



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 22. August 2019

Mitwirkende

Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), lic. iur. Nicole Gutzwiller
Wetzel, Jacqueline Landmann, Simon Leuenberger,
Jarkko Schäublin und
MLaw Rebecca Mühlebach (Gerichtsschreiberin)

Parteien

X
[...]
vertreten durch A SA
[...]

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt
Fischmarkt 10, 4001 Basel

Gegenstand

Kantonale Steuern pro 2015

(Qualifikation einer Abgangsentschädigung)

Sachverhalt

- A. Die Rekurrenten, die Ehegatten X, reichten die Steuererklärung pro 2015 am 13. Dezember 2016 ein. Sie deklarierten unter „Einkünfte aus Haupterwerb“ CHF 580'034.00 und unter „Kapitalleistungen aus Vorsorge“ CHF 613'057.00.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2016 ersuchte die Steuerverwaltung um Angaben zum Jahressalär, den Pensionskassenbeiträgen sowie der versicherten Lohnsumme des Rekurrenten.

Die Rekurrenten reichten mit Schreiben vom 3. März 2017 diverse Unterlagen ein. Gleichzeitig hielten sie fest, dass der Rekurrent per 30. November 2015 aus der Pensionskasse seiner Arbeitgeberin ausgetreten sei und seither keiner Pensionskasse mehr angehöre. Im Jahre 2016 habe er keine BVG-Beiträge einbezahlt.

Die Steuerverwaltung teilte den Rekurrenten mit, dass die Sondervergütung, welche per 31. Dezember 2015 ausbezahlt wurde, nicht als Kapitalabfindung mit Vorsorgecharakter qualifiziert werden könne. Die entsprechende Veranlagungsverfügung datiert vom 23. November 2017.

- B. Mit Schreiben vom 20. Dezember 2017 erhoben die Rekurrenten, vertreten durch A SA (vormals B SA), Einsprache und machten geltend, dass die im Jahr 2015 ausbezahlte Abgangsentschädigung in der Höhe von CHF 650'000.00 als Kapitalabfindung mit Vorsorgecharakter zu qualifizieren sei.

Mit Entscheid vom 16. Juli 2018 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

- C. Dagegen erheben die Rekurrenten mit Schreiben vom 14. August 2018, weiterhin vertreten durch A SA, Rekurs und beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 16. Juli 2018 aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Die Zahlung der ersten Rate von netto CHF 613'057.00 per 31. Dezember 2015 sei als Kapitalleistung aus Vorsorge gemäss Kreisschreiben Nr. 1 der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu betrachten. Die zweite Teilzahlung, deren Auszahlung neu in drei Raten erfolge und welche aufgrund des Agreements vom 18. November 2014 ausgeführt werde, sei ebenfalls als Abfindung mit Vorsorgecharakter zu qualifizieren und separat, zu reduzierten Steuersätzen, bis zum Erreichen der Vorsorgelücke von CHF 1'172'352.00, zu besteuern.

Die Steuerverwaltung schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 25. September 2018 auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 30. Oktober 2018 und Duplik vom 23. November 2018 halten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 16. Juli 2018 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Die Vertreterin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 14. August 2018 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 16. Juli 2018 betreffend kantonale Steuern pro 2015 aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Die Zahlung der ersten Rate von netto CHF 613'057.00 per 31. Dezember 2015 sei als Kapitalleistung aus Vorsorge gemäss Kreisschreiben Nr. 1 der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu betrachten. Die zweite Teilzahlung, deren Auszahlung neu in drei Raten erfolge und welche aufgrund des Agreements vom 18. November 2014 ausgeführt werde, sei ebenfalls als Abfindung mit Vorsorgecharakter zu qualifizieren und separat, zu reduzierten Steuersätzen, bis zum Erreichen der Vorsorgelücke von CHF 1'172'352.00, zu besteuern.

b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung die Abgangsentschädigung zu Recht nicht als Kapitalleistung aus Vorsorge qualifiziert hat.

3. a) Gemäss § 18 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder und andere geldwerte Vorteile steuerbar (Abs. 1). Kapitalabfindungen aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung oder gleichartige, der Vorsorge dienende Kapitalabfindungen des Arbeitgebers werden nach § 39 StG besteuert (Abs. 2).

b) Gemäss § 39 StG werden Kapitalleistungen nach § 23 Abs. 1 und 2 StG, soweit sie nicht zum Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge verwendet werden, Kapitalleistungen des Arbeitgebers oder der Arbeitgeberin nach § 18 Abs. 2 StG sowie Kapitalzahlungen nach § 24 lit. b StG getrennt vom übrigen Einkommen

und ohne Zusammenrechnung unter Ehegatten wie folgt besteuert: die ersten CHF 25'000.00 mit 3%, die nächsten CHF 25'000.00 mit 4%, die nächsten CHF 50'000.00 mit 6%, alle weiteren Beträge mit 8% (Abs. 1). Mehrere Kapitalleistungen, die in der gleichen Steuerperiode ausgerichtet werden, werden zusammengerechnet. Die allgemeinen Abzüge und die Sozialabzüge werden nicht gewährt (Abs. 2). Kapitalleistungen nach § 23 Abs. 1 und 2 StG, die nicht an den Vorsorgenehmer oder die Vorsorgenehmerin, den überlebenden Ehegatten, an die direkten Nachkommen oder an Personen, für deren Unterhalt die verstorbene Person zur Hauptsache aufkam, ausgerichtet werden, werden getrennt vom übrigen Einkommen nach § 36 StG besteuert (Abs. 3).

c) Nach § 24 lit. a StG sind auch alle anderen Einkünfte, die an die Stelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit treten, steuerbar.

4. a) Bis Ende 2014 war der Rekurrent [... leitender Angestellter] der C AG (nachfolgend: C). Am 18. November 2014 hatte der Rekurrent mit C ein „Agreement“ unterzeichnet, mit welchem die Parteien übereingekommen sind, das Arbeitsverhältnis des Rekurrenten in gegenseitigem Einvernehmen zu den im Agreement genannten Bedingungen zu beenden. In Ziff. 6 des Agreements wurde vereinbart, dass C nach eigenem und alleinigem Ermessen beschliessen könne, dem Rekurrenten, nebst dem Jahreslohn in der Höhe von CHF 708'333.00, eine freiwillig gewährte Sondervergütung in der Höhe von brutto CHF 1'300'000.00 auszubezahlen. Als Auszahlungsdatum wurde der 31. Dezember 2015 vereinbart.

b) Am 19. Dezember 2014 endete das Arbeitsverhältnis des Rekurrenten bei C. Sein Salär wurde bis Ende November 2015 ausgerichtet. Per Ende November 2015 schied der Rekurrent aus der Pensionskasse der C aus. Mit Schreiben vom 17. Dezember 2015 erklärte sich C bereit, einen „[...] bonus“ in der Höhe von CHF 1'300'000.00 in zwei Raten à CHF 650'000.00 zu leisten (Ziff. 6 des Agreements). Die erste Rate werde per 31. Dezember 2015 und die zweite Rate per 31. Dezember 2016 ausbezahlt. Dies unter der Voraussetzung, dass der Rekurrent im Zeitpunkt des Auszahlungsdatums all seinen Verpflichtungen gegenüber C nachgekommen ist.

c) Die erste Rate dieser Sondervergütung wurde termingerecht am 31. Dezember 2015 überwiesen. Im Lohnausweis 2015 wurde die Vergütung als Bonus, anstatt wie von den Rekurrenten geltend gemacht, als Kapitalleistung mit Vorsorgecharakter ausgewiesen. Die Rekurrenten machen geltend, dass die ausgerichtete Entschädigung in der Höhe von CHF 650'000.00 aufgrund der Erfüllung der Vorausset-

zungen gemäss dem Kreisschreiben Nr. 1 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 3. Oktober 2002 (KS Nr. 1) als Kapitalleistung mit Vorsorgecharakter zu qualifizieren und gesondert zu besteuern sei.

d) Das KS Nr. 1 hält fest, dass die vom Arbeitgeber bei vorzeitiger Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausgerichteten Abgangsentschädigungen verschiedene Gründe haben können (z.B. „Schmerzensgeld“ für die Entlassung, Treueprämie für langjährige Dienstverhältnisse, Vorruhestandsregelungen, d.h. Ausgleich allfällig entstehender Lücken oder langfristiger Einbussen in der beruflichen Vorsorge etc.). Oft handelt es sich um pauschale Abfindungssummen, deren Zweckbestimmung unklar ist. Es gilt daher für die Veranlagungsbehörden, den wahren Charakter der Abgangsentschädigung genauer zu erörtern und festzustellen, wann eine Abgangsentschädigung Vorsorgecharakter hat und wann sie Ersatzeinkommen darstellt (Ziff. 1).

e) Abgangsentschädigungen haben gemäss KS Nr. 1 Vorsorgecharakter, wenn sie ausschliesslich und unwiderruflich dazu dienen, die mit den Risiken Alter, Invalidität und Tod verbundenen finanziellen Folgen zu mildern. Dazu gehören z.B. freiwillig geleistete Entschädigungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, um die durch den vorzeitigen Austritt entstandenen Lücken in dessen beruflicher Vorsorge zu schliessen. Bei deren Berechnung sind die vorsorgerechtlichen Grundsätze zu beachten. Die Entschädigung muss analog den BVG-Leistungen objektiv dazu dienen, im Vorsorgefall (Alter, Tod, Invalidität) dem Empfänger die Fortsetzung seiner gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise sicherzustellen. Diese Würdigung stellt auf eine zukunftsgerichtete Sicht der Dinge im Zeitpunkt der Anspruchsbeurteilung bzw. der Leistungserbringung ab. Es ist daher eine vorausschauende Beurteilung vorzunehmen.

f) Gleichartige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers i.S.v. § 18 Abs. 2 StG können steuerlich als Vorsorgeleistung betrachtet werden, wenn nachfolgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: die steuerpflichtige Person verlässt das Unternehmen ab dem vollendeten 55. Altersjahr, die (Haupt-) Erwerbstätigkeit wird definitiv aufgegeben oder muss aufgegeben werden und durch den Austritt aus dem Unternehmen und dessen Vorsorgeeinrichtung entsteht eine Vorsorgelücke. Diese ist durch die Vorsorgeeinrichtung zu berechnen. Dabei dürfen nur künftige Vorsorgelücken im Umfang der ordentlichen Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zwischen dem Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung und bis zum Erreichen des ordentlichen Pensionsalters aufgrund des bisher versicherten Verdienstes berücksichtigt werden. Ein im Zeitpunkt des Austrittes bereits bestehender Einkaufsbedarf kann nicht in die Berechnung einbezogen werden. Bei den Abgangsentschädigungen des Arbeitgebers

ist daher jeweils zu ermitteln, welcher Teil davon zur Deckung der Vorsorgelücke nötig ist, die durch das vorzeitige Ausscheiden aus dem Unternehmen verursacht wurde (Ziff. 3.2 des KS Nr. 1).

g) Kreisschreiben richten sich als Verwaltungsweisungen zwar primär an Vollzugsorgane und sind für Gerichte nicht verbindlich. Diese berücksichtigen Weisungen in Kreisschreiben aber bei ihren Entscheidungen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Die Steuerrekurskommission weicht deshalb nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_258/2010 vom 23. Mai 2011, E. 4.2).

5. a) Die Rekurrenten machen geltend, dass es dem Rekurrenten nicht mehr möglich sei, eine erneute Erwerbstätigkeit mit einem vergleichbaren Einkommen aufzunehmen. Der Rekurrent werde sich in Zukunft kein entsprechendes Vorsorgekapital aufbauen können, weshalb sich eine Besteuerung der fraglichen Vergütung als Abgangsentschädigung mit Vorsorgecharakter aufdränge.

b) Gemäss Bundesgericht kommt es bei der Qualifikation der Abgangsentschädigung auf die Absicht der Parteien an. Wenn die Auslegung des entsprechenden Vertrags zum Ergebnis führt, dass die Kapitaleistung nicht in erster Linie dem Ausgleich einer zukünftigen, durch die vorzeitige Pensionierung verursachte Vorsorgelücke dienen soll, erübrigt sich die Frage, ob durch den vorzeitigen Altersrücktritt eine Vorsorgelücke entsteht. Dies bedeutet, dass sofern die Kapitaleistung nicht überwiegend zur Deckung einer beim Altersrücktritt entstehenden Vorsorgelücke vereinbart bzw. ausbezahlt worden ist, der fehlende Vorsorgecharakter in steuerlicher Hinsicht nicht durch den Eintritt einer solchen Lücke kompensiert werden kann (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_86/2017 vom 26. September 2017, E. 4.2).

c) In casu ist davon auszugehen, dass dies nicht der Fall gewesen ist. Zum einen erwähnt das Agreement mit keinem Wort eine Vorsorgelücke. Es hält in Ziff. 7 vielmehr fest, dass mit diesem Agreement sämtliche Rechte und Ansprüche des Rekurrenten aus dem Arbeitsvertrag, aus dem Arbeitsverhältnis und aus jeglichen vertraglichen Beziehungen abgegolten sind. Explizit erwähnt das Agreement in dieser Ziffer allfällige Retentionen, aufgeschobene Boni der Jahre 2012 bis 2015 sowie irgendwie geartete Abfindungszahlungen. Eine allfällige Vorsorgelücke wird nicht genannt. Art. 6 des Agreements hält zudem fest: „C may, at its entire and sole discretion [...] and without any contractual obligation [...] decide to grant to the Employee a fully

[...] bonus [...]. Gestützt auf diesen Wortlaut ist davon auszugehen, dass die Auszahlung von CHF 1'300'000.00 im Ermessen der C steht. Entsprechend wurde dem Rekurrenten mit Schreiben vom 17. Dezember 2015, und damit noch vor dem vereinbarten Auszahlungstermin vom 31. Dezember 2015, mitgeteilt, dass der Betrag in Höhe von CHF 1'300'000.00 in zwei Raten von je CHF 650'000.00 am 31. Dezember 2015 und 31. Dezember 2016 unter der Bedingung der Einhaltung gewisser Verpflichtungen gegenüber der C ausbezahlt werde. Um welche Verpflichtungen es sich dabei handelt, kann vorliegend aufgrund der vorgenommenen Schwärzung nicht eruiert werden.

d) Im Schreiben der C an den Rekurrenten vom 17. April 2018 betreffend die Auszahlung der zweiten Rate sind die Bedingungen explizit aufgeführt. Unter anderem handelt es sich um ein Medienverbot für zehn Jahre im Zusammenhang mit Angelegenheiten der Arbeitgeberin, ein Abwerbungsverbot der Klienten für drei Jahre sowie einen Verzicht auf Geltendmachung von Ansprüchen gegenüber der Arbeitgeberin. Der Hauptzweck der zweiten Rate der Abfindung wird deshalb in der Einhaltung dieser Bedingungen gelegen haben. Dasselbe gilt aber auch für die erste Rate. So hält das Schreiben vom 17. April 2018 fest, dass bei Nichteinhaltung der vorgenannten Bedingungen die bereits ausbezahlte Leistung inkl. der ersten Rate aus dem Jahr 2015 zurückgefordert werden könne. Daraus lässt sich schliessen, dass die beiden Raten von je CHF 650'000.00 primär dazu gedient haben, den vorgenannten Bedingungen gerecht zu werden. Die nicht erwähnte Verbesserung der Vorsorgesituation dürfte lediglich als Nebeneffekt zu werten sein.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es im vorliegenden Fall nicht die Absicht der Parteien war, durch die Kapitaleistung eine durch die vorzeitige Pensionierung des Rekurrenten verursachte Vorsorgelücke zu schliessen. Damit handelt es sich bei der geleisteten Abgangsentschädigung nicht um eine Kapitaleistung mit Vorsorgecharakter. Der Rekurs ist somit abzuweisen.
7. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist den Rekurrenten in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und dem Reglement über die Gerichtsgebühren vom 11. September 2017 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 1'800.00 festgelegt.

Beschluss

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.
 2. Die Rekurrenten tragen eine Spruchgebühr von CHF 1'800.00.
 3. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.