

3-RV.2023.103

P 27

Urteil vom 22. Februar 2024

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Elmiger
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch C. _____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 23. Mai 2023
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 16. März 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 213'600.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'593'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'789'000.00) veranlagt. Dabei wurde in Abweichung zur Selbstdeklaration eine an A._____ geleistete Abgangsentschädigung von CHF (...) (abzüglich AHV-Beiträge) als Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit besteuert.

2.

Gegen die Verfügung vom 16. März 2023 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 14. April 2023 Einsprache erheben und folgendes Begehren stellen:

"Die Abfindung des Arbeitgebers von CHF (...) sei nach § 45 StG getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern."

3.

Mit Entscheid vom 23. Mai 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 23. Mai 2023 (Zustellung am 20. Juni 2023) haben A._____ und B._____ mit, unter Berücksichtigung der Gerichtsferien, rechtzeitigem Rekurs vom 31. Juli 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen die folgenden Begehren:

"1. Die Abgangsentschädigung in Höhe von CHF (...) sei nach § 44 StG (Rentensatz) zu besteuern.

2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ und B._____ liessen eine Replik erstatten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die D._____ AG zahlte dem Rekurrenten per Ende März 2021 eine Abgangsentschädigung von brutto CHF (...).

2.2.

Der am tt.mm.2020 zwischen der D._____ AG und dem Rekurrenten (geboren am tt.mm.jjjj) abgeschlossene Aufhebungsvertrag lautet wie folgt:

"(...)

Im gegenseitigen Einvernehmen wird daher nun folgende Vereinbarung getroffen:

(...)

2. Bei seinem Austritt erhält A._____ eine Abgangsentschädigung von brutto CHF (...). Davon werden mindestens CHF 25'000.00 durch A._____ in seine berufliche Vorsorge einbezahlt.

(...)"

2.3.

Die D._____ (...) schloss am 7. Mai 2019 mit der Personalkommission (...) folgenden Sozialplan (...) ab:

(...)

2.4.

Die Vorinstanz hat die Abgangsentschädigung von CHF (...) (abzüglich AHV-Beiträge) als Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit gemäss § 26 Abs. 1 StG besteuert.

3.

3.1.

3.1.1.

Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 196 Abs. 2 Satz 1 StG).

3.1.2.

Im Rekurs wird, worauf die Vorinstanz zutreffend hinweist, kein expliziter Antrag gestellt, dass die Abgangsentschädigung von CHF (...) als Kapitalzahlung gemäss § 45 Abs. 1 lit. e StG zu besteuern sei; der formelle Antrag bezieht sich auf § 44 StG. Allerdings kann sich der Antrag auch aus der Begründung ergeben (AGVE 1987 S. 422; RGE vom 15. November 2006 [3.RV.2006.228]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 196 StG N 19). Vorliegend geht aus der Begründung hervor, dass die Rekurrenten im Hauptpunkt eine Besteuerung der Abgangsentschädigung gemäss § 45 Abs. 1 lit. e StG beantragen.

3.2.

3.2.1.

Steuerbar sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile (§ 26 Abs. 1 StG). Kapitalabfindungen aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen Vorsorgeeinrichtung oder gleichartige Kapitalabfindungen der Arbeitgeberin oder des Arbeitgebers werden nach § 45 besteuert (§ 26 Abs. 2 StG).

3.2.2.

§ 45 StG regelt die Jahressteuer auf Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter. Gemäss Abs. 1 unterliegen der getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 30 % des Tarifs, mindestens aber zum Satz von 1 %, unter anderem Entschädigungen mit Vorsorgecharakter bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses, insbesondere Abgangsentschädigungen bei vorzeitiger Pensionierung (lit. e).

3.2.3.

Die Regelung von § 26 Abs. 2 StG und § 45 Abs. 1 lit. e StG entspricht weitestgehend den einschlägigen Normen des Bundesrechts (vgl. Art. 17 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] und Art. 38 Abs. 1 DBG). Im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung ist daher für die Auslegung der kantonalen Vorschriften auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 17 Abs. 2 DBG und Art. 38 Abs. 1 DBG zu beachten (vgl. BGE 133 II 114 E. 3.2; VGE vom 27. Januar 2020 [WBE.2019.171]).

3.2.4.

Gemäss Ziff. 3.2 des Kreisschreibens Nr. 1 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 3. Oktober 2002 betreffend "Die Abgangsentschä-

digung resp. Kapitalabfindung des Arbeitgebers" (nachfolgend: KS Nr. 1) sowie Ziff. 5.1 des Merkblattes "Kapitalleistungen [zeitliche Bemessung und mehrfache Kapitalleistungen]" des Kantonalen Steueramtes vom 30. September 2001, Stand 1. Januar 2021 (nachfolgend: Merkblatt "Kapitalleistungen") können gleichartige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers im Sinne von § 26 Abs. 2 StG bzw. Art. 17 Abs. 2 DBG steuerlich als Vorsorgeleistung betrachtet werden, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: (1) die steuerpflichtige Person verlässt das Unternehmen ab dem vollendeten 55. Altersjahr; (2) die (Haupt-)Erwerbstätigkeit wird definitiv aufgegeben oder muss aufgegeben werden; (3) durch den Austritt aus dem Unternehmen und dessen Vorsorgeeinrichtung entsteht eine Vorsorgelücke.

3.2.5.

Beim KS Nr. 1 und Merkblatt "Kapitalleistungen" handelt es sich um Verwaltungsverordnungen. Diese richten sich an die mit dem Vollzug einer bestimmten öffentlichen Aufgabe betrauten Organe, insbesondere also an die Verwaltungsbehörden. Verwaltungsverordnungen statuieren keine neuen Rechte und Pflichten für Private, sondern bezwecken, Gewähr für eine einheitliche und rechtsgleiche Auslegung und Anwendung der Gesetze und Verordnungen durch die Verwaltung zu bieten. In Nachachtung dieses Zwecks berücksichtigen auch die Gerichte Verwaltungsverordnungen bei der Auslegung des inländischen Rechts, obschon Verwaltungsverordnungen für die Gerichte an sich nicht verbindlich sind. Vorausgesetzt wird dabei immerhin, dass die betroffene Verwaltungsverordnung eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Mit anderen Worten weichen die Gerichte nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (BGE 146 I 105 E. 4.1).

Die bundes- und verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung berücksichtigt grundsätzlich die genannten Voraussetzungen (E. 3.2.4.) bei der Auslegung von Art. 17 Abs. 2 DBG bzw. § 26 Abs. 2 (Bundesgerichtsurteil vom 26. September 2017 [2C_86/2017, 2C_87/2017] E. 2.3.2.; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2008.89]). Allerdings sind diese nicht strikt wortwörtlich anzuwenden und entbinden die Behörden nicht von der Pflicht, die konkreten Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen (BGE 145 II 2 E. 4.3; Bundesgerichtsurteil vom 1. Oktober 2019 [2C_520/2019] E. 3.3.; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2008.89]; vgl. auch Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 45 StG N 11).

3.2.6.

Die durch den Austritt aus dem Unternehmen und dessen Vorsorgeeinrichtung entstehende Vorsorgelücke ist durch die Vorsorgeeinrichtung zu berechnen. Dabei dürfen nur künftige Vorsorgelücken im Umfang der or-

entlichen Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zwischen dem Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung bis zum Erreichen des ordentlichen Terminalalters aufgrund des bisher versicherten Verdienstes berücksichtigt werden. Ein im Zeitpunkt des Austritts 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. Von einer Vorsorgelücke ist auszugehen, wenn die Rentenleistungen der 1. und der 2. Säule zusammen voraussichtlich unter 60 % des zuletzt bezogenen Salärs liegen werden (Bundesgerichtsurteil vom 26. September 2017 [2C_86/2017, 2C_87/2017] E. 2.3.2. m.w.H.).

3.3.

3.3.1.

Bei der D._____ AG bezog der Rekurrent im Jahr 2020 einen Bruttolohn von knapp CHF 220'000.00. Dieses Arbeitsverhältnis endete am tt.mm.2021. Im Anschluss daran erhielt der Rekurrent ab Monat_____ 2021 Arbeitslosentaggelder (steuerbarer Betrag 2021: CHF 72'985.00). Der Bruttolohn von knapp CHF 220'000.00 liegt über dem Höchstbetrag des in der Arbeitslosenversicherung maximal versicherten Verdienstes von CHF 148'200.00 (Art. 23 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzenschädigung vom 25. Juni 1982 [AVIG] in Verbindung mit Art. 22 Abs. 1 der Verordnung über die Unfallversicherung vom 20. Dezember 1982 [UVV]). Aufgrund der Unterhaltspflicht gegenüber seinem Sohn von unter 25 Jahren hatte der Rekurrent im Jahr 2021 Anspruch auf ein Taggeld von 80 % des versicherten Verdienstes (Art. 22 Abs. 1 AVIG i.V.m. Art. 22 Abs. 2 lit. a AVIG). Auf 12 Monate hochgerechnet ergibt dies ein Arbeitslosentaggeld von CHF 118'560.00.

3.3.2.

Im Einspracheentscheid wird mit Verweis auf den RGE vom 17. November 2005 (RV.2004.50394/K 9184 = AGVE 2005 S. 379 ff.) ausgeführt, dass aufgrund des Bezugs von Arbeitslosentaggeld nicht von einer definitiven Aufgabe der Erwerbstätigkeit gesprochen werden könne. Im erwähnten RGE steht in E. 5. Folgendes (AGVE 2005 S. 382 f.):

"Die Rekurrentin war im Zeitpunkt, als sie aus der H. AG ausschied und die Vereinbarung vom 29. Januar 2002 über die Abgangsentschädigung abgeschlossen wurde, gut 56 Jahre alt. Dass in jenem Zeitpunkt eine vorzeitige Pensionierung für sie kein Thema war zeigt der Umstand, dass die Rekurrentin zwei Jahre lang eine neue Stelle gesucht hat. Da sie jedoch keine neue Anstellung fand, erhielt die Rekurrentin Taggelder aus der Arbeitslosenversicherung (steuerbarer Betrag 2002: Fr. 24'001.-- ; 2003: Fr. 45'832.--).

Wer Arbeitslosengelder bezieht, muss vermittlungsfähig, d.h. bereit sein, eine zumutbare Arbeit anzunehmen (Art. 8 Abs. 1 lit. f i.V.m. Art. 15 Abs. 1 AVIG

[Stand am 22. März 2005]). Bei der Rekurrentin, welche im Zeitpunkt der Auszahlung der Abgangsentschädigung bereit war, eine neue Arbeit anzunehmen und auch danach suchte, kann rein begrifflich gesehen keine vorzeitige Pensionierung im Sinne von § 45 Abs. 1 lit. e StG vorliegen, denn eine (vorzeitig) pensionierte Person will (oder kann) nicht mehr arbeiten. Ausserdem stellen Arbeitslosengelder steuerbare Erwerbsersatz Einkünfte im Sinne von § 32 lit. a StG dar. Mindestens bis zum Zeitpunkt des Versiegens der Arbeitslosengelder kann daher bei der Rekurrentin nicht von einer vorzeitigen Pensionierung gesprochen werden. (...)"

3.3.3.

Diese Rechtsprechung gilt auch für den vorliegenden Fall und schliesst daher eine Anwendung von § 45 Abs. 1 lit. e StG aus. Entgegen der Ansicht des Vertreters der Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) sind die beiden Sachverhalte vergleichbar, geht es doch hier wie dort um eine Person, die sich nicht vorzeitig hat pensionieren lassen. Zudem kann angesichts eines per 1. Januar 2021 vorhandenen BVG-Altersguthabens des Rekurrenten von CHF 1'349'149.80 (vgl. Einkaufsberechnung der Personalvorsorgestiftung der D. _____ R. _____) nicht von einer finanziellen Notwendigkeit, die Zeit bis zur ordentlichen Pensionierung überbrücken zu müssen, gesprochen werden.

3.3.4.

Dem im Rekurs erwähnten Bundesgerichtsurteil vom 19. August 2010 (2C_538/2009) liegt folgender Sachverhalt zugrunde (Übersetzung aus dem Französischen):

Der 1951 geborene X hat ab dem 1. Oktober 1982 als Direktor im Bereich Immobilien bei der Bank Y. SA in Genf gearbeitet. In den Jahren 2005 und 2006 erhielt er ein monatliches Grundgehalt von brutto CHF 14'500.00, zuzüglich eines jährlichen Bonus, der im Jahr 2005 CHF 66'000.00 betrug. Im Rahmen einer Gruppen-Restrukturierung ist ihm per 30. Juni 2006 gekündigt worden. Die Bank hat ihm zusammen mit seinem letzten Lohn eine Abgangsentschädigung von CHF 387'000.00 überwiesen, wovon CHF 300'000.00 zur Deckung einer künftigen Vorsorgelücke bestimmt gewesen sind. X hat ab dem 1. September 2007 bei der Z. GmbH eine Vollzeitstelle im Immobilienbereich gefunden; diese hat ihn ab dem 1. November 2007 für einen Monatslohn von CHF 5'000.00 fest angestellt.

In E. 6.3. des genannten Bundesgerichtsurteils wird Folgendes ausgeführt (Übersetzung aus dem Französischen):

Was die Aufgabe der Erwerbstätigkeit betrifft, ist der entscheidende Moment, um dies zu beurteilen, der Zeitpunkt der Auszahlung der Abgangsentschädigung und nicht später. In diesem Punkt hält der angefochtene Entscheid betreffend Sachverhalt in einer das Bundesgericht gemäss Art. 105 Abs. 1 BGG bindenden Weise fest, dass im Juni 2006, im Zeitpunkt, als der Arbeitgeber seinem gekündigten Arbeitnehmer die Entschädigung von CHF 300'000.00 ausgerich-

tet hat, die Chancen von Letzterem, eine gleichwertige Arbeit zu finden, sehr unsicher, ja sogar wenig wahrscheinlich waren.

Für das Bundesgericht fiel die Abgangsentschädigung von CHF 300'000.00 demnach unter Art. 17 Abs. 2 DBG.

3.3.5.

Unmittelbar nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bezogenes Arbeitslosentaggeld ist, selbst wenn damit aufgrund des maximal versicherten Verdienstes eine Einbusse im Vergleich zum Lohn von mehr als 20 % bzw. 30 % verbunden ist (vgl. E. 3.3.1.), einer gleichwertigen Arbeit im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gleichzusetzen und kann daher keine definitive Aufgabe der Erwerbstätigkeit darstellen. Andernfalls liefe dies auf eine ungerechtfertigte Privilegierung gutverdienender steuerpflichtiger Personen hinaus. Hinzu kommt, dass gemäss Lehre im Hinblick auf das Kriterium der definitiven Aufgabe der Erwerbstätigkeit im Sinne einer Faustregel eine Beschäftigung bis zu einem Lohn von 25 % des ursprünglichen Gehalts grundsätzlich unschädlich ist (Andrea Opel/Stefan Oesterheld, Besteuerung von Abgangsentschädigungen, in: Steuer Revue [StR] 2/2022, S. 111). Das im Zeitraum von Monat _____ bis Dezember 2021 bezogene Arbeitslosentaggeld von brutto CHF 79'222.00 beträgt knapp 50 % des ursprünglich bezogenen Bruttolohns (CHF 220'000.00; pro rata für neun Monate: CHF 165'000.00).

3.3.6.

Der Rekurrent hat demnach die (Haupt-)Erwerbstätigkeit nicht definitiv aufgegeben. Bereits aus diesem Grund kann die Abgangsentschädigung von CHF (...) nicht unter § 45 Abs. 1 lit. e StG fallen.

3.4.

3.4.1.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts können unter die gleichartigen Kapitalabfindungen im Sinne von Art. 17 Abs. 2 DBG nur solche mit überwiegendem Vorsorgecharakter fallen (BGE 145 II 2 E. 4.2; Bundesgerichtsurteil vom 1. Oktober 2019 [2C_520/2019] E. 3.2.; Bundesgerichtsurteil vom 26. September 2017 [2C_86/2017, 2C_87/2017] E. 2.3.3.; Bundesgerichtsurteil vom 19. August 2010 [2C_538/2009] E. 4.2, 4.4 und 4.5). Dabei kommt es entscheidend auf die Absicht der Parteien an: Führt die Auslegung des entsprechenden Vertrags zum Ergebnis, dass die Kapitaleistung nicht in erster Linie dem Ausgleich einer zukünftigen, durch die vorzeitige Pensionierung verursachten Vorsorgelücke dienen soll, erübrigt sich die Frage, ob durch den vorzeitigen Altersrücktritt eine Vorsorgelücke entsteht. Anders ausgedrückt: Sofern die Kapitaleistung nicht überwiegend zur Deckung einer beim Altersrücktritt entstehenden Vorsorgelücke vereinbart bzw. ausbezahlt worden ist, kann der fehlende Vorsorgecharakter in steuerlicher Hinsicht nicht durch den Eintritt ei-

ner solchen Lücke kompensiert werden (Bundesgerichtsurteil vom 26. September 2017 [2C_86/2017, 2C_87/2017] E. 4.2.).

3.4.2.

Aus Ziff. 2 des Aufhebungsvertrags (E. 2.2.), wonach der Rekurrent von der Abgangsentschädigung mindestens CHF 25'000.00 in seine berufliche Vorsorge einzahlen werde, kann nicht auf einen überwiegenden Vorsorgecharakter dieser Entschädigung geschlossen werden. Denn wenn Letzteres der Absicht der Parteien entspräche, hätten diese einen höheren Betrag als "mindestens CHF 25'000.00" festgelegt. Hinzu kommt, dass sich der Vereinbarung nicht entnehmen lässt, ob die Einzahlung von mindestens CHF 25'000.00 in die berufliche Vorsorge dem Ausgleich einer bereits bestehenden oder künftigen Vorsorgelücke dienen soll. Ersterer Fall schliesst die Qualifikation einer Kapitalleistung im Sinne von § 26 Abs. 2 StG bzw. Art. 17 Abs. 2 DBG aus (E. 3.2.6. und E. 3.4.1.). Sodann ergibt sich aus dem Sozialplan, dass für die Höhe der Entschädigung die Treue zum Arbeitgeber (Dienstjahre) und das Alter des Arbeitnehmers entscheidend sind (E. 2.3.). Diese beiden Kriterien weisen nicht auf einen überwiegenden Vorsorgecharakter hin. Im Weiteren wurden auf der Abgangsentschädigung von CHF (...) AHV-Beiträge bezahlt (vgl. Lohnausweis), was ebenfalls gegen einen Vorsorgecharakter spricht (Bundesgerichtsurteil vom 6. März 2001 [2A.50/2000] E. 3.; Roman Blöchliger, Wann haben Abgangsentschädigungen Vorsorgecharakter?, in: StR 7-8/2008, S. 504). Schliesslich kommt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung jeder Abgangsentschädigung (goldener Fallschirm), welche einem Kadermitarbeiter bezahlt wird, die Funktion zu, den Verlust diverser an die Arbeitsstelle gekoppelter Vorteile zu kompensieren, zu welchen notwendigerweise auch jene im Zusammenhang mit der beruflichen Vorsorge gehören. Einzig der Umstand, dass ein Arbeitnehmer aufgrund einer Umstrukturierung (Kündigung) seine Vorsorgeerwartungen verschlechtert sieht, genügt nicht, um einen engen Zusammenhang zwischen der Entschädigung und der beruflichen Vorsorge herzustellen (Bundesgerichtsurteil vom 1. Oktober 2019 [2C_520/2019] E. 3.6.). Die Abgangsentschädigung von CHF (...) weist demnach keinen überwiegenden Vorsorgecharakter auf.

3.5.

Vorliegend fehlt eine Berechnung der Personalvorsorgestiftung der D._____ AG, welche eine künftige Vorsorgelücke des Rekurrenten ausweist. Diese Frage erübrigt sich bzw. in diesem Punkt kann auf eine Aktenergänzung verzichtet werden, da der Abgangsentschädigung von CHF (...) kein überwiegender Vorsorgecharakter zukommt (E. 3.4.).

3.6.

Dem Vertreter ist insofern zuzustimmen, als dass sowohl gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung als auch dem Kommentar zum Aargauer Steuergesetz aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen

ist, ob eine Abgangsentschädigung einen überwiegenden Vorsorgecharakter aufweist (E. 3.2.5.). Eine solche Einzelfallprüfung führt vorliegend allerdings zum Ergebnis, dass dies zu verneinen ist (E. 3.3. ff.).

3.7.

Der Rekurs erweist sich somit im Hauptpunkt als unbegründet.

4.

4.1.

Die Rekurrenten beantragen eventualiter, dass die Abgangsentschädigung nach § 44 StG (Rentensatz) zu besteuern sei.

4.2.

4.2.1.

Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, wird die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn an Stelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (§ 44 Abs. 1 StG). Art. 11 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) und Art. 37 DBG lauten gleich, weshalb im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung für die Auslegung der kantonalen Vorschrift auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 37 DBG zu beachten ist (vgl. BGE 133 II 114 E. 3.2; VGE vom 27. Januar 2020 [WBE.2019.171]).

4.2.2.

Was die Anwendbarkeit von Art. 37 DBG (Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen) betrifft, so setzt diese Norm voraus, dass die Kapitalabfindung einen Zeitraum von mehreren Steuerperioden umfasst. Dies ergibt sich daraus, dass in solchen Fällen die Steuer zu dem Steuersatz berechnet wird, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (Bundesgerichtsurteil vom 8. Juli 2022 [2C_879/2021] E. 6.2.).

4.3.

Der Vertreter macht geltend, dass die Abgangsentschädigung von CHF (...) als Überbrückung im Hinblick auf die Pensionierung in 3 Jahren und 9 Monaten gedacht gewesen sei. Unter diesen Umständen sei die zusätzlich mit dem übrigen Einkommen zu erfassende Entschädigung mit dem Satz für CHF (...) zu erfassen (...).

4.4.

Aus dem Aufhebungsvertrag (E. 2.2.) und dem Sozialplan (E. 2.3.) ergibt sich nicht, dass die Kapitalabfindung von CHF (...) einen Zeitraum von mehreren Steuerperioden bzw. von 3 Jahren und 9 Monaten bis zur

ordentlichen Pensionierung umfasst. Die Abgangsentschädigung kann daher nicht gemäss § 44 Abs. 1 StG besteuert werden.

4.5.

Hinzu kommt, dass gemäss Rechtsprechung der Steuerrekurskommission des Kantons Bern für eine Besteuerung einer Abgangsentschädigung zum Rentensatz folgende Voraussetzungen gegeben sein müssen: (1) Die begünstigte Person muss mindestens 55 Jahre alt sein; (2) die Abgangsentschädigung muss höher sein als ein Jahressalär; (3) der Rentensatz ist anzuwenden, wenn keine neue Erwerbstätigkeit aufgenommen wird oder das Einkommen aus Erwerbstätigkeit wesentlich tiefer ausfällt oder wenn dauerhaft ein Ersatzeinkommen wegen Erwerbsunfähigkeit bezogen wird; (4) der Rentensatz kann nicht angewendet werden, wenn die steuerpflichtige Person als vermittlungsfähig bei der Arbeitslosenversicherung angemeldet ist und Arbeitslosenentschädigung bezieht, welche auf der Basis des maximal versicherten Lohns berechnet ist (RKE 100 11 325 vom 19. Juni 2012, in: BVR 2013/3 S. 146-147). Vorliegend fehlt es sowohl an der zweiten als auch an der vierten Voraussetzung.

4.6.

Der Rekurs erweist sich demnach auch im Eventualpunkt als unbegründet.

5.

5.1.

Der Vertreter macht geltend, dass eine Besteuerung der Abgangsentschädigung zusammen mit dem Lohn (inkl. Gehaltsnebenleistungen) für den Zeitraum vom tt.mm. bis tt.mm.2021 (insgesamt netto CHF 224'193.00) und dem steuerbaren Arbeitslosentaggeld von CHF 72'985.00 mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu vereinbaren sei. Noch ausgeprägter wäre dies, wenn dem Rekurrenten für das ganze Jahr 2021 Lohn ausgerichtet worden wäre. Gemäss Argumentation der Vorinstanz wäre dann ein Jahreseinkommen von (brutto) CHF (...) zu besteuern, obwohl der Rekurrent vor Beendigung des Arbeitsverhältnisses "nur" ein Jahresgehalt von CHF 220'000.00 und nach Beendigung ein Ersatzeinkommen von CHF 120'000.00 bezogen habe.

5.2

Das verfassungsmässige Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) konkretisiert den allgemeinen Rechtsgleichheitsgrundsatz (Art. 8 Abs. 1 BV) im Bereich des Steuerrechts und hat Grundrechtsqualität. Es besagt, dass die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig besteuert werden; die Steuerbelastung hat sich nach den ihnen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und ihren persönlichen Verhältnissen

sen zu richten (Bundesgerichtsurteil vom 18. Mai 2021 [2C_1022/2020] E. 8.2. m.w.H.).

5.3.

Bei der Abgangsentschädigung, dem Lohn für den Zeitraum vom tt.mm. bis tt.mm.2021 sowie dem Arbeitslosentaggeld handelt es sich um Mittel, welche dem Rekurrenten in der Steuerperiode 2021 tatsächlich zugeflossen sind. Angesichts dessen ist das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vorliegend nicht verletzt. Nichts anderes gälte, wenn dem Rekurrenten zusätzlich zur Abgangsentschädigung der Lohn für das ganze Jahr 2021 ausbezahlt worden wäre und es zu einer Besteuerung von Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in Höhe von (brutto) CHF (...) käme.

6.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'500.00, der Kanzleigebühr von CHF 200.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'800.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

die Abteilung Finanzen und Steuern Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 22. Februar 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs