

Entscheide

Renten-Nachzahlung

Satzbestimmende Ermässigung

Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 22. Juni 2005

Bei Nachzahlungen von in der Vergangenheit liegenden Renten ist eine satzbestimmende Reduktion vorzunehmen. Dabei ist weder die Nachzahlung aufzuteilen noch dürfen später im laufenden Jahr ausbezahlte Renten dazugezählt und die gesamte Summe zur Satzbestimmung herangezogen werden. Vielmehr ist darauf abzustellen, für welchen effektiven Zeitraum die Nachzahlung ausbezahlt wird, d. h. bis zu welchem Monat die aufgelaufenen Renten abgegolten werden sollen.

Sachverhalt:

A. X, geboren am 11. April 1962, erhielt von der Pensionskasse der Y Schweiz AG am 21. Juni 2002 eine Nachzahlung der Invalidenrente für die Zeit vom 1. März 1996 bis 30. Juni 2002 in der Höhe von Fr. 214'912.–. Für die Zeit ab Juli 2002 bis Dezember 2002 erhielt er eine Rente in der Höhe von insgesamt Fr. 19'452.–, welche in monatlichen Raten ausbezahlt wurde. Mit definitiven Veranlagungsverfügungen der Staatssteuer 2002 Nr. S 02/12 und der direkten Bundessteuer 2002 Nr. B 02/12 wurde X mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 256'761.– und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 94'808.– für die Staatssteuer bzw. mit einem Einkommen von Fr. 257'919.– und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 95'966.– für die direkte Bundessteuer eingeschätzt.

Gegen die definitiven Veranlagungsverfügungen erhob X mit Schreiben vom 23. Juli 2003 Einsprache mit den Begehren, es sei die Rentennachzahlung nicht höher zu besteuern, wie wenn er die Rente jedes Jahr erhalten hätte. Zudem sei ihm auf die Rentenleistung ein Freibetrag von 20 Prozent zu gewähren. Diese Einsprache wurde von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 9. Oktober 2003 abgewiesen. Zur Begründung führte sie sinngemäss an, dass die Nachzahlung der Invalidenrente als wiederkehrende Leistung bei der Berechnung des anzuwendenden Steuersatzes so zu behandeln sei, wie wenn an Stelle der einmaligen Leistung entsprechende jährliche Leistungen ausgerichtet worden wären, ansonsten werde sie aber zum übrigen Einkommen hinzugerechnet. Dadurch werde eine Überbesteuerung vermieden.

Dagegen erhob X Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), und stellte das Begehren, es sei ihm für die Zeit vom 1. März 1996 bis 31. Dezember 2001 ein Rentenfreibetrag von 20 Prozent zu gewähren. Ferner sei der Steuersatz so zu berechnen, wie wenn die einmalige Kapitalleistung als jährliche Leistungen ausbezahlt worden wäre.

B. Mit Entscheid vom 29. Oktober 2004 wurde der Rekurs vom Steuergericht gutgeheissen. Begründet wurde dieser Entscheid damit, dass für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens die ausbezahlten Renten vom Juli bis Dezember 2002 nicht als übriges Einkommen aufzurechnen, sondern in die Kapitalleistung miteinzubeziehen seien. Ebenso wurde für die Rentenleistungen vom 1. März 1996 bis 31. Dezember 2001 ein Rentenfreibetrag von 20% gewährt, dies mit der Begründung, dass das versicherte Ereignis am 1. Januar 1994 eingetreten sei und die Leistungen nach Ablauf der Wartefrist ab 1. März 1996 fällig geworden seien. Eine Auszahlung nach dem 1. Januar 2002 ändere nichts am Beginn der Leistungspflicht und dürfe deshalb den Steuerpflichtigen nicht benachteiligen.

C. Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerverwaltung am 3. Januar 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), und verlangte die Aufhebung des angefochtenen Entscheides im Hinblick auf die Art, wie das satzbestimmende Einkommen berechnet wurde. Begründet wurde dieser Antrag damit, dass nur die periodenfremden Nachzahlungen von Renten in den Genuss einer satzbestimmenden Reduktion kommen sollten. Die gesamten Rentenzahlungen für das Jahr 2002 seien deshalb zusätzlich und ordentlich zu besteuern. Hingegen stimmte die Steuerverwaltung dem Steuergericht in der Hinsicht zu, dass vom Einkommen ein Rentenfreibetrag in der Höhe von 20 Prozent abzuziehen sei.

In seiner Vernehmlassung vom 2. Februar 2005 beantragte X dem Kantonsgericht die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte er an, dass wenn bei der Bestimmung des satzbestimmenden Einkommens der Rentennachzahlung die gesamten Renteneinkünfte des Jahres 2002 dazugezählt werden, das satzbestimmende Einkommen zu hoch sei und dies deshalb dem Sinn und Zweck von § 35 StG bzw. Art. 37 DBG widersprechen würde.

Mit Vernehmlassung vom 3. Februar 2005 beantragte das Steuergericht ebenfalls die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung wurde in erster Linie auf den angefochtenen Einspracheentscheid vom 29. Oktober 2004 verwiesen.

Erwägungen:

1. a) Das Kantonsgericht hat vor der materiell-rechtlichen Beurteilung einer Streitsache gemäss § 16 Abs. 2 des kantonalen Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 von Amtes wegen zu

prüfen, ob die Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind (vgl. Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentseide [BLVGE] 1998/1999, S. 134 E. 1b). Zu diesen, in diesem Zusammenhang zu prüfenden Prozessvoraussetzungen sind die Zuständigkeit der angerufenen Beschwerdeinstanz sowie die Beschwerdebefugnis zu zählen. Letztere umschreibt die Berechtigung eines Rechtssubjekts oder einer Behörde, ein bestimmtes Rechtsmittel zu ergreifen (vgl. *René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss*, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel und Frankfurt am Main 1996, N 953 und 1010 ff.).

b) Der Kanton Basel-Landschaft sieht für die Staatssteuern einerseits und für die direkten Bundessteuern andererseits verschiedene Beschwerdewege vor. Nach § 131 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; StG) des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts betreffend Staatssteuern mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Bei Entscheidungen des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer schliesst das Steuergesetz die Beurteilung des Kantonsgerichts dagegen aus mit der Folge, dass diese Urteile unmittelbar beim Bundesgericht angefochten werden können und müssen. Mit anderen Worten entscheidet das Steuergericht als erste beziehungsweise als letzte kantonale und verwaltungsunabhängige Instanz, je nachdem ob es sich um Streitigkeiten betreffend die kantonalen und kommunalen Steuern oder aber die direkten Bundessteuern handelt. Im Bereich der Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern erklärt das Steuergesetz im Übrigen nur den Steuerpflichtigen, die Gemeinde und die kantonale Steuerverwaltung für beschwerdelegitimiert.

In seinem in BGE 130 II 65 publizierten Grundsatzentscheid vom 19. Dezember 2003 hat das Bundesgericht festgehalten, dass ein Kanton, der wie der Kanton Basel-Landschaft einen zweistufigen Instanzenzug für die kantonalen Steuern kennt, diesen Rechtsmittelweg auch für die direkte Bundessteuer vorsehen müsse, damit die Harmonisierungsziele auch im Bereich des Verfahrensrechts optimal verwirklicht werden könnten. Dies ergebe sich aus der verfassungskonformen Auslegung von Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 50 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 und müsse ab Steuerperiode 2001 Geltung haben. Das Bundesgericht hat diesen Grundsatz mittlerweile wiederholt bestätigt und tritt in konstanter Praxis auf solche Entscheide letzter kantonalen Instanzen betreffend die direkte Bundessteuer nicht mehr ein, die analog zu Veranlagungsverfügungen betreffend kantonale Steuern bei einer zweiten kantonalen verwaltungsunabhängigen Instanz hätten angefochten werden müssen (vgl. unpubliziertes Urteil des Bundesgerichts Nr. 2A.22/2004 vom 5. Oktober 2004 E. 1.2). Da der Kanton Basel-Landschaft im Bereich der kantonalen und kommunalen Steuern ein verwaltungsunabhängiges zweistufiges Rechtsmittelverfahren vorsieht, ist dieses – ausgehend der klaren bundesgerichtlichen Praxis – auch im Bereich der direkten Bundessteuer zur Anwendung zu bringen. Das Kantonsgericht hat die vorliegende Beschwerde somit zu beurteilen.

c) Auf die im Übrigen form- und fristgerecht erhobene Beschwerde vom 3. Januar 2005 kann somit eingetreten werden.

d) Gemäss § 45 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen, die vorliegend nicht gegeben sind (§ 45 lit. c VPO).

2.a) Die §§ 23 f. StG umschreiben die steuerbaren Einkünfte für die Staatssteuer. Gemäss § 24 StG unterliegen der Einkommenssteuer Einkommen aus unselbständiger (§ 24 lit. a) und aus selbständiger Erwerbstätigkeit (§ 24 lit. b). Ausserdem gehören zum steuerbaren Einkommen nach § 24 lit. c auch Ersatzeinkünfte. Als Beispiele werden Bezüge aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge sowie Einkünfte aus Arbeitslosen-, Unfall- und Krankenversicherungen sowie Renten und Kapitalabfindungen aller Art genannt. Für die direkte Bundessteuer sieht Art. 22 Abs. 1 DBG vor, dass 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 sind.

b) Die Besteuerung von Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen wird in § 35 StG bzw. in Art. 37 DBG, welche beide genau gleich lauten, geregelt. Danach werden die Steuern unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu demjenigen Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn an Stelle der einmaligen Kapitalabfindung entsprechende jährliche Renten ausgerichtet worden wären. Dabei kann es sich gemäss Praxis sowohl um künftige wie auch um vergangene periodische Leistungen handeln (*Matthias Schweighauser in: Neffzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, 35 N 1*). Als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen im Sinne von § 35 StG bzw. Art. 27 DBG gelten somit, wie im konkreten Fall, auch einmalige Vermögenszugänge, mit denen aufgelaufene, das heisst in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten werden. Solche Kapitalabfindungen kommen jedoch nur dann in den Genuss der nach § 35 StG bzw. Art. 37 DBG privilegierten Besteuerung, wenn – dem Wesen der betreffenden Leistung entsprechend – ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre, und diese ohne Zutun des berechtigten Steuerpflichtigen unterblieben ist (vgl. Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts vom 5. Oktober 2000 i.S. A [2A.68/2000] E. 4c). In diesem Fall wäre es unbillig, die nachträgliche Kapitalabfindung zusammen mit dem übrigen Einkommen zum vollen Steuersatz zu besteuern.

3.a) Vorliegend unbestritten ist, dass der Beschwerdegegner für die Zeit vom 1. März 1996 bis 30. Juni 2002 eine Rentennachzahlung in Form einer Kapitalleistung erhielt, welche er nicht beeinflussen konnte. Somit hat er in den Genuss einer Steuerreduktion zu kommen, welche sich nach § 35 StG bzw. Art. 27 DBG

richtet. Ebenso unbestritten ist, dass auf die Kapitalleistung ein Rentenfreibetrag gemäss § 27^{bis} StG bzw. Art. 204 DBG zu gewähren ist. Strittig und durch das Kantonsgericht zu beurteilen bleibt die Frage, wie das satzbestimmende Einkommen zu berechnen ist.

b) Die Steuerverwaltung begründet ihren Entscheid damit, dass nach ihrer Ansicht nur Nachzahlungen von Renten in den Genuss einer satzbestimmenden Reduktion gemäss § 35 StG bzw. Art. 37 DBG kommen sollten, sofern diese periodenfremd seien. Deshalb sei nur die Rentennachzahlung für die periodenfremden Jahre 1996 bis 2001 der satzbestimmenden Reduktion von § 35 StG bzw. Art. 37 DBG zu unterstellen. Die Nachzahlung für die ersten sechs Monate des Jahres 2002 sowie die bis Ende 2002 ausbezahlten Rentenzahlungen seien ohne diese Korrektur und zusätzlich dazu zu besteuern. In ihrer Begründung bezieht sie sich dabei auf einen Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts vom 5. Oktober 2000 i.S. A (2A.68/2000).

c) Demgegenüber kommt das Steuergericht zum Schluss, dass bei der Berechnung des satzbestimmenden Einkommens sowohl die gesamte Kapitalzahlung wie auch die laufenden Renten der Monate Juli bis Dezember 2002 zu addieren seien und das Resultat auf eine jährliche Rentenzahlung umzurechnen sei. Nur so könne dem Sinn und Zweck des § 35 StG bzw. des Art. 37 DBG entsprochen werden.

4.a) Wie in Ziffer 2 lit. b hievor in grundsätzlicher Weise erläutert wurde, soll mit § 35 StG bzw. Art. 37 DBG bezweckt werden, dass eine wiederkehrende Leistung, welche in Form einer einmaligen Kapitalauszahlung erbracht wird, grundsätzlich jedoch eine periodische Auszahlung vorgesehen wäre, derjenigen Progression unterstellt wird, welche anwendbar wäre, wenn an Stelle der Einmalauszahlung eine jährliche Rente ausgerichtet worden wäre.

b) Bei der durch das Steuergericht vertretenen Berechnungsmethode wird die gesamte Kapitalzahlung sowie die in der zweiten Hälfte des Jahres 2002 ausbezahlten Renten auf ein durchschnittliches Jahreseinkommen aufgerechnet, welches dann zur Bestimmung des Steuersatzes herangezogen wird.

c) Das Kantonsgericht teilt im Grundsatz die Auffassung des Steuergerichts. Mit der ausbezahlten Kapitalleistung werden klarerweise in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten, für welche ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre. Sind derart geschuldete Teilleistungen ohne Zutun des berechtigten Steuerpflichtigen vorenthalten worden, so dass diese nicht periodisch besteuert werden konnten, sind diese nachträglich, jedoch zu demjenigen Steuersatz zu besteuern, der sich ergäbe, wie wenn die Rentenleistungen periodisch ausgerichtet und besteuert worden wären. Es wäre unbillig, die nachträgliche Kapitalabfindung als Ganzes und zum vollen Satz zu besteuern und dadurch den Steuerpflichtigen zu «bestrafen» (vgl. Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts vom 5. Oktober 2000 i.S. A [2A68/2000] E. 4c). Es ist weder eine Aufteilung der Kapitalabfindung vorzunehmen, wie dies die Steuerverwaltung in ihrer Berechnung

gemacht hat, noch dürfen später ausbezahlte Renten dazugezählt werden und die gesamte Summe zur Satzbestimmung herangezogen werden. Auch die vom Steuergericht vertretene Ansicht, wonach die laufenden Renten der Monate Juli bis Dezember 2002 in die Kapitalabfindung miteinzubeziehen seien, entspricht, wie auch die von der Steuerverwaltung vertretene Auffassung, klarerweise nicht dem Wortlaut und Sinn der Gesetzesbestimmungen. Die laufenden Renten sind deshalb gemäss dem Wortlaut des § 35 StG bzw. Art. 37 DBG als übrigens Einkommen zu berücksichtigen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass diese einfach bei der Berechnung des satzbestimmenden Einkommens zum jährlichen Durchschnitt der Kapitalabfindung hinzugerechnet werden dürfen, da dies ebenfalls zu einem ungerechtfertigten Ergebnis führen würde, da diesfalls das Einkommen von mehr als 12 Monaten zur Berechnung des satzbestimmenden Einkommens herangezogen würde. Es ist deshalb darauf abzustellen, für welchen Zeitraum die Kapitalabfindung ausbezahlt wird, d.h. bis zu welchem Monat damit die aufgelaufenen Renten abgegolten werden sollen. Die durchschnittliche monatliche Rente der gesamten Kapitalabfindung ist dann auch nur mit der Anzahl Monate, für welche die Kapitalabfindung in der aktuellen Steuerperiode ausgerichtet wurde, zu multiplizieren. Im vorliegenden Fall sind deshalb bei der Bemessung des satzbestimmenden Einkommens die ausbezahlte Kapitalabfindung unter Abzug des Rentenfreibetrages als Durchschnittseinkommen für ein halbes Jahr sowie die ab Juli 2002 ausbezahlten Renten zusammenzurechnen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerde im Sinne der vorstehenden Erwägungen abgewiesen wird. Die Steuerverwaltung hat gegenüber X eine neue Veranlagungsverfügung zu erlassen. Dabei hat sie die Kapitalabfindung abzüglich des nicht strittigen Rentenfreibetrags in ein durchschnittliches Halbjahreseinkommen umzurechnen, d.h. die gesamte Kapitalabfindung ist durch 76 Monate (März 1996 bis Juni 2002) zu dividieren und anschliessend mit 6 zu multiplizieren. Diese Summe, welche dem Durchschnittseinkommen für 6 Monate entspricht, ist zusammen mit den Renten für die zweite Hälfte des Jahres 2002 als satzbestimmendes Einkommen bei der Berechnung der Einkommenssteuer zu verwenden.

6. ...

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.