

Kapitalabfindung

Funktion der Abgangsentschädigung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 23. September 2011

Bei einer Kapitalabfindung des Arbeitgebers anlässlich einer vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist entscheidend, welche Funktion dieser Einmalzahlung in den Augen der Beteiligten zukommen soll. Es ist deshalb zu prüfen, ob die Einmalzahlung vergangene Lohnansprüche abgelten oder zukünftigen Erwerbsausfall ausgleichen oder sogar Vorsorgecharakter besitzen soll.

Sachverhalt:

1. Der Pflichtige wurde infolge Umstrukturierung entlassen und erhielt bei seinem Austritt per 31. Mai 2009 von seiner ehemaligen Arbeitgeberin, der A. AG Basel, aufgrund eines Sozialplans Fr. 163'963.–.

2. Mit definitiver Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2009 vom 26. August 2010 besteuerte die Steuerverwaltung die Fr. 163'963.– zusammen mit den übrigen Erwerbseinkünften als ordentliches Einkommen.

3. a) Mit Schreiben vom 5. September 2010 erhob der Pflichtige dagegen Einsprache mit dem sinngemässen Begehren, die Abfindungszahlung sei pro rata aus dem Steuersubstrat auszuschneiden.

Als Begründung hielt er fest, dass die Abfindungszahlung der A. AG sich auf seine ganze in der A. gearbeitete Zeit beziehe. Von den insgesamt 19,6 Jahren würden zwei Drittel auf Arbeitseinsätze im Ausland entfallen. Zeit und Einkommen seien zwei starke Elemente bei der Berechnung der Abfindungszahlung gewesen. Die von A. Brasilien erhaltene Abgangsentschädigung von USD 149'775.19 habe er der A. AG Basel zurückbezahlen müssen. Die Abgangsentschädigung sei in Brasilien steuerfrei. Obwohl er mit Einzelarbeitsvertrag angestellt gewesen sei, habe sich die Entschädigung nach den Konditionen für Angestellte unter Gesamtarbeitsvertrag gerichtet. Dies wohl nicht zuletzt, weil die Kündigung im Licht und Zusammenhang mit seiner – vor der Kündigung – eingetretenen Krankheit und seinem Alter zu sehen sei. Bis heute sei er in Behandlung und arbeitsunfähig.

b) Mit Schreiben vom 24. Januar 2011 reichte der Pflichtige der Steuerverwaltung einen Beleg der K. Basel ein, in welchem das Ende der Taggeldzahlung per 4. Oktober 2010 mitgeteilt wurde. Dazu hielt der Pflichtige fest, dass er seither kein Ein-

kommen mehr habe, weder von der IV noch von der ALV, und im Moment von den Ersparnissen (A. Abfindung) leben würde.

Ferner legte der Pflichtige dem Schreiben Kopien der Bankbelege bei, welche den Erhalt der brasilianischen Abfindung und der Rückzahlung an A. Basel dokumentierten. Diesbezüglich hielt er fest, dass die Differenz zwischen den beiden Beträgen durch die Belastung verschiedener Kosten seinerseits entstanden sei.

4. Mit Einsprache-Entscheid vom 22. Februar 2011 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

Als Begründung hielt sie fest, dass der Pflichtige zum Zeitpunkt der Auszahlung der Kapitalabfindung im Mai 2009 seinen Wohnsitz unbestrittenermassen in G. gehabt habe, weshalb die Kapitalabfindung grundsätzlich der Steuerhoheit des Kantons Basel-Landschaft unterstehen würde. Die Schweiz habe mit über 30 Ländern internationale Staatsverträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen, die jeweils weitgehend dem Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) entsprechen würden. Zwischen der Schweiz und Brasilien bestehe kein Doppelbesteuerungsabkommen, weshalb diese Kapitaleistung kraft persönlicher Zugehörigkeit durch den Kanton Basel-Landschaft besteuert werde.

5. Dagegen erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 21. März 2011 Rekurs und begehrte in der verbesserten Rekursschrift vom 11. April 2011, 1. Die Kapitalabfindung von Fr. 163'963.– sei infolge der im Ausland erhaltenen und zurückbezahlten Abfindung ganz von der Steuer zu befreien, 2. Bedingt durch die starke soziale Komponente sei die Abfindung vom «satzbestimmenden Einkommen» auszuklammern und 3. Teilweise Berücksichtigung von nur 1/19,6 im satzbestimmenden Einkommen, da die Formel für die Abfindung auf den Anzahl Betriebsjahren basiere.

Zur Begründung hielt er fest, dass er für die A. total 19,6 Jahre gearbeitet habe, davon 12,5 Jahre im Ausland. Er habe eine Abfindung von A. Brasilien (7,8 Jahre, USD 149'775.–) von Fr. 183'430.– erhalten und diese an A. Basel am 21. Juni 2007 zurückbezahlt. Am 30. Juni 2009 habe er eine Abfindung von A. Basel in der Höhe von Fr. 163'963.– erhalten.

Für die Begründung seines Rekurses verwies der Pflichtige auf den Entscheid des Steuergerichts Nr. 2/2007 vom 12. Januar 2007. Dabei hielt er fest, sein Fall scheine einerseits nicht unter die DBA-Problematik zu fallen, unterscheide sich jedoch andererseits in einigen Punkten von jenem des Einsprechenden im Entscheid. Das festgesetzte, satzbestimmende Einkommen berücksichtige die Formel der Abfindung nicht in ausreichendem Mass: $\text{Abfindung} = \text{Jahre der Betriebsangehörigkeit} \times \text{Alter} / 100 \times \text{Monatsgehalt}$. Sein steuerbares Einkommen werde sich für 2010 auf ca. Fr. 100'000.– belaufen; weniger als ein Viertel dessen von 2009. Im 2011 werde es weiterhin sinken.

Weiter hielt der Pflichtige fest, dass er krankheitsbedingt im Januar 2007 hospitalisiert worden sei. Darauf seien drei Monate 100%-iger Arbeitsunfähigkeit erfolgt. In der Folge habe ihm A. eine projektbezogene Aufgabe zugewiesen. Nach Ablauf des Projekts sei ihm im Rahmen einer laufenden Restrukturierung per 30. November 2008 gekündigt worden. Seit Januar 2007 sei er in permanenter ambulanter Behandlung und habe stationäre sowie teil-stationäre Aufenthalte durchlaufen. Seit September 2008 sei er 100 % arbeitsunfähig. Er habe sich gewehrt, die IV-Anmeldung vorzunehmen, deshalb sei es zu einem Deckungsloch von vier Monaten gekommen. Allein schon dieser Verlust wiege die beanstandete Steuer auf. Seit Februar 2011 sei er im Wiedereingliederungsprozess der IV.

Des Weiteren machte der Pflichtige geltend, der wahre Grund für die Trennung sei nicht die Restrukturierung, sondern seine anhaltende Rekonvaleszenz und verminderte Belastbarkeit gewesen. Dies sei natürlich nicht schriftlich festgehalten worden, jedoch in Anwesenheit von Zeugen mündlich begründet worden. Ein Indiz dafür seien einzelne gewährte Spezialkonditionen, welche für das Management normalerweise nicht vorgesehen gewesen seien. Die soziale Komponente der Abfindung müsse auch unter den Aspekten seines damaligen Gesundheitszustandes, Alters und der Konjunktur des Stellenmarktes betrachtet werden. Die in Brasilien erhaltene Kapitalabfindung müsse lokal nicht versteuert werden.

Seine berufliche und finanzielle Zukunft sei ungewiss. Bei dieser Steuerangelegenheit gehe es ihm vor allem auch darum, eine doppelte Ungerechtigkeit zu beseitigen.

6. Mit Vernehmlassung vom 14. Juli 2011 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses, wobei sie zur Begründung grundsätzlich auf den Einsprache-Entscheid vom 22. Februar 2011 verwies.

Ergänzend hielt sie fest, nach konstanter Rechtsprechung sei die Funktion, welche einer Einmalzahlung in den Augen der am Arbeitsverhältnis beteiligten Personen zukommen sollte, unter Einbezug der gesamten Umstände des Einzelfalles zu beurteilen. In der Schweiz gelte gemäss § 4 Abs. 1 StG als allgemeine Regel die Besteuerung aufgrund persönlicher Zugehörigkeit, die sich aus einem steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz ergebe. Die Auszahlung der Kapitalabfindung habe im Mai 2009 stattgefunden, als der Rekurrent seinen Wohnsitz im Kanton Basel-Landschaft gehabt habe. Daraus folge, dass grundsätzlich der Wohnsitzkanton die Kapitalabfindung besteuern dürfe.

Da mit dem Staat Brasilien kein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgeschlossen worden sei, komme der Schweiz ein unbeschränktes Besteuerungsrecht nach internem Recht zu. Dies bedeute, dass auch ein allfälliges Einkommen aus Brasilien vollumfänglich in der Schweiz zu versteuern sei – und nicht bloss satzbestimmend berücksichtigt werden könne.

Weiter hielt die Steuerverwaltung fest, es stelle sich die Frage, ob die Kapitalabfindung allenfalls einer separaten Jahressteuer unterliege oder aber zusammen mit dem übrigen Einkommen zu versteuern sei. Da es sich vorliegend nicht um eine Kapitalabfindung aus Vorsorge handle, komme eine separate Besteuerung schon von vornherein nicht in Betracht. Vielmehr handle es sich um einen Anspruch aus einem Sozialplan, der auf Grund der Entlassung entstanden sei und der den künftigen Lohnausfall des Rekurrenten kompensieren solle. Daher sei nicht von einer Lohnnachzahlung, sondern von einer Lohnfortzahlung auszugehen, stimme doch auch die Kapitalabfindung in etwa mit dem Betrag überein, den A. als Arbeitgeberin bei Weiterführung des Anstellungsverhältnisses bis Ende Jahr 2009 sowieso gezahlt hätte (Fr. 97'422.– / 5 x 8 = Fr. 155'875.–). Es handle sich aber nicht um eine Lohnfortzahlung für zukünftige Jahre, sondern lediglich um die Lohnfortzahlung bis Ende Jahr. Folglich seien die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung im satzbestimmenden Einkommen nicht gegeben und die Kapitalabfindung korrekt besteuert worden.

7. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) 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 von vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

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

2. Vorerst ist zu beurteilen, unter welcher Steuerhoheit die dem Rekurrenten anlässlich der Entlassung ausgerichtete Summe in Höhe von Fr. 163'963.– unterliegt.

3. a) Gemäss § 4 Abs. 1 StG sind natürliche Personen kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz hat eine natürliche Person nach § 4 Abs. 2 StG, wenn sie im Kanton wohnt oder ihren gesetzlichen Wohnsitz hat.

b) Die Auszahlung fand am 30. Juni 2009 statt, als der Rekurrent unbestrittenermassen seinen Wohnsitz in der Schweiz, das heisst im Kanton Basel-Landschaft, hatte. Daraus folgt, dass grundsätzlich der Wohnsitzkanton die ausbezahlten Fr. 163'963.– besteuern darf.

4. Es bleibt somit zu prüfen, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen der Besteuerung im Wohnsitzkanton entgegen steht.

Die Zuteilungsregeln eines Doppelbesteuerungsabkommens bestimmen, ob, wann und was ein Vertragsstaat besteuern darf. Da jedoch mit dem Staat Brasilien bekanntermassen kein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgeschlossen wurde und somit auch keine Zuteilungsregeln zur Anwendung kommen, kommt der Schweiz ein unbeschränktes Besteuerungsrecht nach internem Recht zu. Dies bedeutet, dass auch ein allfälliges Einkommen aus Brasilien vollumfänglich in der Schweiz zu versteuern ist und nicht bloss satzbestimmend berücksichtigt werden kann.

Die Schweiz beziehungsweise der Kanton Basel-Landschaft ist somit zur Besteuerung der Fr. 163'963.– berechtigt. Der Rekurs ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

5. Der weiteren Beurteilung unterliegen somit die Qualifizierung der ausgerichteten Kapitalleistung und deren Besteuerung.

Kapitalabfindungen im Zusammenhang mit der vorzeitigen Beendigung von Arbeitsverhältnissen können verschiedene Gründe haben. Unter Umständen sind sie «Schmerzensgeld» für die Entlassung, Treueprämie für langjährige Dienstverhältnisse, «Risikoprämie» für die persönliche Sicherheit und berufliche Zukunft, Entgelt für erbrachte Arbeitsleistungen oder Vorruhestandsregelungen, d.h. Ausgleich allfälliger entstehender Lücken oder langfristiger Einbussen in der beruflichen Vorsorge. Oft handelt es sich um pauschale Abfindungssummen, deren Zweckbestimmung unklar ist. Es gilt daher den wahren Charakter der Abgangsentschädigung genauer zu erörtern und festzustellen, wann eine Abgangsentschädigung Vorsorgecharakter hat und wann sie Ersatzeinkommen darstellt (vgl. Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung [KS ESTV] Nr. 1 vom 3. Oktober 2002, Ziffer 1).

Es kommt bei Kapitalabfindungen im Zusammenhang mit der Beendigung von Arbeitsverhältnissen somit entscheidend darauf an, welche Funktion der Einmalzahlung in den Augen der am Arbeitsverhältnis beteiligten Personen zukommen sollte. Diese Frage ist unter Einbezug der gesamten Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. Der Steuerentscheid [StE] 1998 B 29.2 Nr. 5).

6. a) Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, so wird gemäss § 35 StG die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistungen eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde.

Als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen gelten danach einmalige Zuwendungen, die dazu bestimmt sind, einen gesetzlichen, statutarischen, vertraglichen oder testamentarischen Anspruch auf künftige, periodische Leistungen abzugelten, wobei vorausgesetzt ist, dass nebst den wiederkehrenden Einzelleistungen auch

die zu Grunde liegende Stammschuld getilgt wird (vgl. Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts [BGE] 2A.50/2000 vom 6. März 2001, E. 4b). Gemäss der Praxis des Steuergerichts ist dieses Normenverständnis indessen zu eng angesichts des mit § 35 StG verfolgten Zwecks, wonach ermöglicht werden soll, eine wiederkehrende und somit periodisch zu besteuern Leistung, die mit einer einmaligen Kapitalabfindung erbracht wird, sachlich richtig jener Progression zu unterstellen, die anwendbar wäre, wenn anstelle der Einmalzahlung eine jährliche Rente ausgerichtet würde. Die Tarifregelung nach § 35 StG ist demnach nicht nur anwendbar, soweit künftige Teilleistungsansprüche abgegolten werden, sondern es können grundsätzlich allgemein auch Entschädigungen für in der Vergangenheit begründete Teilzuwendungen miterfasst sein, wenn die vorgesehene periodische Ausrichtung ohne Zutun des Steuerpflichtigen unterblieben ist, diesem also kein Wahlrecht in Bezug auf die Erfüllungsart bzw. den Erfüllungszeitpunkt zustand (vgl. Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra] XVI, S. 405 f., E. 2a; BGE vom 6. März 2001, a.a.O., E. 4b; vgl. zum Ganzen auch Findeisen in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 35 N 1 und 4; Findeisen/Theiler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 24 N 45).

b) Im vorliegenden Fall wurde der Arbeitsvertrag des Pflichtigen per 31. Mai 2009 aufgelöst. Aus dem Kündigungsschreiben der A. AG vom 7. Mai 2008 geht hervor, dass, sollte die A. dem Pflichtigen bis zum Austrittsdatum keine zumutbare, alternative interne Position anbieten können, sie beabsichtige, dem Pflichtigen eine Abgangsentschädigung zu bezahlen. Diese am 30. Juni 2009 ausgerichtete Kapitalabfindung in Höhe von Fr. 163'963.– wurde gemäss Berechnung des Sozialplanes «X» aufgrund des monatlichen Einkommens \times Anzahl Dienstjahre \times Alter \times (1/100) bemessen. Es wird weder geltend gemacht noch kann aus den Akten ein Hinweis entnommen werden, dass diese Kapitalabfindung für in der Vergangenheit zu tief ausgefallene Löhne ausbezahlt wurde, was bedeutet, dass es sich somit nicht um eine Lohnnachzahlung für in der Vergangenheit begründete Teilzuwendungen handelt.

c) Es bleibt folglich zu prüfen, ob die Kapitalabfindung als Einmalzahlung für eine gewisse, in Zukunft liegende Dauer gedacht war, das heisst, ob die Kapitalabfindung dazu bestimmt war, einen gesetzlichen, statutarischen, vertraglichen oder testamentarischen Anspruch auf künftige, periodische Leistungen abzugelten.

Das Arbeitsverhältnis wurde, wie bereits erwähnt, durch die ehemalige Arbeitgeberin des Pflichtigen per 31. Mai 2009 aufgelöst. Ab diesem Zeitpunkt bestand folglich keine fortwährende Wirkung des Arbeitsverhältnisses mehr. Es kann somit nicht gesagt werden, dass die Kapitalabfindung künftige, periodische Lohnunterschiede abgeltete. Es handelt sich demnach lediglich um eine Entschädigungsleistung auf das Ende des Arbeitsverhältnisses. Daher ist nicht von einer Lohnfortzahlung für künftige Jahre auszugehen, sondern nur von einer Lohnfortzahlung bis Ende Jahr 2009, stimmt doch auch die Kapitalabfindung in etwa mit dem Betrag überein, den A. AG als Arbeitgeberin bei Weiterführung des Anstellungsverhältnisses bis Ende Jahr 2009 gezahlt hätte. Eine weiterreichende Abgeltung allfälliger Anwartschaften des Pflichtigen war nicht beabsichtigt.

Es kann somit festgehalten werden, dass die ausgerichtete Kapitalabfindung weder dem Ausgleich in der Vergangenheit zu tiefer Lohnzahlungen noch dem Ersatz künftiger entgehender Löhne diente, somit nicht dazu bestimmt war, die Folgen der Auflösung des Arbeitsverhältnisses für eine Übergangsphase durch ein periodisches Ergänzungseinkommen zu mildern.

7. Zu prüfen bleibt, ob die in der Kurzmitteilung (KM) Nr. 153 Ergänzung vom 8. September 2008 der Steuerverwaltung Baselland genannte Mischlösung anwendbar ist. Sofern die vom Arbeitgeber ausgerichtete Entschädigung auf der Basis der geleisteten Dienstjahre berechnet wurde, keine Treueprämie oder kein Dienstaltersgeschenk darstellt, sondern allein der zukünftigen finanziellen Überbrückung der betroffenen Personen ab einem Alter von 55 bis 65 Jahren dient, so wird die Abgangsentschädigung zwar zusammen mit dem übrigen Einkommen besteuert, beim Steuerersatz aber durch die Anzahl der noch fehlenden Jahre bis zur ordentlichen Pensionierung geteilt, maximal aber durch 10.

