[AZA 0/2]
2A.68/2000/leb

II. ÖFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG **********

5. Oktober 2000

Es wirken mit: Bundesrichter Wurzburger, Präsident der
II. öffentlichrechtlichen Abteilung, Betschart, Hungerbühler,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Zünd und Gerichtsschreiber Fux.

_____

In Sachen
A._____, Beschwerdeführer,

gegen
Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt,

betreffend
direkte Bundessteuer 1995, hat sich ergeben:

A.-A._____ leidet an einer Berufskrankheit. Am 27. März 1995 schloss er mit der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (SUVA) einen Vergleich, aus dem sich ergibt, dass A._____ seit dem 3. Mai 1982 zu 50 % und seit dem 1. September 1989 zu 100 % invalid ist. Die SUVA verpflichtete sich unter anderem zur Nachzahlung von Rentenleistungen im Betrag von Fr. 328'908.– für die Zeit bis zum 31. Dezember 1994.

In der Steuererklärung für 1995 deklarierte A._____ die Rentenzahlungen der SUVA als Kapitalabfindung. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt rechnete indessen die Rentengelder für die Jahre 1982 bis 1994 in der Steuerperiode 1995 als Einkommen auf. Eine Einsprache dagegen wies sie am 30. März 1998 ab.

B.-Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt wies eine Beschwerde gegen den Einspracheentscheid am 16. Dezember 1999 ab.

C.- A._____ hat am 11. Februar/3. März 2000 gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Er beantragt, die SUVA-Leistung von Fr. 328'908.– sei der Sondersteuer nach Art. 38 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642. 11) zu unterstellen; eventualiter sei sie nach Art. 37 DBG in Analogie zur Praxis bei den Lidlöhnen gemäss dem Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. April 1980 zu besteuern.
Die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- a) Nach Art. 22 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen steuerbare Einkünfte aus Vorsorge. Zu den steuerbaren "übrigen Einkünften" gehören unter anderem einmalige oder wiederkehrende Zahlungen bei Tod sowie für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile (Art. 23 lit. b DBG). Darunter fallen im Wesentlichen die Leistungen, die bei Invalidität und Tod von der Unfall- und Haftpflichtversicherung ausgerichtet werden (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 3 zu Art. 23).

Das Gesetz regelt die Steuerberechnung bei Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen (Art. 37 DBG) und bei Kapitalleistungen aus Vorsorge (Art. 38 DBG) differenziert und als "Sonderfälle" (Abschnittstitel): Nach Art. 37 DBG wird die Steuer auf Einkünften, zu denen Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen gehören, unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde. Nach Art. 38 Abs. 1 DBG werden Kapitalleistungen nach Artikel 22 sowie Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile gesondert besteuert; sie unterliegen einer vollen Jahressteuer.

b) Dem Beschwerdeführer sind von der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt nachträglich Rentenleistungen für die Zeit vom 3. Mai 1982 bis 31. Dezember 1994 im Betrag von Fr. 328'908.– ausgerichtet worden. Er möchte diese privilegiert nach Art. 38, eventualiter Art. 37 DBG besteuert wissen, während die Steuerbehörden von einem Ersatzeinkommen ausgehen, das gemäss Art. 23 lit. b DBG als gewöhnliches Einkommen zu versteuern sei.

2.-Die im Vergleich vereinbarte Kapitalzahlung der SUVA diente unbestritten lediglich dazu, aufgelaufene Renten nachzuzahlen, die ordentlicherweise periodisch hätten ausgerichtet werden müssen. Sie gehört somit schon begrifflich nicht zu den von Art. 38 DBG erfassten "Kapitalleistungen", die etwa in einem Versicherungsfall von einem Unfallversicherer zum Ausgleich sämtlicher Ansprüche bezahlt werden, und fällt deshalb zum Vornherein nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung (zum Begriff der Kapitalleistungen siehe Baumgartner in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, N 7 f. zu Art. 38 DBG). Im Übrigen wäre es auch nicht sachgerecht, Rentenleistungen, die mit einer gewissen Verspätung ausgerichtet wurden, nach Art. 38 DBG nur zu einem Fünftel des ordentlichen Tarifs zu besteuern (siehe zum Ganzen: Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., N 1 ff. zu Art. 38 DBG).

Es fragt sich hingegen, ob die einmalige Rentennachzahlung als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen im Sinn von Art. 37 DBG zu qualifizieren und nach Massgabe dieser Vorschrift - zum so genannten Rentensatz - zu besteuern sei.
3.- a) Schon das bisherige Recht sah die Besteuerung von Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen zum Rentensatz vor (vgl. Art. 40 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer; BdBSt). Nach Praxis und Lehre galten dabei als Kapitalabfindungen einmalige Zuwendungen, die dazu bestimmt sind, einen Anspruch abzugelten, der auf periodische Leistungen geht und mit deren Vollzug sukzessive untergeht. Sie stellen ein Entgelt für den Ausfall künftiger solcher Leistungen dar, mit dessen Entrichtung die Stammschuld getilgt wird (ASA 33 485 E. 7; ASA 48 72 E. 3; Ernst Känzig, Die Eidgenössische Wehrsteuer, I. Teil, 2. Aufl. , Basel 1982, N 3 ff. zu Art. 40; Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer,
2. Aufl. , Zürich 1985, N 5 zu Art. 40).

b) Die in Art. 37 DBG vorgesehene Besteuerung führt nach Agner/Jung/Steinmann die entsprechende Regelung des bisherigen Rechts weiter. Folgerichtig kommt nach diesen Autoren eine Kapitalabfindung nur zur Abgeltung künftiger Leistungen und nur als Erfüllung einer den periodischen Leistungen zugrunde liegenden Stammschuld in Frage (a.a.O., N 1 und N 2 zu Art. 37 DBG). Demgegenüber weist Baumgartner darauf hin, dass Kapitalabfindungen etwa für Lidlohnansprüche ausdrücklich als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen anerkannt werden, obschon sie Ansprüche abgelten, die in der Vergangenheit entstanden sind, und dass sich ei-ne entsprechende Sonderregelung auch bei anderen Arten von Kapitalabfindungen rechtfertigen könne (a.a.O., N 11 zu Art. 37 DBG).

c) Für die Kantons- und Gemeindesteuern schreibt Art. 11 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642. 14) ebenfalls vor, dass Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen zum Rentensatz besteuert werden müssen. Dabei vertritt Reich die Auffassung, bei den entsprechenden Kapitalabfindungen könne es sich um Vermögenszugänge handeln, die entweder in der Vergangenheit liegende Leistungen abgelten oder künftig zu erbringende Leistungen vorwegnehmen (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, N 35 f. zu

Art. 11 StHG).

4.- a) Im vorliegenden Fall erachtete die Steuerbehörde eine privilegierte Besteuerung der Nachzahlung nach Art. 37 DBG für ausgeschlossen, weil diese nicht dazu bestimmt sei, den Rentenanspruch des Beschwerdeführers für künftige Leistungen in einmaliger Form abzugelten, und weil mit ihr die Stammschuld nicht untergehe; der Anspruch des Beschwerdeführers auf die Rentenleistungen der SUVA bestehe auch nach dem 31. Dezember 1994 fort.

Diese Auffassung steht zwar mit der aufgezeigten Praxis und Lehre zu Art. 40 BdBSt im Einklang, vermag aber weder zu überzeugen noch zu befriedigen: Sie führt dazu, dass der Beschwerdeführer das steuerbare Einkommen 1995 gesamthaft - progressionsbedingt - zu einem seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entsprechenden und insofern überhöhten Steuersatz zu versteuern hat; dies, obschon es sich bei der fraglichen Rentennachzahlung (als hauptsächlichem Einkommensbestandteil des betreffendes Steuerjahres) um eine aperiodische Einnahme handelte, die zudem unabhängig vom Willen des Beschwerdeführers anstelle der gesetzlich vorgesehenen periodischen Rentenleistungen als Einmalzahlung ausgerichtet wurde.

b) Art. 37 DBG ermöglicht, eine wiederkehrende und somit periodisch zu besteuernde Leistung im Fall, da sie mit einer einmaligen Kapitalabfindung erbracht wird, sachlich richtig jener Progression zu unterstellen, die anwendbar wäre, wenn anstelle der Einmalzahlung eine jährliche Rente ausgerichtet würde (Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., N 1 zu Art. 37 DBG; vgl. auch Reich, a.a.O., N 33 zu Art. 11 StHG).
Vom Normzweck her wäre denkbar, diese Steuersatzermässigung auf alle ordentlicherweise periodisch ausgerichteten Vermögenszugänge anzuwenden, die entweder künftig zu erbringende Leistungen oder, wie hier, in der Vergangenheit begründete Ansprüche abgelten (Baumgartner, a.a.O., N 9 zu Art. 37 DBG; vgl. auch Reich, a.a.O., N 35 zu Art. 11 StHG). Wie Baumgartner zutreffend ausführt, lässt indessen der Begriff der "Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen" eine solche ausdehnende Betrachtungsweise nicht zu, wären doch sonst beispielsweise stille Reserven, die im Laufe der Jahre entstanden sind und in einer einzigen Bemessungsperiode realisiert werden, ebenfalls zum ermässigten Satz zu besteuern (a.a.O.). Die "Wahl" des Steuersatzes kann aber nicht derart ins Belieben des Steuerpflichtigen gestellt werden, denn der Grundsatz, dass steuerwirksame Vermögenszugänge derjenigen Berechnungsperiode zuzuordnen sind, in welcher der Steuerpflichtige einen festen Anspruch auf sie erworben hat, gilt nicht nur für die Bemessung des steuerbaren Einkommens, sondern auch für die Berechnung des massgebenden Steuersatzes (Känzig, a.a.O., N 3 zu Art. 40 Abs. 2 BdBSt). Als zu eng erweist sich anderseits die der Praxis zum bisherigen Recht entsprechende Auffassung, Kapitalabfindungen im Sinn von Art. 37 DBG könnten nur künftige Leistungen betreffen. Sie kann dort zu unbilligen oder gar stossenden Ergebnissen führen, wo aufgelaufene Leistungen, die ordentlicherweise - insbesondere kraft Gesetzesvorschrift - periodisch geschuldet wären, durch eine einmalige Zahlung beglichen werden, ohne dass der Steuerpflichtige auf die Zahlungsart oder den Auszahlungszeitpunkt Einfluss gehabt hätte.

c) Aus dem Gesagten folgt, dass für die Auslegung und Anwendung von Art. 37 DBG die Praxis zum bisherigen Recht (Art. 40 BdBSt) nicht unbesehen übernommen werden kann. Eine Änderung ergibt sich namentlich daraus, dass als "Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen" im Sinn von Art. 37 DBG unter bestimmten Voraussetzungen auch einmalige Vermögenszugänge gelten können, mit denen aufgelaufene, das heisst in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten werden. Solche Kapitalabfindungen kommen jedoch nur dann in den Genuss der nach Art. 37 DBG privilegierten Besteuerung zum Rentensatz, wenn - dem Wesen der betreffenden Leistungen entsprechend - ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre, und diese ohne Zutun des berechtigten Steuerpflichtigen unterblieben ist.
Neben Rentenleistungen im Bereich der Sozialversicherungen könnte das etwa bei unbezahlt gebliebenen Unterhaltsbeiträgen (Art. 125 ZGB) oder bei Lohnnachzahlungen, die sich auf Art. 8 Abs. 3 BV stützen, der Fall sein. Sind derart geschuldete Teilleistungen vorenthalten worden, so dass sie gar nicht periodengerecht versteuert werden konnten, wäre es unbillig, die nachträgliche Kapitalabfindung zusammen mit dem übrigen Einkommen zum vollen Satz zu besteuern und den berechtigten Empfänger dadurch steuerrechtlich zu "bestrafen".
Demgegenüber wäre eine Steuersatzermässigung dort nicht gerechtfertigt und auch nicht sachgerecht, wo die

Ausrichtung einer Kapitalabfindung anstelle periodischer Teilleistungen und der Auszahlungszeitpunkt von der Wahl der Beteiligten abhängen. Deshalb ist eine Anwendung von Art. 37 DBG beispielsweise ausgeschlossen bei der Realisierung stiller Reserven, bei Entschädigungen für hingegebenes Kapital, unabhängig davon, ob diese einmalig, periodisch oder unregelmässig erfolgen, bei Abgangsentschädigungen (vgl. hierzu Art. 17 Abs. 2 DBG) oder auch bei auf Vereinbarung beruhenden Lohnzahlungen in einem langfristigen Arbeitsverhältnis (vgl. etwa ASA 48 72 ff.). Eine Ausnahme gilt nach der Praxis (vgl. Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. April 1980, in: ASA 48 641 f.), die hier nicht zu prüfen ist, für Lidlöhne im Sinn von Art. 334 ZGB.
d) Der Beschwerdeführer ist gemäss Akten seit dem
3. Mai 1982 zu 50 % und seit dem 1. September 1989 zu 100 % invalid und hatte gegenüber der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt Anspruch auf die gesetzlich vorgesehenen Rentenleistungen. Da diese ordentlicherweise periodisch hätten ausgerichtet werden müssen, stattdessen aber ohne sein Dazutun nachträglich in Form einer einmaligen Kapitalabfindung (zur Abgeltung der bis 31. Dezember 1994 aufgelaufenen Ansprüche) beglichen wurden, ist die betreffende Nachzahlung als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen im Sinn von Art. 37 DBG zu qualifizieren und entsprechend (d.h. zum Rentensatz) zu besteuern.

5.-Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demnach als begründet und ist im Sinne der Erwägungen gutzuheissen.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten dem Kanton Basel-Stadt aufzuerlegen, um dessen Vermögensinteressen es geht (Art. 156 Abs. 2 OG). Der Beschwerdeführer war vor Bundesgericht nicht anwaltlich vertreten und hat deshalb praxisgemäss keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.- Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt vom 16. Dezember 1999 wird aufgehoben. Die Sache wird zu neuer Veranlagung an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt zurückgewiesen.
2.- Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Kanton Basel-Stadt auferlegt.

3.-Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.- Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

_____
Lausanne, 5. Oktober 2000

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des SCHWEIZERISCHEN BUNDESGERICHTS
Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber: