

SO_GERICHTE SGSTA.2013.30 vom 9. Dezember 2013

SO Obergericht, 2013-12-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2013.30

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2013.30 du 9 décembre 2013

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2013.30 del 9 dicembre 2013

Regeste

StG § 32 lit. g, DBG Art. 24 lit. g - Genugtuungsleistungen sind von der Steuer ausgenommen. Eine Entschädigung wegen missbräuchlicher Kündigung hat auch Genugtuungsfunktion. Eine solche Entschädigung kann auch bei einer aussergerichtlichen Vereinbarung vorliegen. Das Steuergericht muss sich selber davon überzeugen können, ob eine missbräuchliche Kündigung vorliegt. Eine solche ist hier zu verneinen.

Erwägungen

E. 3

OR) sowohl der Bestrafung (Straffunktion, ähnlich einer Konventionalstrafe) als auch der Wiedergutmachung (Genugtuungsfunktion), indem die seelische Unbill des Gekündigten, und damit eine Persönlichkeitsverletzung, abgegolten werden soll (BGE 123 III 391 E. 3c, 123 V 5 E. 2a, Urteil des Bundesgerichts 4A_571/2008 vom 5.3.2009 E. 5.1; a.M.Manfred Reh binder, Berner Kommentar zum OR, N. 1 zu Art. 336a und N. 8 und 9 zu Art. 337c: einzig Straffunktion, kein Genugtuungscharakter). Nach einhelliger Ansicht handelt es sich nicht um Lohn und unterliegt die Entschädigung keinen Sozialabzügen (Botschaft 1984 II 600; BGE 123 V 5 E. 2b und 5, 123 III 391 E. 3b, Reh binder, a.a.O., N. 2 zu Art. 336a und N. 9 in fine und 12 zu Art. 337c). Ebenfalls handelt es sich nicht um Schadenersatz; wie eine Konventionalstrafe ist die Entschädigung auch geschuldet, wenn der gekündeten Person kein Schaden entstanden ist (Botschaft, a.a.O., 1984 II 600; BGE 123 V 5 E. 2a, 123 III 391 E. 3b, Reh binder, a.a.O., N. 1 zu Art. 336a und N. 8 und 9 zu Art. 337c).

4.4 Art. 336a Abs. 3 OR erwähnt eine richterliche Zusprechung der fraglichen Entschädigung. Gemäss einem Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 14. Juli 2011 (ZR 2011/Nr. 66) kann auch bei einer aussergerichtlichen Vereinbarung, also ohne Gerichtsurteil, eine Entschädigung nach Art. 336a OR vorliegen (E. 5b; ebenso: Urteil des Arbeitsgerichts Zürich vom 28.4.1993, ZR 1997/Nr. 87, siehe auch den Hinw. auf das Urteil des Bundesgerichts in gleicher Sache betreffend Art. 337c OR). Weiter hat das Bundesgericht erkannt, dass eine Entschädigung nach Art. 336a OR auch in einem Sozialplan vorgesehen werden kann (Urteil 4A_70/2010 vom 1.7.2010 E. 2.7, vgl. zum Ganzen mit Hinw. auch Ullin Streiff/Adrian von Kaenel/Roger Rudolph, Arbeitsvertrag, Praxiskommentar zu Art. 319-362 OR, 7. Aufl., Zürich 2012, N. 7 zu Art. 336a; siehe aber Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 1/1999 vom 21.1.1999).

E. 5

Was die steuerliche Behandlung der Entschädigung nach Art. 336a OR (und der ähnlich ausgestalteten nach 337c Abs. 3 OR) anbelangt, wird in der Lehre davon ausgegangen, diese sei gemäss Art. 24 lit. g DBG steuerfrei, weil sie Genugtuungsleistungen nahe stehe

bzw. mit solchen vergleichbar sei (Thomas Koller, Arbeitsrechtliche Rechtsverletzungen und Abgabepflicht im Sozialversicherungsrecht, AJP 1997 S. 893 f.; Zigerlig/Jud, a.a.O., N. 9a zu Art. 23 und N. 29b zu Art. 24, Peter Locher, Kommentar zum DBG, Basel 2004, N. 51 zu Art. 24). In einem Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 14. Juli 2011 wurde demgegenüber festgehalten, es sei eine differenzierte Betrachtung angezeigt; massgeblich sei, welche Funktion einer Leistung zukomme und zu welchem Zweck sie entrichtet wurde. Eine Zahlung nach Art. 336a OR könne nur insofern als Genugtuung steuerfrei sein, als sie tatsächlich zum Zweck des Ausgleichs seelischer oder körperlicher Unbill entrichtet wurde (a.a.O., ZR 2011/Nr. 66 E. 3c; siehe auch Verweis bei Streiff/von Kaenel/Rudolph, a.a.O., N. 7 zu Art. 336a). Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt hat in einer Entscheidung (Nr. 1/1999 vom 21.1.1999) erkannt, da die Entschädigung nach Art. 337c OR (deren Rechtsnatur mit jener nach Art. 336b OR übereinstimmt) mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhänge, liege keine steuerfreie Schadenersatz- oder Genugtuungsleistung vor.

Die in der Lehre zu findende Aussage, Entschädigungen nach Art. 336a OR seien gestützt auf Art. 24 lit. g DBG steuerfrei, ist für das Steuergericht des Kantons Solothurn - in dieser absoluten Form - nicht selbstverständlich: Nach den Materialien und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. E. 4.3) haben die Entschädigungen zwei Funktionen, und nur eine davon ist die Genugtuung. Weswegen diese Funktion allein für die steuerliche Behandlung ausschlaggebend sein soll, wird in den zitierten Lehrmeinungen nicht weiter begründet und dieses Resultat scheint nicht zwingend. Denkbar wäre ohne weiteres, stattdessen auf die andere Funktion, nämlich die einer Strafe (ähnlich einer Konventionalstrafe), abzustellen. Folge davon wäre - gestützt auf die Einkommensgeneralklausel - die Steuerbarkeit.

6.1 Der Rekurrent ist der Ansicht, es handle sich vorliegend um eine Entschädigung nach Art. 336a OR und eine solche sei steuerfrei. Er verweist (unter Hinweis auf die Schreiben seiner ehemaligen Arbeitgeberin bzw. von deren Rechtsvertreter vom 2012 und vom 2013) auf die Lehrmeinung, wonach solche Entschädigungen aufgrund ihres ■Genugtuungscharakters■ gestützt auf Art. 24 lit. g DBG steuerfrei seien. Damit ist vorliegend zu prüfen, ob dem Rekurrenten von der ehemaligen Arbeitgeberin eine nach Art. 24 lit. g DBG und § 32 lit. g StG steuerfreie Genugtuungsleistung ausbezahlt worden ist.

6.2 Eine solche könnte bei einer Entschädigung nach Art. 336a OR allenfalls vorliegen (vorn E. 5). Damit ist zunächst zu prüfen, ob dem Rekurrenten überhaupt eine Entschädigung nach Art. 336a OR geleistet wurde.

6.2.1 Aus der Vereinbarung mit der Arbeitgeberin vom April bzw. Mai 2011 ergibt sich Folgendes: Gemäss der Präambel war der Rekurrent seit 2010 Direktor und Personalverantwortlicher von A. Am 2010 habe die Arbeitgeberin das Arbeitsverhältnis per 2011 gekündigt. In der Folge habe der Rekurrent gegen die Kündigung Einspruch erhoben und u.a. eine Entschädigung wegen angeblicher Missbräuchlichkeit verlangt. Die Vereinbarung diene der einvernehmlichen Regelung der daraus entstandenen Kontroverse. Im Einzelnen wurde vereinbart: Die Parteien stellten fest, dass das Arbeitsverhältnis zwischen ihnen am 2011 beendet worden sei (Ziff. 1). Die Arbeitgeberin verpflichtete sich zur Entrichtung einer Entschädigung im Sinn von Art. 336a OR von drei Monatslöhnen. Beiträge an die Sozialversicherung seien darauf nicht geschuldet. Die Entschädigung sei auch nicht steuerpflichtig, was auf dem Lohnausweis zu berücksichtigen sei (Ziff. 2). Neben weiteren Punkten (Ziff. 3 und 4) erklärten sich die Parteien für vollumfänglich

auseinandergesetzt (Ziff. 5).

6.2.2 Gemäss der Präambel der Vereinbarung hat der Rekurrent Einsprache nach Art. 336b OR erhoben, worauf es zu Verhandlungen zwischen den Parteien kam, die zu einer gütlichen Einigung führten. Die entsprechende Vereinbarung wurde innert der Frist von Art. 336b Abs. 2 OR geschlossen und der Anspruch auf eine Entschädigung nach Art. 336a OR war damit im Zeitpunkt der Vereinbarung noch nicht verwirkt (vgl. auch vorn E. 4.2). Insoweit ist ein Anwendungsfall von Art. 336a OR also noch nicht ausgeschlossen.

6.2.3 Die Vorinstanz verneint eine Entschädigung nach Art. 336a OR u.a. mit der Begründung, eine solche könne nicht aussergerichtlich vereinbart werden. Das Kantonale Steuergericht kann sich jedoch der oben E. 4.4 zitierten Rechtsprechung grundsätzlich anschliessen, wonach eine solche Entschädigung auch vertraglich vereinbart werden kann. Diese ist dann aber entsprechend nachzuweisen.

6.2.4 Die Tatsache, dass kein gerichtliches Urteil vorliegt, hat daher für das vorliegende Verfahren Konsequenzen: Bei einer gerichtlich festgesetzten Entschädigung wäre das Steuergericht an die Qualifikation durch das Zivilgericht gebunden. Bei einer blossen Vereinbarung hingegen ist vom Steuergericht vorfrageweise und aufgrund einer Würdigung der konkreten Vereinbarung zu prüfen, ob effektiv eine Entschädigung nach Art. 336a OR vorliegt.

6.2.5 Eine Entschädigung nach Art. 336a OR bedingt das Vorliegen einer missbräuchlichen Kündigung nach Art. 336 OR.

Die Vereinbarung und die eingereichte Korrespondenz lassen darauf schliessen, dass die Parteien selbst von einer missbräuchlichen Kündigung ausgingen. Zwar steht in der Präambel, der Rekurrent habe sich auf eine ■angebliche Missbräuchlichkeit■ berufen. In der Vereinbarung (Ziff. 2) wird sodann aber explizit festgehalten, es handle sich um eine Entschädigung aufgrund Art. 336a OR. Dass die Arbeitgeberin von einem Anwendungsfall von Art. 336a OR ausging, ist schon der Bemerkung im Lohnausweis, wonach dem Arbeitnehmer ■in Folge missbräuchlicher Kündigung eine Entschädigung gemäss Art. 336a OR■ ausgerichtet worden sei, zu entnehmen. Das gleiche ergibt sich - entgegen der Ansicht der Vorinstanz in der Vernehmlassung - auch aus den beiden Schreiben der ehemaligen Arbeitgeberin bzw. von deren Rechtsvertreter vom 2012 und vom 2013, in welchen von der Steuerfreiheit der ausgerichteten Entschädigung gemäss Art. 336a OR die Rede ist. Dass der Vertreter des Rekurrenten offenbar versucht hat, von der Arbeitgeberin den Steuerbetrag entschädigt zu erhalten, ist im vorliegenden Zusammenhang irrelevant und daraus lässt sich - anders als in der Vernehmlassung ausgeführt - nicht ableiten, der Rekurrent bzw. dessen Vertreter sei selbst nicht von einer Entschädigung nach Art. 336a OR ausgegangen.

Diese Qualifikation durch die Parteien ist allerdings nur als Indiz zu werten und reicht allein noch nicht aus, um das Vorliegen einer missbräuchlichen Kündigung zu bejahen. Das Steuergericht muss sich gestützt auf die Umstände bei der Kündigung selbst davon überzeugen können, dass eine missbräuchliche Kündigung nach Art. 336 OR vorliegt. Diese Umstände im Zusammenhang mit der Kündigung und die Vorgeschichte zur fraglichen Vereinbarung sind vorliegend zwar behauptet, aber nicht weiter belegt. Gewisse Angaben zum Geschehenen ergeben sich einzig aus einem Schreiben des (früheren) Vertreters des Rekurrenten vom 2011 an den Vertreter der Arbeitgeberin, in welchem ausgeführt wird, die Arbeitgeberin habe die Strategie geändert, und dies (und nicht die

Person des Rekurrenten) habe zu den Meinungsverschiedenheiten mit der Spitalleitung geführt, zudem sei er bei der Erfüllung der Aufgaben gegenüber der Spitalleitung nicht ausreichend unterstützt worden. Aufgrund dieser Angaben kann aber noch kein Fall von Art. 336 OR ausgeschieden werden. Insgesamt ist ein Anwendungsfall von Art. 336 OR zwar behauptet, aber in den Akten nicht belegt.

Damit kann eine Entschädigung nach Art. 336a OR schon aufgrund des fehlenden Nachweises einer missbräuchlichen Kündigung nicht bejaht werden. Unter diesen Umständen kann auch die Frage offen bleiben, ob eine solche - wie die Lehre vertritt - gestützt auf Art. 24 lit. g DBG und § 32 lit. g StG ohne weiteres von der Steuer befreit wäre (E. 5).

6.3 Eine Genugtuung nach Art. 49 OR ist vorliegend nicht behauptet. Wie soeben erläutert, ist der Hintergrund der fraglichen Entschädigung unbekannt, und damit ist auch nicht ersichtlich, dass es sich um eine Wiedergutmachung für erlittene immaterielle Nachteile, etwa körperliche Schmerzen oder seelisches Leiden, handelte. Das Vorliegen einer steuerfreien Genugtuung nach Art. 24 lit. g DBG, § 32 lit. g StG, für deren Nachweis der Rekurrent die Beweislast trägt (E. 3), ist damit zu verneinen.

E. 7

Nachdem auch Schadenersatz für irgendwelche Kosten oder Schäden, welcher von der Steuer nicht erfasst würde (vgl. E. 2) weder behauptet noch ersichtlich ist, ist von steuerbarem Einkommen auszugehen.

Zahlungen eines Arbeitgebers im Rahmen einer Kündigung können unterschiedlich begründet sein und sind entsprechend auch steuerlich unterschiedlich einzuordnen (vgl. etwa Kreisschreiben Nr. 1 der ESTV ■Die Abgangsentschädigung resp. Kapitalabfindung des Arbeitgebers■ [im Folgenden KS Nr. 1]). Denkbar wäre vorliegend allenfalls Ersatzeinkommen gemäss Art. 17 Abs. 1 und Art. 23 lit. a DBG oder eine Entschädigung für die Aufgabe einer Tätigkeit nach Art. 23 lit. c DBG (vgl. KS Nr. 1 Ziff. 5). Aufgrund des fehlenden Nachweises in Bezug auf den Hintergrund der fraglichen Vereinbarung (E. 6.2.5) lässt sich eine Einordnung unter eine dieser Bestimmungen vorliegend nicht vornehmen. Die Steuerbarkeit kann indessen gestützt auf die Einkommensgeneralklausel (Art. 16 DBG und § 21 Abs. 1 StG) bejaht werden (E. 2).

Steuergericht, Urteil vom 9. Dezember 2013

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.