In casu ist eine solche Besteuerung schon deshalb ausgeschlossen, weil der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit der A. AG erst 49 Jahre alt war. Gründe, weshalb im vorliegenden Fall ausnahmsweise von der Anwendung der praxisüblichen Altersgrenze abzusehen sei, wurden nicht vorgebracht. Überdies kommt der strittigen Zahlung auch kein Vorsorgecharakter zu. Die im Zusammenhang mit der Kündigung ausgerichtete Summe von brutto Fr. 163'963.– berechnete sich aus einer nach den Dienstjahren bemessenen Abgangsentschädigung gemäss Sozialplan «X» der A. AG im Zeitpunkt des Arbeitsvertragsendes. Die Auszahlung per 30. Juni 2009 erfolgte gemäss Lohnausweis 2009 vom 21. Januar 2010 als Bestandteil der Bruttolohnzahlungen 2009 mit der Folge, dass der Rekurrent auch bezüglich dieser Summe der versicherungsrechtlichen Beitragspflicht unterstand (von der versicherungsrechtlichen Beitragspflicht ausgenommen wurde jedoch die Leistung der Arbeitgeberin bei der Entlassung aus betrieblichen Gründen in der Höhe des doppelten Betrages der maximalen jährlichen Altersgrenze vom massgebenden Lohn gemäss Art. 8^{ter} der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVV] in Höhe von Fr. 54'720.–). Mit der fraglichen Zahlung sollten offenkundig einerseits die finanziellen Folgen, welche die Entlassung des Steuerpflichtigen für diesen hatte, gemildert und andererseits dessen langjährige Treue honoriert werden. Demnach diente die Abgangsentschädigung primär der Lohnfortzahlung bis Ende Jahr 2009. Auch hat der Pflichtige keine Bestätigung einer bezifferten Vorsorgelücke der ihn versichernden Vorsorgeeinrichtung vorzuweisen. Die ausgerichtete Kapitalabfindung hatte mithin keinen Vorsorgezweck.

Aufgrund all dieser Gründe kommt die Besteuerung nach der Mischlösung gemäss Kurzmitteilung nicht zur Anwendung.

8. a) Nach § 36 StG werden Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge sowie aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge im Sinne von § 27^{bis} Absatz 1 gesondert besteuert. Die Steuer wird zum Satz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde, mindestens aber zum Minimalsteuersatz von 2 % (§ 36 Abs. 2 StG).

Unter § 36 StG fallen namentlich sämtliche Kapitalleistungen aus den Säulen 1 bis 3a (Alters- und Hinterlassenenversicherung, berufliche Vorsorge bzw. gebundene Selbstvorsorge), alle Todesfallkapitalien und Invaliditätsentschädigungen, die Ersatzeinkommen darstellen (Findeisen, a.a.O., 36 N 1).

Umstrukturierungen von Unternehmen sind oft mit Kündigungen von Arbeitsverhältnissen begleitet, die insbesondere Arbeitnehmer in fortgeschrittenem Alter aufgrund der schwierigen Vermittelbarkeit am härtesten treffen. Die allfälligen Sozialpläne sehen in diesen Fällen in der Regel Entschädigungen vor, die die Zeit bis zum ordentlichen Rentenalter und darüber hinaus zur Abgeltung der entstandenen Lücken in der beruflichen Vorsorge – die die noch zu erwartenden Altersleistungen erheblich schmälern können – zumindest in materieller Hinsicht abdecken sollen (vgl. Findeisen, a.a.O. 36 N 4).

Die ESTV hat in Bezug auf die direkte Bundessteuer die Voraussetzungen, damit bei einer Abgangsentschädigung der Vorsorgecharakter bejaht werden kann, im Kreisschreiben Nr. 1 vom 3. Oktober 2002 definiert. Gemäss diesem Kreisschreiben sind Kapitalabfindungen des Arbeitgebers privilegiert nach Art. 38 DBG zu besteuern, wenn die steuerpflichtige Person im Moment der Entlassung den 55. Geburtstag hinter sich hatte, die Haupterwerbstätigkeit effektiv aufgegeben wird und deshalb eine Vorsorgelücke entsteht. Die Vorsorgelücke muss mittels Bestätigung der Vorsorgeeinrichtung ziffernmässig nachgewiesen werden. Anders stellt sich die Praxis im Kanton Basel-Landschaft dar. Aufgrund der fehlenden expliziten Erwähnung in § 36 StG können Kapitalleistungen des Arbeitgebers – auch wenn sie Vorsorgecharakter aufweisen – nicht mit einer Sondersteuer erfasst werden. Diese Kapitalabfindungen werden weiterhin zusammen mit den übrigen Einkünften besteuert, wobei für die Satzbestimmung § 35 StG berücksichtigt werden kann (vgl. Findeisen, a.a.O., 36 N 4 ff.; vgl. auch Kurzmitteilung Nr. 362 vom 22. November 2002 der Steuerverwaltung Baselland).

b) Im vorliegenden Fall handelt es sich weder um eine Kapitalleistung aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge noch – wie bereits unter Ziffer 7 ausgeführt – um eine Kapitalleistung aus Vorsorge, weshalb der Rentensatz nach § 36 StG hier nicht zur Anwendung gelangt.

9. Gemäss § 24 lit. a StG gehören alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, namentlich aus einer Beamtung, einem Anstellungs- oder Arbeitsverhältnis oder aus der Erfüllung einer Dienstpflicht, mit Einschluss der Natural- und Nebenbezüge wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Provisionen, Tantiemen, Sitzungsentschädigungen, Trinkgelder oder ähnliche Zuwendungen, zum steuerbaren Einkommen.

Allfällige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers werden zusammen mit dem übrigen Einkommen besteuert (Findeisen/Theiler, a.a.O., 24 N 45).

Da es sich in casu nicht um eine Kapitalleistung aus Vorsorge, sondern um eine Kapitalabfindung der Arbeitgeberin als Abgangsentschädigung mit Ersatzeinkom-

menscharakter bis Ende Jahr 2009 respektive als Entschädigung für die Aufgabe der Erwerbstätigkeit handelt, hat die Steuerverwaltung zu Recht die ausgerichtete Kapitalabfindung in der Höhe von Fr. 163'963.– zusammen mit den übrigen Erwerbseinkünften als ordentliches Einkommen besteuert.

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass es sich bei der von der ehemaligen Arbeitgeberin des Pflichtigen ausbezahlten Summe in der Höhe von Fr. 163'963.– um eine Abgangsentschädigung respektive Kapitalabfindung handelt, welche gemäss § 24 lit. a StG als ordentliches Einkommen zu besteuern ist.

Der Rekurs ist demnach abzuweisen.

10. Der Pflichtige macht in seinem Rekurs geltend, dass seine berufliche und finanzielle Zukunft ungewiss sei. Ausserdem hielt er anlässlich der Verhandlung fest, dass der Wiedereingliederungsprozess bei der IV abgebrochen worden sei und er zurzeit über kein Einkommen verfüge.

a) Gemäss § 139b Abs. 1 und 2 StG können steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuern, Zinsen, Bussen und Gebühren eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden. Das Erlassgesuch muss schriftlich begründet und mit den notwendigen Beweismitteln bei der Finanz- und Kirchendirektion eingereicht werden. Diese entscheidet nach Anhörung des zuständigen Gemeinderates.

b) Der Pflichtige kann somit, falls er nicht in der Lage sein sollte, seine Steuern zu bezahlen, nach Rechtskraft des Entscheids des Steuergerichts ein schriftlich begründetes und mit den nötigen Beweismitteln versehenes Erlassgesuch bei der Finanz- und Kirchendirektion einreichen.

11. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.– aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung, Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...