

Zwischenveranlagung

Ausserordentliche Einkünfte aus der Umwandlung von Aktien-Anrechten in Aktien

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 50/2001 vom 30. März 2001

Die Umwandlung der in den Jahren 1993–1997 gutgeschriebenen Aktienanrechte in Aktien stellt in diesem Zeitpunkt steuerbares Einkommen dar. Wegen des einmaligen Charakters der Umwandlung wird es im Zusammenhang mit der Zwischenveranlagung wegen Erwerbsaufgabe als ausserordentliches Einkommen mit einer Jahressteuer nach § 96 aStG besteuert.

Sachverhalt:

1. Die Steuerpflichtige, X, wohnhaft in Z, wurde per 1. August 1998 frühpensio- niert. Auf diesen Zeitpunkt hin nahm die Steuerverwaltung daher eine Zwischenta- xation wegen Erwerbsaufgabe vor. Im Februar 1998 erhielt sie von der C Pharma AG aus Mitarbeiterbeteiligung Fr. 42'069.–, die in der definitiven Staatssteuer- veranlagung 1999/2000 (Nr. S 99/11) vom 19. Mai 2000 als «andere Einkünfte» be- steuert wurden. Dagegen erhob sie mit Schreiben vom 24. Mai 2000 Einsprache, die die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 3. August 2000 abwies.

2. Gegen diesen Entscheid legte die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 23. Au- gust 2000 Rekurs ein und beantragte, es sei das Einkommen von Fr. 42'069.– aus Mitarbeiterbeteiligung nicht zu besteuern. Mit Vernehmlassung vom 9. Oktober 2000 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

3. Im Schreiben vom 7. Dezember 2000 hielt die Vertreterin des Steuerpflichti- gen, die Y AG mit Sitz in Basel, handelnd durch Dr. iur. A, am Rekursbegehren fest und begehrte zudem, Fr. 29'232.– seien im Steuerjahr 1998 als ausserordentliches Einkommen nach § 96 Abs. 2 StG in der Fassung vom 7. Februar 1974 zu besteu- ern. Mit Vernehmlassung vom 28. Februar 2001 beantragte die Steuerverwaltung den Rekurs in dem Sinne teilweise gutzuheissen, als den Anträgen im Schreiben vom 7. Dezember 2000 stattzugeben sei.

4. An der heutigen Verhandlung beantragte die Steuerverwaltung den Rekurs ab- zuweisen, währenddessen der Vertreter der Steuerpflichtigen, B wohnhaft in Z, auf dem Begehren gemäss Eingabe vom 7. Dezember 2000 bestand.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 124 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall mehr als 1'000.– beträgt und Fr. 8'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Mitgliedern der Steuerrekurskommission beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Am 1. Januar 2001 trat das revidierte StG in Kraft. In Bezug auf am 1. Januar 2001 noch nicht oder noch nicht rechtskräftig veranlagte Steuern früherer Jahre gelten aber die materiell-rechtlichen Bestimmungen des StG in seiner vor dem 1. Januar 2001 geltenden Fassung (a.F.) weiter (vgl. *Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann*, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 201 N. 3).

3. Die Steuerpflichtige machte im Rekurs geltend, bei den Fr. 42'069.– aus Mitarbeiterbeteiligung handle es sich um reguläres Erwerbseinkommen, darum dürfe es auch nicht aus der Lohnsumme herausgepflückt und als andere Einkünfte deklariert werden. Die ganze Lohnsumme falle bedingt durch die Zwischentaxation in eine Bemessungslücke. Nach § 93 Abs. 2 StG a.F. wird der Zwischenveranlagung die bisherige Haupteinschätzung, vermehrt oder vermindert um die durch die Änderung hinzugekommenen oder weggefallenen Teile des Einkommens und Vermögens, zugrundegelegt. Demgemäss sind bei einer Zwischenveranlagung wegen Aufgabe der Erwerbstätigkeit die Einkünfte aus der versiegten Einkommensquelle auszuschneiden (vgl. *Marco Duss/Daniel Schär*, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000, Art. 46 N. 17). Im vorliegenden Fall ist demnach der in Frage stehende Betrag aus Mitarbeiterbeteiligung von Fr. 42'069.–, welcher unzweifelhaft im Arbeitsverhältnis mit der ehemaligen Arbeitgeberin der Steuerpflichtigen begründet und dementsprechend auch mit dem übrigen Lohn im Lohnausweis 1998 enthalten ist, ebenfalls von der Zwischentaxation zu erfassen. Aus diesem Grund fällt die Besteuerung von Fr. 42'069.– aus Mitarbeiterbeteiligung als «andere Einkünfte» in der Staatssteuerveranlagung 1999/2000 (Nr. S 99/11) vom 19. Mai 2000 ausser Betracht.

4. Im Folgenden bleibt damit noch zu untersuchen, inwieweit der Betrag von Fr. 42'069.– aus Mitarbeiterbeteiligung als ausserordentliches Einkommen im Sinne von § 96 Abs. 2 StG a.F. zu besteuern ist.

a) Nach § 96 Abs. 2 StG a.F. unterliegen bei Beendigung der Steuerpflicht oder bei Zwischenveranlagungen die ausserordentlichen Einkünfte für die Zeit, für die sie auf dem ordentlichen Wege nicht besteuert werden, einer vollen Jahressteuer zu dem Steuersatz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt. Eine allgemeine Definition, was unter dem Begriff «ausserordentliche Einkünfte» zu verstehen ist, enthält

das StG nicht. Bei dessen Auslegung ist auf den Zweck, der dem Begriff im Rahmen der gesetzlichen Bemessungsordnung zukommt, abzustellen. Die in §§ 87 ff. StG a.F. verankerte Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung beruht auf der Fiktion, das Einkommen des dem Steuerjahr vorangegangenen Kalenderjahrs sei gleich hoch wie jenes des Steuerjahrs. Fliesst das Einkommen beider Jahre allerdings nicht – wie hierbei vorausgesetzt wird – aus der gleichen Quelle, das heisst periodisch, so erscheint das Einkommen des Bemessungsjahrs nicht als Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person im Steuerjahr. Das Gesetz nimmt gewisse Disparitäten in Kauf, schafft aber dort, wo die Einkommensentwicklung aufgrund ausserordentlicher Umstände wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung erheblich auseinanderklaffen liesse, aus Gründen der Steuergerechtigkeit Abhilfe durch Ausnahmen von den ordentlichen Bemessungsregeln. Diesem Zweck dienen neben den Vorschriften über die Zwischentaxation (§§ 92 ff. StG a.F.) auch jene über die Erfassung ausserordentlicher Einkünfte bei Beginn und bei Beendigung der Steuerpflicht (§ 89 Abs. 2 und 96 Abs. 2 StG a.F.). Vor diesem Hintergrund gelten Einkünfte dann als ausserordentlich, wenn sie aperiodischer Natur sind, d.h. wirtschaftlich nicht dem entsprechenden Bemessungsjahr zugeordnet werden können, sei es, weil sie in früheren Jahren verursacht wurden, sei es, weil sie frühere oder künftige Anwartschaften abgelten. Ausserordentlich sind auch Einkünfte, die wirtschaftlich dem Jahr zuzuordnen sind, in welchem sie der steuerpflichtigen Person zugeflossen sind, die aber nicht aus einer Quelle fliessen, aus welcher sie normalerweise Einkommen bezieht. Alle Einkünfte, deren zweimalige Berücksichtigung bei der Steuerbemessung zu Beginn der Steuerpflicht als stossend und unvereinbar mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip erscheinen würde, sind ausserordentliche Einkünfte im Sinn des Gesetzes und müssen demzufolge auch bei Beendigung der Steuerpflicht der Sonderregelung von § 96 Abs. 2 StG a.F. unterworfen werden (vgl. Urteil vom 17. Januar 2001 des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft i.S. X. und StRK BL gegen StV BL; Der Steuerentscheid [StE] 1994 B 64.1 Nr. 2; 1995 B. 64.1 Nr. 3).

b) In der bisherigen Stiftung der ex D AG wurden der Steuerpflichtigen für den Zeitraum von 1993–1997 pro Jahr drei Anrechte für den Aktienwerb gutgeschrieben, welche damals nicht versteuert werden mussten. Im Zusammenhang mit der C-Fusion wurde ihr angeboten, die ihr zustehenden Anrechte auszuüben und die auf sie entfallenden Aktien zum Vorzugspreis (Fr. 100.–) käuflich zu erwerben. Vor dem Erwerb dieser Aktien hatte sie keinerlei vorgängige aktienrechtliche Mitwirkungs- oder Dividendenansprüche. Es handelte sich bei diesen Anrechten somit um blosser Anwartschaften auf Beteiligungsrechte, die von einer Stiftung der Arbeitgeberin gehalten wurden. Aus dem «Zusatzblatt zu Lohnausweis» und der «Zusatzinformation zu Lohnausweis pro 1998 für alle ex D-Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter» ergibt sich, dass im Februar 1998 die in den Jahren 1993–97 gutgeschriebenen 15 D-AG-Anrechte in 15 frei verfügbare C-Aktien umgetauscht wurden; demzufolge erzielte sie in diesem Zeitpunkt ein steuerbares Einkommen von insgesamt Fr. 35'958.– (vgl. Kurzmitteilung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (KM) Nr. 321 vom 7. Juli 1999 betr. Mitarbeiteraktien, die anlässlich der Fusion zur C (Aktientausch) frei geworden sind, E. II). An der heutigen Verhandlung begehrte der Ver-

treter der Steuerpflichtigen sinngemäss, es sei das Einkommen aus den in C-Aktien umgewandelten D-AG-Anrechten der Jahre 1993–96, jedoch nicht derjenigen des Jahres 1997 als ausserordentliches Einkommen zu besteuern. Dem kann nicht bestimmt werden, denn es handelt sich beim gesamten im Jahr 1998 erzielten Einkommen aus der Umwandlung der 15 D-AG-Anrechten der Vorjahre 1993–97 in 15 C-Aktien um Einkommen, das der Steuerpflichtigen nicht regelmässig und damit periodisch zuffloss, sondern um einmalig zugeflossenes Einkommen und damit um ausserordentliche Einkünfte. Diese wurden bei der Zwischenveranlagung nicht besteuert, weshalb diese aufgrund von § 96 Abs. 2 StG a.F. einer vollen Jahressteuer zu dem Steuersatz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt, unterliegen. Eine Besteuerung dieser ausserordentlichen Einkünfte aus der Umwandlung aller D-AG-Anrechte der Jahre 1993–97 in C-Aktien wird auch durch Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) geboten, denn nur so wird vorliegend eine zufallsfreie und gleichmässige Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erreicht.

c) Aufgrund der am 1. Januar 1998 neu in Kraft getretenen Regelung der Mitarbeiterbeteiligung bezog die Steuerpflichtige gemäss der «Abrechnung vom 7. Juli 1998 über Mitarbeiteraktien-Bezugsrechte» im Jahr 1998 zwei freie und eine gesperrte Mitarbeiteraktie und erzielte nach Abzug des Erwerbspreises von total Fr. 1'500.– ein Einkommen von Fr. 6'111.–. Auch wenn sie aufgrund ihrer Pensionierung nur einmal unter der neuen Regelung Aktien beziehen konnte, kann daraus nicht geschlossen werden, es handele sich hierbei um ausserordentliches Einkommen. Vielmehr handelt es sich um eine von der Arbeitgeberin auf Dauer angelegte Mitarbeitervergünstigung mit Lohncharakter und damit ordentliches Einkommen, welches jedoch bedingt durch die per 1. August 1998 vorgenommene Zwischenveranlagung in eine Bemessungslücke fällt.

Gesamthaft ergibt sich, dass Fr. 35'958.– aus Mitarbeiterbeteiligung als ausserordentliche Einkünfte nach § 96 Abs. 2 StG a.F. zu besteuern sind.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird in dem Sinne teilweise gutgeheissen, als die Steuerverwaltung angewiesen wird, die Steuerpflichtige wie folgt neu zu veranlagern:

- a) In der definitiven Staatssteuerveranlagung 1999/2000 sind anstatt Fr. 103'540.– lediglich Fr. 61'471.– als «andere Einkünfte» zu besteuern.
- b) Fr. 35'958.– sind als ausserordentliches Einkommen nach § 96 Abs. 2 StG in der Fassung vom 7. Februar 1974 zu besteuern.