

82 Jahressteuer; Entschädigung mit Vorsorgecharakter (§ 45 Abs. 1 lit. e StG).

- Eine Abgangsentschädigung hat keinen Vorsorgecharakter, wenn die Empfängerin im Zeitpunkt der Auszahlung vermittlungsfähig und bereit war, eine neue Arbeit anzunehmen und auch danach suchte.

17. November 2005 in Sachen W. + F.K., RV.2004.50394/K 9184

Aus den Erwägungen

2. Die Rekurrentin arbeitete seit August 1994 in einer Vollzeitstelle als Sekretärin/Sachbearbeiterin bei der H. AG in S. Ihr Ehemann erlitt im März 1997 einen Schlaganfall, ist seither zu 100 % invalid und wird von der Rekurrentin betreut. Per 1. August 2002 wurde die Verwaltung der H. AG im Zuge einer Umstrukturierung nach Z. verlegt. Dabei wurde auch die Stelle der Rekurrentin gestrichen. Die Geschäftsleitung bot ihr aber eine Ersatzstelle in Z. an. Da die Rekurrentin ihren Ehemann allein betreut, ist sie darauf angewiesen, dass sie über Mittag nach Hause gehen kann, was von Z. aus nicht möglich gewesen wäre. Die Rekurrentin konnte daher die ihr angebotene Ersatzstelle nicht annehmen. Die H. AG und die Rekurrentin schlossen in der Folge die folgende Vereinbarung:

"Aufhebung des Arbeitsvertrages

Der seit dem 15. August 1994 bestehende Arbeitsvertrag wird hiermit per 31. Juli 2002 aufgelöst.

(...)

Des weiteren wird folgendes vereinbart:

1. Das Ferienguthaben ist bis Ende Juli 2002 zu beziehen.
2. Auf den Austrittszeitpunkt hin erhält Frau K. eine[n] Abgangsentschädigung in Höhe von CHF 40'000.--. Die Abgangsentschädigung ist jedoch nur geschuldet, wenn bis zum Austritt kein Wechsel auf eine ihr zusagende Stelle innerhalb des Konzerns erfolgt.

3. Falls wi[e]der erwarten die Arbeitslosenversicherung eine Sperrfrist verhängt, entschädigt H. AG während der Sperrfrist die Höhe des Arbeitslosentaggeldes."

Die Vorinstanz hat die Abgangsentschädigung von Fr. 40'000.-- in die ordentliche Steuerveranlagung 2002 einbezogen, weil die Bedingungen, damit die Abgangsentschädigung steuerlich als Vorsorgeleistung betrachtet werden könne, nicht erfüllt seien.

Die Vertreterin der Rekurrenten beantragt demgegenüber eine separate Besteuerung gemäss § 45 Abs. 1 lit. e StG unter Berücksichtigung des Freibetrages gemäss Abs. 5.

3. a) Gemäss § 45 Abs. 1 lit. e StG unterliegen Entschädigungen mit Vorsorgecharakter bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses, insbesondere Abgangsentschädigungen bei vorzeitiger Pensionierung, der getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 40 % des Tarifs. Auf Entschädigungen im Sinne von Absatz 1 lit. e wegen Betriebsschliessungen und Umstrukturierungen wird ein Freibetrag von Fr. 30'000.-- gewährt (Abs. 5).

b) § 45 Abs. 1 lit. e StG hat den gleichen Wortlaut wie § 34 Abs. 3 lit. e (in der Fassung gemäss Gesetz vom 18. Januar 1994, in Kraft seit 1. Januar 1995) des bis Ende 2000 geltenden aStG. Es ist daher für die Beurteilung des vorliegenden Falles die dazu ergangene Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts und des Verwaltungsgerichts zu berücksichtigen.

4. a) Zu entscheiden ist, ob eine Entschädigung mit Vorsorgecharakter vorliegt. Fest steht, dass nicht jede Entschädigung bei Beendigung eines Arbeitsverhältnisses Vorsorgecharakter im Sinne von § 45 Abs. 1 lit. e StG hat. Je nach den Umständen kann es sich um eine Lohnnachzahlung für jahrelange Dienstleistungen handeln 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, 1. Auflage, 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."

In der seit dem 1. Januar 1995 bis Ende 2000 geltenden Fassung von § 34 Abs. 3 lit. e aStG wird neu ausdrücklich festgehalten, 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."

d) Gemäss Merkblatt "Kapitalleistungen (zeitliche Bemessung und mehrfache Kapitalleistungen)" vom 30. September 2001 des KStA müssen die folgenden Bedingungen, nämlich

- die steuerpflichtige Person verlässt das Unternehmen ab dem vollendeten 55. Altersjahr;
- die Haupterwerbstätigkeit wird definitiv aufgegeben;
- durch den Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung des bisherigen Arbeitgebers bzw. der Arbeitgeberin entsteht eine Vorsorgelücke

kumulativ erfüllt sein, damit eine Abgangsentschädigung Vorsorgecharakter aufweist.

5. 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. Es kommt hinzu, dass die Abgangsentschädigung aufgrund des (der H. AG bekannten) fehlenden Willens der Rekurrentin zur vorzeitigen Pensionierung wohl als "Überbrückungsentschädigung" bis zum Antritt einer neuen Stelle dienen sollte.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

83 Jahressteuer; mehrere Kapitalzahlungen aus beruflicher Vorsorge 2. Säule im gleichen Jahr (§ 45 Abs. 2 StG).

- Mehrere im gleichen Jahr ausgerichtete Kapitalzahlungen aus beruflicher Vorsorge 2. Säule sind zusammenzurechnen, sofern die Steuerbehörde im Zeitpunkt der Vornahme der Veranlagung von allen im massgebenden Jahr ausgerichteten Kapitalleistungen Kenntnis hatte bzw. hätte Kenntnis haben müssen; Nachbesteuerung einer nicht berücksichtigten Kapitalzahlung nur unter den Voraussetzungen von § 206 ff. StG.