

um eine Neuinvestition handelt, so dass dieser Betrag nicht abzugsfähig ist. Es sind somit für die Teichsanierung gerundet Fr. 12'000.-- als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

86 Entschädigung mit Vorsorgecharakter (§ 34 Abs. 3 lit. e aStG).

- **Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger nach dem Ausscheiden aus einer Firma weiterhin einer gewissen (dauerhaft erheblich schlechter entlöhnten) Erwerbstätigkeit nachgeht, schliesst den Vorsorgecharakter einer Kapitalabfindung nicht aus, wenn diese den finanziellen Schaden ausgleichen soll, welcher dem Steuerpflichtigen durch die lebenslängliche Kürzung der Pensionskassenrente infolge Ausscheiden vor dem reglementarischen Pensionsalter entsteht.**

20. Februar 2003 in Sachen R. + A.B., RV. 2002.50056/K 7241

Aus den Erwägungen

3. a) Der Rekurrent war seit mehr als 30 Jahren bei der X. tätig. Anlässlich der Übernahme einer neuen Aufgabe innerhalb der X. hatte er per 1. Januar 1999 vereinbart, den neuen Job noch bis zum 31. Oktober 2001 auszuüben und dann, nach 38 Dienstjahren mit dem maximalen Rentenanspruch von 65 % in den vorzeitigen Ruhestand zu treten. Anfangs Dezember 1999 ist ihm überraschend eröffnet worden, dass der von ihm geleitete Geschäftsbereich per 1. Januar 2000 mit jenem der Y. zusammengelegt und von Deutschland aus geführt werde. Es wurde dem Rekurrenten mangels einer passenden andern Aufgabe nahegelegt, den vereinbarten Rücktritt auf den 31. März 2000 vorzuziehen. In diesem Zusammenhang haben die X. und der Rekurrent die folgende Vereinbarung vom 23. Dezember 1999 abgeschlossen:

"Wie bereits mit Ihnen besprochen, werden Sie per 31. März 2000 von der Möglichkeit der vorzeitigen Pensionierung Gebrauch machen. In diesem Zusammenhang setzen wir voraus, dass Sie bei der Firma Z. das Arbeitsverhältnis per 1. April 2000 aufnehmen werden.

Die Altersrente aus der Pensionskasse wird bei vorzeitiger Pensionierung reglementarisch gekürzt. Als teilweisen Ausgleich für die Kürzung der lebenslänglich geschuldeten Rente sind wir bereit, ihnen als einmalige Zahlung den Betrag von Fr. 120'000.-- im April 2000 (abzüglich allfällig geschuldete AHV/IV/ALV Arbeitnehmerbeiträge) auszuzahlen.

Ein provisorischer Leistungsausweis der Pensionskasse liegt diesem Schreiben bei. Die definitive Leistungszusicherung erhalten Sie nach Vorliegen der definitiven Salärzahlen.

Der SUVA-Versicherungsschutz für Betriebs- und Nichtbetriebsunfall fällt bei Pensionierung weg. Es ist deshalb unbedingt notwendig, ab dem Datum der Pensionierung die Krankenversicherung zu ergänzen und das Unfallrisiko zu versichern."

Am 25. April 2000 wurden dem Rekurrenten gestützt auf diese Vereinbarung Fr. 116'401.-- ausbezahlt.

b) Der Rekurrent stellt den Antrag, die Fr. 116'401.-- seien als Abgangsentschädigung mit Vorsorgecharakter im Sinne von § 34 Abs. 3 lit. e aStG zu 40 % des Tarifs B zu besteuern, weil die Zahlung von der Arbeitgeberin klar und eindeutig als Vorsorgekapital definiert und ausbezahlt worden sei. Das Kapital bilde eine Teilkompensation der aus dem vorzeitigen Rücktritt resultierenden, lebenslangen Renteneinbusse von Fr. 7'764.-- pro Jahr. Zu jenem Zeitpunkt sei es noch nicht möglich gewesen, Kapitalzahlungen zur Aufstockung des Rentenkapitals in die Pensionskasse der X. (nach Leistungsprimat) einfliessen zu lassen. Damit sei nur der Weg einer Auszahlung offen geblieben. Die Vorinstanz vertritt demgegenüber die Auffassung, dass der Kapitalzahlung kein Vorsorgecharakter zukomme, weil der Rekurrent weiterhin einer Erwerbstätigkeit nachgehe.

