

Bemessungslücke

Ausserordentliche Einkünfte

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft Nr. 43/2002 vom 5. Juli 2002

Ein erstmals im Bemessungslückenjahr 2000 aufgrund eines Verwaltungsratsbeschlusses ausbezahlt Sonderbonus von Fr. 150'000.– gilt als ausserordentliche Einkunft, wenn im repräsentativen Vergleichszeitraum 1997–1999 keine ähnliche Leistung ausbezahlt wurde und der Pflichtige als Mitglied des Verwaltungsrates den Zeitpunkt der Zahlung mitbestimmen konnte.

Sachverhalt:

1. Der Rekurrent verdiente netto 1997 Fr. 71'976.–, 1998 Fr. 80'455.–, 1999 Fr. 86'997.– und 2000 Fr. 237'295.– aus seiner Tätigkeit bei der X AG. Im Jahresgehalt 2000 war erstmals ein Sonderbonus von Fr. 150'000.– enthalten. Im Jahr 2001 erhielt er einen Bonus von Fr. 37'356.– bei einem Gehalt von gesamthaft Fr. 133'011.–. Die Kantonale Steuerverwaltung besteuerte den im Jahr 2000 ausbezahlten Bonus in der Höhe von Fr. 150'000.– mit der definitiven Veranlagung der Staatssteuer 2000 vom 27. Dezember 2001 für ausserordentliche Einkünfte gemäss § 96 Abs. 2 bzw. § 35, § 198 Abs. 2 StG.

2. Dagegen erhob der Rekurrent mit Schreiben vom 14. Januar 2002 Einsprache mit dem Antrag, der ausgerichtete Bonus sei nicht als ausserordentliches Einkommen zu taxieren.

Zur Begründung brachte er insbesondere vor, der Bonus sei ihm vom Verwaltungsrat für seine zusätzliche Leistung im Jahr 2000 zugesprochen worden. Die zusätzliche Leistung habe darin bestanden, dass er mittels eines extrem grossen Einsatzes im Jahr 2000 dafür verantwortlich und besorgt gewesen sei, dass innerhalb von zwei Produktelinien grosse Produktionsprobleme, welche sich bei der Umstellung der Produktionsverfahren (im Jahr 1999) eingestellt hätten, im Jahr 2000 gelöst worden seien.

3. Mit Einspracheentscheid vom 15. März 2002 wies die Kantonale Steuerverwaltung die Einsprache ab.

Zur Begründung machte sie im Wesentlichen geltend, laut § 198 Abs. 2 StG würden ausserordentliche Einkünfte, die in den Kalenderjahren 1999/2000 zugeflossen seien, einer vollen Jahressteuer nach altem Recht zu dem Steuersatz, der sich für diese Einkünfte allein ergebe, unterliegen. Der von der Arbeitgeberin X AG ausgerichtete Sonderbonus von Fr. 150'000.– im Jahr 2000 würde sie als ausserordent-

liches Einkommen ansehen und es sei daher, zu Recht, für diesen Betrag eine Jahressteuer erhoben worden.

4. Gegen diesen Entscheid er hob der Rekurrent mit Schreiben vom 9. April 2002 Rekurs, in dem er an seinem Begehr festhielt.

Zur Begründung führte er hauptsächlich an, gemäss dem «Merkblatt zur Bemessungslücke», herausgegeben von der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, datiert vom 29. November 1999 gelte gemäss den Punkten 2.4 und 2.6:

«Als ausserordentliche Arbeitsentschädigungen gelten in der Höhe und/oder vom Anfall her einmalige Einkünfte. Darunter fallen insbesondere:

Im Vergleich zu den Vorjahren aussergewöhnliche Leistungen des Arbeitgebers, wie z.B. Jubiläumsgeschenke, Boni und Gratifikationen, Treueprämien, Mitarbeiteraktionen und -optionen, Lohnvoraus- und Lohnnachzahlungen. Werden mehr oder weniger regelmässig über die Jahre hinweg Bonus- und Gratifikationszahlungen ausgerichtet, handelt es sich um ordentliche Einkünfte, die im Vergleich mit den Vorjahren nicht ausserordentlicher Natur sind und daher in die Bemessungslücke fallen. Bonifikationen und Gratifikationen, die einmalig oder deutlich überdurchschnittlich in den Jahren 1999 und 2000 ausbezahlt werden, gelten als ausserordentliche Einkünfte und werden folglich mit einer separaten Jahressteuer besteuert.

