebers können ohne weiteres Arbeitslohn darstellen, so beispielsweise eine nachträgliche Abgeltung von geleisteter Überzeit (vgl. *Knüsel*, a.a.O., N 12 zu Art. 17). Vorliegend steht jedoch fest, dass Anlass für die Zahlung nicht das bestehende Arbeitsverhältnis sondern, im Gegenteil, gerade dessen Beendigung bildete. Art. 17 Abs. 1 DBG ist mithin nicht anwendbar.

c) Die streitige Kapitalleistung fällt indessen unter Art. 23 lit. a DBG: Nach dieser Bestimmung sind alle Einkünfte zu besteuern, welche an die Stelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit treten, mithin Vermögenszuflüsse, die weder Erwerbseinkommen noch Vorsorgeleistungen darstellen. Dazu zählen namentlich Leistungen des Arbeitgebers, welche nicht unmittelbares Entgelt für geleistete Arbeit darstellen. Beim Ersatzeinkommen ist der Mittelzugang regelmässig in einer Einschränkung oder einem Unterbruch der Erwerbstätigkeit begründet und entsprechend dazu bestimmt, einem Steuerpflichtigen, der seine Erwerbstätigkeit (dauernd oder vorübergehend, freiwillig oder unfreiwillig, ganz oder teilweise) einstellt, das wegfallende Erwerbseinkommen zu ersetzen. Dementsprechend zählen nach Lehre und Rechtsprechung insbesondere auch die Abfindungen, welche der Arbeitgeber bei vorzeitiger Auflösung des Arbeitsverhältnisses ausrichtet, zu den Ersatzeinkünften nach Art. 23 lit. a DBG (vgl. *Rainer Zigerlig/Guido Jud*, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., N 5 ff. [insb. N 9] zu Art. 23; *Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann*, a.a.O., N 2a zu Art. 23).

4. Es stellt sich die Frage, ob die Zahlung an den Beschwerdegegner, wie die Vorinstanz annimmt, zusammen mit dessen übrigem Erwerbseinkommen des Jahres 1996 in die Bemessungslücke fällt, zu welcher eine Zwischenveranlagung bei der Vergangenheitsbemessung notwendigerweise führt (vgl. *Ernst Blumenstein/Peter Locher*, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995, S. 237).

a) Die Zwischenveranlagung erfasst alle von der Änderung betroffenen Einkommensbestandteile; dabei ist der Steuer für den Rest der aktuellen Veranlagungsperiode das nach Eintritt der Änderung erzielte, auf ein Jahr berechnete Einkommen zugrunde zu legen (Gegenwartsbemessung). In der folgenden Veranlagungsperiode ist sodann für die Bemessung der von der Veränderung betroffenen Einkommensbestandteile ebenfalls das nach Eintritt der Änderung erzielte und auf ein Jahr umgerechnete Einkommen heranzuziehen (begrenzte Vergangenheitsbemessung; vgl. Art. 46 DBG).

Die streitige Abfindung tritt zwar an die Stelle des Erwerbseinkommens und ist als Ersatz Einkommen Teil der Veränderungen, die zur Zwischentaxation geführt haben. Sie ist jedoch eng mit dem Arbeitsverhältnis verbunden, dessen Auflösung Anlass zur Zwischenveranlagung gab; die Arbeitgeberin hat sich einzig aufgrund der langjährigen Treue des Beschwerdegegners zur (freiwilligen) Zahlung veranlasst gesehen. Dieser fehlt zudem der Vorsorgecharakter (vgl. E. 3a), welcher die Leistung auf eine neue, gegenüber dem Arbeitsverhältnis verselbständigte Rechtsgrundlage stellen würde. Schliesslich ist der Betrag von Fr. 60'000.– nicht dazu bestimmt, dem Beschwerdegegner während längerer Zeit die Bestreitung seines Lebensunterhalts zu ermöglichen. Die geschilderten Umstände rücken die Abfindung – obschon steuerrechtlich als Ersatz Einkommen zu qualifizieren – in die Nähe der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Jedenfalls lassen sie die Zahlung nicht als Teil jener Einkommensteile erscheinen, die nach der Zwischenveranlagung wegen Aufgabe der Erwerbstätigkeit bzw. wegen Arbeitslosigkeit bei der Festsetzung des steuerbaren Einkommens (neu) zu berücksichtigen sind. Mithin würde die streitige Abfindung an sich in die Bemessungslücke fallen.

b) Der Gesetzgeber hat indessen versucht, die Auswirkungen von Bemessungslücken zu begrenzen: Gemäss Art. 47 Abs. 1 DBG unterliegen gewisse ausserordentliche Einkünfte, die bei Beendigung der Steuerpflicht oder bei einer Zwischenveranlagung ganz oder teilweise in eine Bemessungslücke fallen würden, einer besonderen Jahressteuer. Von der entsprechenden Sonderveranlagung erfasst werden Kapitalgewinne nach Art. 18 Abs. 2 DBG, Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, Einkünfte aus Lotterien oder lotterieähnlichen Veranstaltungen sowie Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit oder die Nichtausübung eines Rechts. Ob die Aufzählung des Gesetzestextes abschliessend ist (bejahend: *Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann*, a.a.O., N 2a zu Art. 47; ablehnend: *Marco Duss/Daniel Schär*, in: *Zweifel/Athanas*, a.a.O., N 7 zu Art. 47), kann offen bleiben: Zwar erwähnt sie die Ersatz Einkünfte im Sinne von Art. 23 lit. a DBG nicht, während verschiedene andere Einkünfte, welche gestützt auf Art. 23 der Steuer unterliegen, ausdrücklich genannt werden (Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit [lit. c] oder für die Nichtausübung eines Rechts [lit. d], Einkünfte aus Lotterie [lit. e]). Unter den Begriff des Ersatz Einkommens fallen jedoch neben der Abgangsentschädigung bzw. Abfindung bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses auch verschiedene anders geartete Einkünfte (vgl. *Rainer Zigerlig/Guido Jud*, a.a.O., N 9 zu Art. 23; *Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann*, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 2 zu Art. 23), die klarerweise kein ausserordentliches Einkommen nach Sinn und Zweck von Art. 47 darstellen (so insbesondere die Tagelder der verschiedenen Sozialversicherungszweige). Deshalb versteht sich einerseits von selbst, dass die Kategorie der Ersatz Einkünfte im Gesetzestext von Art. 47 keine Erwähnung findet, und dieser Umstand bedeutet andererseits nicht zwingend, dass Abgangsentschädigungen von der Sonderveranlagung ausgeschlossen sind. Lassen sich diese nämlich unter eine der in Art. 47 Abs. 1 DBG ausdrücklich erwähnten Arten von Einkünften subsumieren, so werden sie selbst bei abschliessendem Charakter der Aufzählung miterfasst. Dies ist zumindest für die vorliegend zu beurteilende Zahlung an den Be-

schwerdegegner der Fall: Sie kann ohne weiteres als Entschädigungen für die Aufgabe einer Tätigkeit bezeichnet werden (vgl. *Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann*, a.a.O., N 2a zu Art. 47) und wäre somit im Rahmen von Art. 23 DBG nicht nur nach lit. a sondern auch nach lit. c steuerbar.

c) Jedenfalls aber fällt die Abgangsentschädigung von Fr. 60'000.– (entgegen der Auffassung der Vorinstanz) nicht in die Bemessungslücke, zu welcher die auf den 31. Mai 1996 vorgenommene Zwischenveranlagung führt; vielmehr unterliegt sie im Steuerjahr, in dem sie zugeflossen ist, einer vollen Jahressteuer zu dem Satz, der sich für die Abfindung allein ergibt (Art. 47 Abs. 1 DBG). Weil sie aber separat im Rahmen einer Sonderveranlagung zu versteuern ist, darf sie für die Bemessung des steuerbaren Einkommens der Veranlagung 1997/98 nicht berücksichtigt werden. Die vorliegende Beschwerde ist mithin unbegründet, soweit die Steuerverwaltung die Abgangsentschädigung in der fraglichen Veranlagungsperiode als unselbständiges Erwerbseinkommen zu erfassen sucht (gemäss dem auf Bestätigung des Einspracheentscheids lautenden Hauptantrag). Gutzuheissen ist sie nach dem Gesagten indessen, soweit die Aufhebung des angefochtenen Entscheids der kantonalen Steuerrekurskommission beantragt wird. Gleichzeitig ist auch der Einspracheentscheid der Beschwerdeführerin vom 4. Mai 2000 aufzuheben und diese anzuweisen, die streitige Zahlung von Fr. 60'000.– mit einer Jahressteuer nach Art. 47 DBG zu belegen, wie sie es selbst mit ihrem Eventualbegehren beantragt. Im Umstand, dass für eine gesetzeskonforme Besteuerung eine neue, zusätzliche Veranlagung anzuordnen ist, liegt – obschon formell nur die Veranlagung für die Jahre 1997/98 angefochten ist – entgegen der Auffassung der Vorinstanz keine unzulässige Ausdehnung des Streitgegenstandes.

Demgemäss wird erkannt:

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird teilweise gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 1. September 2000 sowie der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 4. Mai 2000 werden aufgehoben; die Akten gehen zur Behandlung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung.