

Entscheide

Kapitalleistungen aus Vorsorge

Zusammenrechnung

Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft KGVVE vom 20. Juni 2007

Die zur Ermittlung des anwendbaren Steuersatzes erfolgte Zusammenrechnung von verschiedenen Kapitalleistungen aus Vorsorge im gleichen Steuerjahr rechtfertigt sich einerseits durch den einheitlichen Rechtsgrund der Leistungen und andererseits wegen des in der Bundesverfassung verankerten Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Sachverhalt:

A. Infolge Pensionierung wurde AX am 4. November 2004 aus der gebundenen Selbstvorsorge eine Kapitalleistung in der Höhe von Fr. 127'731.– ausgerichtet. Diese wurde in der Folge mit den definitiven Veranlagungsverfügungen betreffend Staatssteuer 2004 sowie direkte Bundessteuer 2004 vom jeweils 30. September 2005 gesondert besteuert. Am 21. Dezember 2004 wurden AX aus der beruflichen Vorsorge zwei weitere Kapitalleistungen in der Höhe von insgesamt Fr. 455'378.– überwiesen. Die Besteuerung dieser Leistungen erfolgte – unter Einbezug der Kapitalleistung vom 4. November 2004 und gleichzeitiger Aufhebung der Verfügungen vom 30. September 2005 – mit den definitiven Veranlagungsverfügungen vom jeweils 25. Januar 2006.

Die gegen die Veranlagungsverfügungen vom 25. Januar 2006 von AX und BX erhobenen Einsprachen hiess die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) mit Entscheiden vom jeweils 9. Mai 2006 insofern teilweise gut, als die Kapitalleistung vom 4. November 2004 im Sinne der Verfügungen vom 30. September 2005 zu besteuern sei. Die Kapitalleistungen vom 21. Dezember 2004 seien dagegen separat zu besteuern, wobei aber die bereits rechtskräftig veranlagte Vorsorgeleistung in der Höhe von Fr. 127'731.– zum satzbestimmenden Einkommen hinzugerechnet werden müsse.

B. Schreiben vom jeweils 9. Juni 2006 erhoben AX und BX, vertreten durch die Y AG, beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), Beschwerde und verlangten die Aufhebung der angefochtenen Einspracheentscheide vom 9. Mai 2006 sowie die korrekte Besteuerung der am 21. Dezember 2004 ausgerichteten Kapitalleistungen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Kapitalleistung vom 4. November 2004 mit den rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen vom 30. September 2005 besteuert worden sei. Bei der Bestimmung der für die Besteuerung der Kapitalleistungen vom Dezember 2004 massgeblichen Steuersätze dürfe die Kapitalleistung vom November 2004 deshalb nicht mehr hinzugerechnet werden.

Mit den Urteilen vom 10. November 2006 wies das Steuergericht die Beschwerden vom 9. Juni 2006 ab. Den massgeblichen gesetzlichen Grundlagen könne klar entnommen werden, dass die im selben Jahr angefallenen Kapitalleistungen für die Besteuerung zusammengerechnet werden müssten. Durch die im Dezember 2004 ausgerichteten Beträge hätten AX und BX eine wirtschaftliche Besserstellung erfahren, welcher aufgrund des in Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) vom 18. April 1999 statuierten Leistungsfähigkeitsprinzips mittels progressiver Besteuerung Rechnung zu tragen sei.

C. Gegen die beiden Entscheide des Steuergerichts erhoben AX und BX, nach wie vor vertreten durch die Y AG, mit Schreiben vom 18. Januar 2007 Beschwerden an das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Darin beantragen sie wiederum die Besteuerung der im Dezember 2004 ausgerichteten Leistungen unter Ausklammerung der mit Verfügungen vom 30. September 2005 bereits besteuerten Kapitalauszahlung von Fr. 127'731.–. In Ergänzung zu den in den vorinstanzlichen Verfahren gemachten Ausführungen wird in der Beschwerdebegründung vom 27. Februar 2007 festgehalten, dass die Veranlagungsverfügungen vom 30. September 2005 in Rechtskraft erwachsen seien und nur zugunsten der Steuerpflichtigen abgeändert werden dürften.

D. In ihren Vernehmlassungen vom 22. bzw. 28. März 2007 beantragen die Steuerverwaltung und das Steuergericht dem Kantonsgericht die Abweisung der Beschwerden vom 18. Januar 2007. Auf die diesbezüglichen Ausführungen der beiden Vorinstanzen wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat in der vorliegenden Beschwerdesache betreffend Veranlagung der direkten Bundessteuer 2004 auf Einreichung einer Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1. Die Beschwerden vom 18. Januar 2007 richten sich gegen die Urteile des Steuergerichts vom 10. November 2006 betreffend die Besteuerung von im Jahre 2004 an den Beschwerdeführer ausgerichteten Kapitalleistungen im Rahmen der Staats- sowie der direkten Bundessteuer. Dementsprechend sind sie gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; StG) vom 7. Februar 1974 bzw. § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 2004 durch das Kantonsgericht zu beurteilen. Auf die von den Beschwerdeführern als von den strittigen Veranlagungsverfügungen betroffenen Steuerpflichtigen frist- und letztendlich auch formgerecht eingereichten Beschwerden kann somit eingetreten werden.

Im Übrigen rechtfertigt es sich, die beiden Verfahren aufgrund der Identität der sich stellenden Fragen im Rahmen eines Urteils zu beurteilen und zu entscheiden.

2. Es ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die dem Beschwerdeführer am 4. November 2004 ausgerichtete Kapitalleistung aus gebundener Selbstvorsorge in der Höhe von Fr. 127'731.– im Sinne der Veranlagungsverfügungen vom 30. September 2005 gesondert besteuert wurden. Dies hat die Steuerverwaltung in ihren, die Einsprachen vom 24. Februar 2006 teilweise gutheissenden Entscheiden vom 9. Mai 2006 – unter Hinweis auf die Rechtskraft der beiden Verfügungen – unmissverständlich festgehalten. Der in der vorliegenden Beschwerdebegründung vom 27. Februar 2007 zum wiederholten Male formulierte Vorwurf, sowohl die Steuerverwaltung als auch das Steuergericht würden die Rechtskraft der Veranlagungsverfügungen vom 30. September 2005 ignorieren, ist somit unbeachtlich.

Vorliegend ist nurmehr strittig, ob die Vorinstanzen bei der Besteuerung der beiden am 21. Dezember 2004 zur Auszahlung gelangten Kapitalleistungen zu Recht einen Steuersatz zur Anwendung gebracht haben, der nach Massgabe sämtlicher, im Jahre 2004 ausgerichteten Kapitalleistungen errechnet wurde.

3.1 Gemäss § 27^{bis} Abs. 1 StG sind Kapitalabfindungen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge sowie analoge Leistungen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge im Sinne von Art. 82 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters- und Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25. Juni 1982 in vollem Umfange steuerbar. Sie werden gesondert besteuert und die Steuer wird zu dem Satz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (§ 36 Abs. 1 und 2 StG). Mit diesen Besteuerungsvorschriften trägt der basellandschaftliche Steuergesetzgeber im Übrigen den bundesrechtlichen Steuerharmonisierungsvorgaben Rechnung (vgl. Art. 7 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 11 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] vom 14. Dezember 1990).

Der Bund besteuert Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge und gebundener Selbstvorsorge ebenfalls gesondert und unterwirft sie einer vollen Jahressteuer (Art. 22 in Verbindung mit Art. 38 Abs. 1 DBG). Im Gegensatz zur Staatssteuer werden die Kapitalleistungen zur Steuersatzbestimmung nicht in eine jährliche Rentenleistung umgerechnet. Um der mit einer Kapitalabfindung verbundenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen, beträgt die Steuerforderung aber lediglich ein Fünftel der ordentlichen Tarife.

3.2 Sowohl bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer als auch derjenigen der Staatssteuer werden Kapitalleistungen, die in derselben Steuerperiode anfallen, zusammengerechnet und der gleichen Jahressteuer unterstellt. Für die direkte Bundessteuer ergibt sich dies aus Art. 48 DBG, für die Staatssteuer aus § 94 Abs. 1 StG (vgl. auch das Merkblatt der Steuerverwaltung zur Besteuerung der Vorsorge vom 31. Mai 2001). Dabei spielt es keine Rolle, unter welchem Rechtstitel solche Leistungen im einzelnen ausgerichtet wurden. Es genügt, dass sie unter den Oberbegriff der *Kapitalleistungen aus Vorsorge* gemäss Art. 38 Abs. 1 DBG bzw. § 27^{bis} Abs. 1 StG fallen (vgl. *Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann*, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, S. 168).

Diese Zusammenrechnung der einzelnen, während einer Steuerperiode ausgerichteten Kapitalleistungen wird durch die Beschwerdeführer im Grundsatz nicht bestritten und rechtfertigt sich zum einen dadurch, dass sie auf dem gleichen Rechtsgrund beruhen. Zum anderen wird dadurch, wie von den Vorinstanzen eingehend und richtig aufgezeigt wurde, dem in Art. 127 Abs. 2 BV statuierten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung getragen. So geht beispielsweise der kantonale Gesetzgeber – wie in Ziffer 3.1 hievor eben dargelegt wurde – zwecks Errechnung des Steuersatzes von der sachgerechten Annahme aus, dass der Leistungsempfänger die ihm ausgerichteten Kapitalleistungen in Rentenansprüche umwandelt. Diese wiederum sind, genauso wie das übrige Einkommen, einem progressiven Steuersatz unterworfen. Würden mehrere in derselben Steuerperiode ausgerichtete Kapitalleistungen unabhängig voneinander besteuert, hätte dies somit zur Folge, dass die damit verbundene wirtschaftliche Besserstellung einer steuerpflichtigen Person unberücksichtigt bliebe.

4. Unbestritten ist vorliegend, dass die dem Beschwerdeführer am 4. November 2004 und 21. Dezember 2004 ausgerichteten Leistungen *Kapitalleistungen aus Vorsorge* im Sinne von Art. 38 Abs. 1 DBG bzw. § 27^{bis} Abs. 1 StG darstellen. Im Zusammenhang mit der Bemessung der Staatssteuer ist im Weiteren unbestritten, dass die im November 2004 überwiesene Kapitalleistung einem jährlichen Renteneinkommen von Fr. 7'546.–, diejenigen vom 21. Dezember 2004 einem solchen von insgesamt Fr. 26'904.– entsprechen.

Wie in Ziffer 3.2 hievor eben dargelegt wurde, müssen die im Jahre 2004 an den Beschwerdeführer ausgerichteten Kapitalleistungen bzw. die diesen entsprechenden Renteneinkommen für die Bestimmung des Steuersatzes addiert werden, was zu den in den Verfügungen vom 25. Januar 2006 errechneten Steuersätzen (4,067% bei der

Staatssteuer und 2,2319% bei der direkten Bundessteuer) führt. Die Rechtskraft der Veranlagungsverfügungen vom 30. September 2005 steht diesem Vorgehen nicht entgegen. Sie hat aber zur Folge, dass die im November 2004 erfolgte Kapitalabfindung in der Höhe von Fr. 127'731.– bzw. das daraus resultierende Renteneinkommen für die Bemessung der Steuerforderungen ausser Acht bleiben muss. Bei der Staatssteuer führt dies dazu, dass die Kapitaleistung vom 4. November 2004 zum Minimalsteuersatz von 2% besteuert wird. Die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 9. Mai 2006 sowie die Urteile des Steuergerichts vom 10. November 2006 sind somit zu Recht ergangen, weshalb die Beschwerden vom 18. Januar 2007 abgewiesen werden.

5. ...

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerden werden abgewiesen.