Die Vergütung von Überstunden kann, muss aber nicht ausserordentliches Einkommen darstellen. Werden mehr oder weniger regelmässig über die Jahre hinweg tatsächlich geleistete Überstunden vergütet und periodengerecht abgegrenzt, handelt es sich auch bei den Vergütungen in den Jahren 1999 und 2000 um ordentliche Einkünfte, welche in die Bemessungslücke fallen. Werden in der Bemessungslücke jedoch Überstunden ausbezahlt, die in früheren Jahren geleistet worden sind, gelten diese als ausserordentliche Einkünfte und unterliegen folglich einer Jahressteuer.

Ob ordentliches oder ausserordentliches Einkommen vorliegt, wird anhand der Umstände im Einzelfall abgeklärt.

2.6 Nicht als ausserordentliche Einkünfte gelten:

Regelmässige, dauerhafte und lediglich in der Höhe schwankende Einkünfte.

In Betracht kommen: höhere Einkünfte aus der Änderung oder Erweiterung einer Erwerbstätigkeit, eine dauernde Lohnerhöhung, höhere Einkünfte, die auf eine zeitliche Ausweitung der Tätigkeit zurückzuführen sind, wie z.B. auch eine Entschädigung für im gleichen Jahr tatsächlich geleistete Überstunden.»

Die Art des Bonusses, welcher ihm im Jahr 2000 zugesprochen worden sei, entspreche im oben erwähnten Merkblatt jenen Einkünften, welche nicht als ausserordentliche Einkünfte gelten würden.

Sein Erwerbseinkommen sei aufgrund der Salärpolitik seines Arbeitgebers, der X AG, Schwankungen unterworfen, deren Bandbreite im Voraus nicht bekannt sei. Die X AG lege bei der Entlohnung der Mitarbeitenden grossen Wert darauf, dass Mitarbeitende durch ihr Verhalten und ihre Leistung direkten Einfluss auf das Total der Jahresentlohnung nehmen könnten. Die X AG habe dies im Wesentlichen so umgesetzt, dass die Geschäftsleitung alljährlich über die Ausrichtung von Boni für Sonderleistungen beschliesse.

Im November 1999 habe ihm der Verwaltungsrat die Unterschriftenberechtigung «i.V.» erteilt. Gleichzeitig sei sein Aufgabengebiet per Anfang 2000 neu umschrieben worden, indem er einerseits die Stellvertretung des Leiters Technik habe übernehmen müssen und andererseits die Verantwortung für die Abwicklung grosser Projekte überbunden bekommen habe. In diesem Sinne habe er in der Folge das Projekt «Produktion von A 2000» und «Produktion von B 2000» als verantwortlicher Leiter für den technischen Bereich übernehmen müssen, wobei er die Projektführung aus organisatorischen Gründen zusammen mit dem Betriebsleiter übernommen habe. Schliesslich habe er im Sommer 2000 die Funktion eines Verwaltungsrates der X AG übernommen. Nur dank sehr grossem persönlichem Einsatz – sowohl von ihm als auch vom Betriebsleiter – habe die X AG das Projekt «Produktion von A 2000» sehr erfolgreich abschliessen können. Die Produktegruppe sei aufgrund der automatisierten Fertigung (2-Schicht-Betrieb plus 3. Schicht, welche mannlos laufe) zur gewinnträchtigsten Produktegruppe avanciert.

Auch im Jahr 2001 sei ihm ein Bonus, welcher ebenfalls auf seine seit Anfang 2000 neu bestimmte betriebliche Aufgabe zurückzuführen sei, zugesprochen worden. Mit der neuen Aufgabe werde die jährliche, erfolgsabhängige Entlohnung mittels Bonus eingeführt, währenddem sein Fixlohn trotz erheblich gestiegener Verantwortung praktisch unverändert geblieben sei. Dies belege, dass die Ausrichtung eines Bonusses im Jahr 2000 nicht als einmalige Leistung qualifiziert werden könne. Für die kommenden Jahre rechne er mit Bonuszahlungen zwischen Fr. 50'000.– und Fr. 100'000.–, so dass der Bonus für das Jahr 2000 auch nicht als deutlich überdurchschnittlich hoch betrachtet werden könne.

Zudem sei auf die Regelung für Überstundenentschädigung im Übergangsrecht hinzuweisen: Nach dem erwähnten Merkblatt führten im Jahr 2000 tatsächlich geleistete Überstunden nicht zu ausserordentlichem Einkommen. Dies müsse auch für Boni gelten, welche tatsächlich geleisteten Mehreinsatz abgelten würden.

5. Mit Vernehmlassung vom 29. Mai 2002 begehrte die Kantonale Steuerverwaltung Abweisung des Rekurses.

Zur Begründung führte sie insbesondere an, nach der Praxis der Verwaltung würden Boni dann als ordentlich qualifiziert, wenn sie eine vertragliche, klar berechenbare Grundlage hätten und der Bemessungszeitraum auf die entsprechenden Bemessungsjahre beschränkt sei. Ein Bonus von 1% des Umsatzes des Jahres 2000

wäre somit ordentliches Einkommen, auch wenn er umsatzbedingt das übliche Mass übersteige.

Im vorliegenden Fall beruhe der Bonus nicht auf einer Vertragsklausel, sondern auf einem Verwaltungsratsbeschluss. Damit habe er ausserordentlichen Charakter, auch wenn er glaubhaft aufgrund eines sehr grossen Arbeitseinsatzes geleistet worden sei. Er sei damit zu Recht besteuert worden.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (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 vier Richtern des Steuergerichts beurteilt.

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

2. Aufgrund von § 198 Abs. 2 StG bzw. von Art. 69 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden (StHG) unterliegen ausserordentliche Einkünfte, die in den Kalenderjahren 1999 und 2000 erzielt werden, für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahressteuer.

a) Das StG bzw. das StHG enthält keine Umschreibung des Begriffes der ausserordentlichen Einkünfte, sondern es sind beispielhaft unterschiedliche Einkunftsarten angeführt, aus welchen abgeleitet werden kann, was der Gesetzgeber als ausserordentliche Einkünfte betrachtet. Diese Aufzählung derartiger Einkünfte ist nicht abschliessend, was schon aus dem Wortlaut («... insbesondere ...») des § 198 Abs. 3 StG bzw. Art. 69 Abs. 3 StHG hervorgeht (vgl. *Dieter Weber* in: *Zweifel/Athanass*, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Band I/2b, Basel 2000, N. 31 zu Art. 218; *René Eichenberger/Pierre-Oliver Gehriger*, Der Übergang zur Gegenwartsbemessung im neuen Zürcher Steuergesetz, Zürich 2000, S. 32 f.; ebenso Kreisschreiben vom 20. August 1999 der Eidg. Steuerverwaltung zur direkten Bundessteuer [Nr. 6 der Steuerperiode 1999/2000], Ziff. 2.5.2 Abs. 1). Bei der Auslegung des Begriffs der ausserordentlichen Einkünfte ist deshalb nicht nur auf die genannten typischen Beispiele abzustellen, sondern vor allem auch auf den Zweck, welcher dem Begriff im Rahmen der gesetzlichen Bemessungsordnung der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung zukommt, welche kraft § 88 ff. StG in der bis zum 31. Dezember 2000 gültigen Fassung für die Steuerjahre bis 2000 galt und nach § 88 ff. StG in Ver-

bindung mit § 198 Abs. 1 StG mit dem Wechsel zur Gegenwartsbemessung für die Steuerjahre ab 2001 beendet wurde. Das System der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung beruht nämlich auf der Fiktion, dass das steuerbare Einkommen und damit die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen von einem Jahr zum anderen gleich bleibe (vgl. VGE BL vom 17. Januar 2001 in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra] XV, S. 305 f. E. 5a).

Zweck der Sonderregelung der ausserordentlichen Einkünfte ist es, mit der Steuergerechtigkeit nicht zu vereinbarende erhebliche Disparitäten zwischen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung zu beheben. In diesem Licht sind Einkünfte dann als ausserordentlich zu würdigen, wenn sie aperiodischer Natur sind, also wirtschaftlich nicht dem entsprechenden Bemessungsjahr zugeordnet werden können, ferner wenn sie nicht aus einer Quelle fliessen, aus welcher der Steuerpflichtige normalerweise sein Einkommen schöpft. Schliesslich können auch Einkünfte allein aufgrund ihrer ungewöhnlichen Höhe als ausserordentlich gelten. Alle Einkünfte, deren zweimalige Berücksichtigung bei der Steuerbemessung zu Beginn der Steuerpflicht als stossend und unvereinbar mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip erscheinen würde, sind nämlich ausserordentliche Einkünfte im Sinn des Gesetzes und müssen demzufolge auch bei Beendigung des Bemessungssystems der Sonderregelung von § 198 Abs. 2 und 3 StG bzw. von Art. 69 Abs. 2 und 3 StHG unterworfen werden (vgl. VGE BL vom 17. Januar 2001 in: BStPra XV, S. 306 f. E. 5b; VGE LU vom 20. Januar 1999 in: Steuer Revue [StR] 1999, S. 676 ff.; VGE ZH vom 31. August 1994 und vom 2. Dezember 1992 in: Der Steuerentscheid [StE] 1995 ZH B 64.1 Nr. 3 bzw. in: StE 1994 ZH B 64.1 Nr. 2; Entscheid der Steuer-Rekurskommission III ZH vom 31. Oktober 1996 in: StE 1997 ZH B 64.1 Nr. 6).

b) Laut Ziffer 2.4 des Merkblattes vom 29. November 1999 (aktualisiert 27. November 2000) der Kantonalen Steuerverwaltung gelten als ausserordentliche Arbeitsentschädigungen in der Höhe und/oder vom Anfall her einmalige Einkünfte. Darunter fallen insbesondere im Vergleich zu den Vorjahren aussergewöhnliche Leistungen des Arbeitgebers, wie z. B. Jubiläumsgeschenke, Boni und Gratifikationen, Treueprämien, Mitarbeiteraktien und -optionen, Lohnvoraus- und Lohnnachzahlungen. Werden mehr oder weniger regelmässig über die Jahre hinweg Bonus- und Gratifikationszahlungen ausgerichtet, handelt es sich um ordentliche Einkünfte, die im Vergleich mit den Vorjahren nicht ausserordentlicher Natur sind und daher in die Bemessungslücke fallen. Bonifikationen und Gratifikationen, die einmalig oder deutlich überdurchschnittlich in den Jahren 1999 und 2000 ausbezahlt werden, gelten als ausserordentliche Einkünfte und werden folglich mit einer separaten Jahressteuer besteuert.

c) Anzumerken bleibt, dass Merkblätter Verwaltungsverordnungen sind, welche erlassen werden, um eine einheitliche Rechtsanwendung sicherzustellen (*Ernst Blumenstein/Peter Locher*, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995, S. 347). Sie sind für die Steuerjustiz nicht verbindlich und werden von ihr nur insoweit beachtet, als sie das Recht richtig wiedergeben (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 66, S. 331 f.; 65, S. 482).

3. Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob der dem Rekurrenten im Jahr 2000 von seiner Arbeitgeberin ausgerichtete Sonderbonus von Fr. 150'000.– als ordentliches oder ausserordentliches Einkommen zu qualifizieren sei.

Die Würdigung einer Einkunft als ordentlich oder ausserordentlich setzt stets die Berücksichtigung des Einzelfalls voraus. Der Rekurrent verdiente netto 1997 Fr. 71'976.–, 1998 Fr. 80'455.–, 1999 Fr. 86'997.– und 2000 Fr. 237'295.– aus seiner Tätigkeit bei der X AG. Im Jahresgehalt 2000 war erstmals ein Sonderbonus von Fr. 150'000.– enthalten und im Folgejahr 2001 erhielt er einen Bonus von Fr. 37'356.– bei einem Gehalt von gesamthaft Fr. 133'011.–. Dies führt – unter Berücksichtigung der Steuerperioden nach 1999/2000 – zwar zum Schluss, dass die Bonusleistung im Bemessungslückenjahr 2000 nicht aufgrund ihrer Einmaligkeit zur Ausserordentlichkeit dieses Einkommensbestandteils führen kann. Doch dem steht eine Wiederholung der Bonusleistung im Folgejahr der Qualifikation des im Jahr 2000 ausgerichteten Bonusses als ausserordentliche Einkunft nicht von vornherein entgegen. Entscheidend ist nur (aber immerhin), dass sie mit Blick auf einen repräsentativen Vergleichszeitraum, welcher (rückwärtsgerichtet) vor dem Steuerjahr der Ausrichtung der Leistung einsetzt und (vorwärtsgerichtet) über dieses selbst hinausreicht, als ungewöhnlich erscheint. Ein erstes Indiz für diese Ungewöhnlichkeit ist darin zu erkennen, dass in den Jahren 1997–99 überhaupt kein Bonus ausgerichtet wurde und der im Jahr 2000 ausgerichtete Bonus die Lohnzahlungen der Jahre 1997–99 um mehr als das Anderthalbfache übersteigt. Auch war der Bonus des Jahres 2000 rund viermal höher als jener des Jahres 2001. Verstärkt wird dieses Indiz durch den Umstand, dass der Rekurrent aufgrund seiner (Minderheits-)Beteiligung an der X AG und seiner im Juli 2000 erfolgten Wahl in den Verwaltungsrat der X AG imstande war, die Lohnpolitik seiner Arbeitgeberin auch unter steuerlichem Gesichtswinkel zu beeinflussen und somit die Bemessungslücke nach Gutdünken zu seinen Gunsten auszunutzen. Wie es sich damit bei einer Publikums-AG verhielte, mag hier offen bleiben (vgl. Urteil der Bundessteuer-Rekurskommission ZH vom 28. Juni 2001 publ. in: StR 2001, S. 827 ff. E. 2; Kreisschreiben vom 20. August 1999 der Eidg. Steuerverwaltung zur direkten Bundessteuer [Nr. 6 der Steuerperiode 1999/2000], Ziff. 2.5.2).

Schliesslich kann dem Einwand, die Bonuszahlungen unterlagen ihrer Natur nach Schwankungen und seien unter allen Umständen als ordentliche Einkünfte zu qualifizieren, nicht gefolgt werden. Im vorliegenden Fall darf nicht von einer im üblichen Bereich liegenden Schwankungsbreite gesprochen werden. Dies gilt zumal so lange, als der im Jahr 2001 erlittene grosse Einkommensrückschlag nicht durch geringere Leistungen des Steuerpflichtigen erklärt werden kann. Dieser ist Mitglied des Kaders geblieben und konnte in keiner Weise belegen, dass er seine zeitliche Belastung wesentlich reduzieren konnte oder dass das wirtschaftliche Ergebnis seiner Bemühungen für den Arbeitgeber geringer ausfiel.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die erstmalige Auszahlung eines Sonderbonusses im Bemessungslückenjahr 2000 als ausserordentliche Einkunft zu qualifizieren ist. Die Steuerverwaltung hat deshalb den dem Rekurrenten im Jahr 2000 zu-

geflossenen Bonus im Umfang von Fr. 150'000.– zu Recht mit dieser Jahressteuer erfasst.

4. Der Rekurs erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 500.– festzusetzen sind, aufzuerlegen (§ 130 StG in Verbindung mit § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

Demgemäß wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.