4. a) Zu entscheiden ist also, ob eine Entschädigung mit Vorsorgecharakter vorliegt. Fest steht, dass nicht jede Entschädigung bei Beendigung eines Arbeitsverhältnisses Vorsorgecharakter im Sinne von § 34 Abs. 3 lit. e aStG hat. Je nach den Umständen kann es sich um eine Lohnnachzahlung für jahrelange Dienstleistungen handeln (ein Hauptfall der Entschädigung für wiederkehrende Leistungen im Sinne von § 34 Abs. 1 lit. b aStG) oder aber um Entschädigungen für das Ausbleiben künftiger Lohnzahlungen. Bei den letzteren stellt sich

die Frage der Abgrenzung zu den Zahlungen mit "Vorsorgecharakter" (Baur/Klöti/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, § 34 aStG N 13).

b) Bis Ende 1994 lautete der entsprechende § 34 Abs. 3 lit. c aStG wie folgt:

"zu 40 % des Tarifs A:

a) ...

b) ...

c) Entschädigungen mit Vorsorgecharakter bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses."

Seit dem 1. Januar 1995 und damit auch im vorliegenden Fall ist § 34 Abs. 3 lit. e aStG anwendbar, welcher neu ausdrücklich festhält, dass unter Entschädigungen mit Vorsorgecharakter insbesondere Abgangsentschädigungen bei vorzeitiger Pensionierung fallen. Dazu kann den Materialien zur Teilrevision 1995 des Steuergesetzes folgendes entnommen werden (Botschaft des Regierungsrates des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 11. November 1992, S. 23):

"In der Veranlagungspraxis führt die Abgrenzung von Kapitalzahlungen nach § 34 Abs. 1 lit. a und § 34 Abs. 3 lit. c aStG bisweilen zu Abgrenzungsproblemen. Oft wird eine solche Zahlung zum Teil als Überbrückungsentschädigung (finanzielle Erleichterung bis zum Antritt einer neuen Stelle) voll, zum andern Teil als Zahlung mit Vorsorgecharakter zu 40 % des Tarifs besteuert. Abgangsentschädigungen bei vorzeitiger Pensionierung haben in der Regel Vorsorgecharakter, weshalb dem in den Vernehmlassungen geäusserten Wunsch nach einer entsprechenden gesetzlichen Konkretisierung nachgekommen werden kann."

Der neue Zusatz in § 34 Abs. 3 lit. e aStG zeigt, dass der Gesetzgeber vor allem Abgangsentschädigungen bei vorzeitiger Pensionierung steuerlich privilegieren will. Die Aufzählung der unter § 34 Abs. 3 lit. e aStG fallenden Tatbestände ist allerdings nicht abschliessend. Der Wortlaut des Zusatzes ("insbesondere") lässt auch bei anderen, mit einer vorzeitigen Pensionierung vergleichbaren Fällen eine steuerliche Privilegierung zu. Andererseits ist aufgrund der oben erwähnten Ausführungen in der Botschaft, wo sowohl die "Überbrückungsentschädigungen" als auch die "Abgangsentschädigungen"

bei vorzeitiger Pensionierung" erwähnt werden, und dem Umstand, dass der Gesetzgeber in der Folge im Sinne einer Konkretisierung (und nicht einer Änderung der [vom Gesetzgeber geschilderten] Praxis) nur die "Abgangsentschädigungen bei vorzeitiger Pensionierung" ausdrücklich ins Gesetz aufnahm, davon auszugehen, dass er die "Überbrückungsentschädigungen" (weiterhin) steuerlich nicht privilegieren will. Andernfalls hätte er letztere mit Sicherheit als weiteres Beispiel in § 34 Abs. 3 lit. e aStG ebenfalls ausdrücklich aufgeführt (RGE vom 30. Juni 1999 in Sachen K.B.).

c) Das Verwaltungsgericht hat sich diesen Ausführungen angeschlossen und folgendes hinzugefügt (VGE vom 28. Februar 2000 in Sachen K. + R.B.):

"Nach der zuvor geltenden Rechtsprechung kam denjenigen Zahlungen 'Vorsorgecharakter' zu, die dazu dienten, 'im Vorsorgefall (Tod, Alter, Invalidität) dem Empfänger die Fortsetzung seiner gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise sicherzustellen', also namentlich den bei Einstellung der Erwerbstätigkeit oder bei dauerhafter Einschränkung der Leistungsfähigkeit oder der Einkommenserzielung ausgerichteten Zahlungen (vgl. Koch, a.a.O., § 34 N 40 ff.), nicht aber blossen 'Überbrückungsentschädigungen' für die Zeit der Suche nach einer neuen Stelle. Hätte der Gesetzgeber beabsichtigt, neu auch die Letzteren dem günstigeren Steuersatz des § 34 Abs. 3 StG zu unterstellen, so müsste dies in den Materialien zur Gesetzesänderung seinen Ausdruck gefunden haben. Dies gilt umso mehr, als sich eine derartige Privilegierung von Überbrückungsentschädigungen sachlich keineswegs aufdrängt."

5. Vorweg ist festzuhalten, dass sich der vorliegende Fall sachverhaltsmässig mit keinem der vom Steuerrekursgericht bisher beurteilten Fällen direkt vergleichen lässt, so dass aus diesen Entscheiden nichts für den vorliegenden Fall abgeleitet werden kann.

6. Der Rekurrent war im Zeitpunkt, als er aus der X. ausschied und die Vereinbarung vom 23. Dezember 1999 über die Kapitalabfindung abgeschlossen wurde, gut 56 Jahre alt. Gemäss dem Wortlaut der Vereinbarung ging die X. davon aus, dass sich der Rekurrent noch nicht vollständig aus dem Erwerbsleben zurückziehen, sondern ab dem 1. April 2000 bei der Firma Z. ein Arbeitsverhältnis beginnen werde (der Rekurrent hat sich dann entschieden, bei der Z. ein Bera-

tungsmandat auf Honorarbasis zu übernehmen [er hat per 8. Februar 2000 eine GmbH gegründet; am 25. Mai 2000 hat er eine Einzel-firma im Handelsregister eintragen lassen]). Sie rechnete also damit, dass der Rekurrent auch nach dem Ausscheiden aus der X. weiterhin ein gewisses Erwerbseinkommen erzielt. Weil durch das Ausscheiden des Rekurrenten vor dem reglementarischen Pensionierungsalter eine lebenslängliche Kürzung der Pensionskassenrente resultiert (und dem Rekurrenten überdies ab dem 1. April 2000 bis zum Zeitpunkt der vom Rekurrenten beabsichtigten Pensionierung mit voller Rente im Umfang der Differenz zwischen dem theoretisch erzielten Lohn und der ausbezahlten Pensionskassenrente ein Einkommensausfall entsteht), hat die X. dem Rekurrenten als teilweisen Ausgleich dieses finanziellen "Schadens" einen Betrag von brutto Fr. 120'000.-- zugesprochen (der Rekurrent hatte im Zeitpunkt der Kapitalauszahlung eine mittlere Lebenserwartung von ca. 26 Jahren [vgl. Stauf-fer/Schätzle, Barwerttafeln, Zürich 2001, Tafel 42], so dass sich der "Schaden" infolge Rentenkürzung aufgrund der statistischen Lebens-erwartung auf total Fr. 201'864.-- [26 x Fr. 7'764.--] beläuft). Gemäss der Stellungnahme der Personalvorsorgestiftung der X. vom 3. De-zember 2002 hat die Arbeitgeberin die netto Fr. 116'401.-- direkt dem Rekurrenten ausbezahlt, weil im Zeitpunkt des Ausscheidens des Rekurrenten ein Einkauf in die Pensionskasse oder eine Aufstockung der durch die Frühpensionierung erfolgten Kürzung der Altersrente (noch) nicht möglich war (nach dem heute gültigen Reglement kann eine Einlage in der Höhe, wie sie dem Rekurrenten zugesprochen wurde, in die Pensionskasse eingebracht werden). Einer unter diesen Umständen und in der vorliegenden Höhe bei Beendigung eines Arbeitsverhältnisses ausgerichteten Kapitalzahlung kommt Vor-sorgecharakter zu, auch wenn der Rekurrent weiterhin einer gewissen (im Vergleich zum vorherigen Lohn [Bruttolohn 1999: Fr. 188'705.--] erheblich schlechter entlöhnten) Erwerbstätigkeit nachgeht (der Rekurrent weist die folgenden Erwerbseinkünfte aus: 1. April bis 31. Dezember 2000: Fr. 26'316.--; 2001: Fr. 68'893.--]) und daher fraglich ist, ob (trotz Fliessen einer Pensionskassenrente seit dem 1. April 2000) von einer vorzeitigen Pensionierung im Sinne von § 34 Abs. 3 lit. e aStG gesprochen werden kann; es liegt auf jeden

Fall eine mit einer vorzeitigen Pensionierung vergleichbare Situation vor. Der Umstand, dass der Rekurrent nach dem Ausscheiden aus der X. weiterhin erwerbstätig ist, schliesst entgegen der Auffassung der Vorinstanz den "Vorsorgecharakter" der Kapitalabfindung nicht aus, weil aufgrund des Alters des Rekurrenten und der Höhe seines von ihm bei der X. zuletzt erzielten Lohnes davon auszugehen ist, dass er bis zur endgültigen Erwerbsaufgabe kein ähnlich hohes Erwerbseinkommen mehr erzielen wird. Es ist von einer dauerhaften Einschränkung der Einkommenserzielung auszugehen (vgl. Ausführungen im VGE vom 28. Februar 2000 in Sachen K. + R.B.). Da die dem Rekurrenten von der X. ausgerichtete Kapitalabfindung nicht den Charakter einer "Überbrückungsentschädigung" im Sinne des Gesetzgebers (finanzielle Erleichterung bis zum Antritt einer neuen Stelle) hat und auch nicht der Abgeltung der durch die Aufnahme der neuen Erwerbstätigkeit eingetretenen Lohneinbusse dient, sind folglich in Gutheissung des Rekurses der Einspracheentscheid vom 26. Februar 2002 und die Veranlagungsverfügung vom 17. Dezember 2001 aufzuheben und die Vorinstanz ist anzuweisen, auf den Fr. 116'401.-- eine Jahressteuer zu 40 % des Tarifs B zu erheben.

87 Quellensteuer (§ 62 Abs. 1 lit. c aStG).

- **Bei ausländischem Wohnsitz des Empfängers sind Vorsorgegelder aus kantonalem öffentlichem Dienst im Quellenstaat zu versteuern, unabhängig davon, ob sie aus einer öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Institution ausbezahlt werden.**

14. August 2003 in Sachen L.+ M.S., RV.2003.50053/K 7341

Aus den Erwägungen

2. a) Der Rekurrent arbeitete vom 1. September 1979 bis zum 30. April 2000 beim X.. Gemäss der "Austrittsabrechnung" der aargauischen Beamtenpensionskasse vom 9. Mai 2000 wurde ihm am 17. Mai 2000 wegen Austritt per 30. April 2000 eine Kapitaleistung von Fr. 294'656.50 ausgerichtet. Dieser Betrag wurde, weil er die