

Entscheidung

Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen

Rentennachzahlung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 8. Juni 2015 (VD. 2014.15)

Mit dem sog. Rentensatz wird für wiederkehrende Leistungen der Steuersatz angewendet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde. Dies, um der Progression der Einkommenssteuer und der daraus folgenden steuerlichen Mehrbelastung bei Mittelzuflüssen für mehrere Jahre in einem einzigen Jahr Rechnung zu tragen. Dieser Gesetzeszweck kann aufgrund der heutigen Ausgestaltung der Steuerbemessung im baselstädtischen Steuerrecht infolge des im Jahre 2008 eingeführten quasi-linearen Steuertarifs (flat rate) nicht mehr erreicht werden, da die progressive Ausgestaltung der Einkommenssteuer nicht mehr durch progressive Steuersätze, sondern durch Steuerabzüge bewirkt wird. Die Bestimmung über den Rentensatz muss deshalb verfassungskonform ausgelegt werden. Eine verfassungskonforme Auslegung könnte darin liegen, dass für die Dauer der Rentennachzahlung die persönlichen Abzüge für Alleinstehende, Alleinerziehende und Verheiratete, soweit sie im betreffenden Zeitraum nicht steuerwirksam ausgeschöpft werden konnten, in der laufenden Steuerperiode angerechnet werden.

Sachverhalt:

G.X. wurde am 26. Juli 2010 von der Invalidenversicherung (IV) rückwirkend per 1. Februar 2004 eine Rente für einen im Jahre 2003 erlittenen Unfall zugesprochen. Nachfolgend erhielt er Nachzahlungen in der Höhe von insgesamt CHF 146'321.–. Davon überwies die IV aufgrund entsprechender Verrechnungsanträge CHF 230.70 an die Arbeitslosenversicherung (ALV) und CHF 90'076.– an die Sozialhilfe. Ausserdem erhielt G.X. am 24. Februar 2010 von der Z. Sammelstiftung eine Rentennachzahlung in der Höhe von CHF 34'934.60. In der Steuererklärung 2010 deklarierten die Ehegatten G. und F. X. ihre Einkünfte aus Pensionen/Renten (Ziffer 220) mit CHF 41'251.–. Unter der Position «Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen» (Ziffer 290) gaben sie hingegen keine Einkünfte an. Mit Veranlagungsverfügung vom 20. Oktober 2011 setzte die Steuerverwaltung die steuerbaren und satzbestimmenden Einkünfte unter Ziffer 220 auf CHF 41'251.– fest. Unter Ziffer 290

setzte sie steuerbare Einkünfte von CHF 146'090.– ein (entsprechend der IV-Rentennachzahlung von CHF 146'321.– abzüglich Rückerstattung von CHF 230.70 an die ALV). Dieser Position legte sie mittels Periodisierung satzbestimmende Einkünfte von CHF 24'015.– zugrunde.

Auf Einsprache hin veranlagte die Steuerverwaltung die Rentenzahlung der Z. Sammelstiftung als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen unter Ziffer 290 und nicht als Renteneinkommen unter Ziffer 220. Dadurch reduzierten sich die steuerbaren und satzbestimmenden Einkünfte unter Ziffer 220 um CHF 32'934.60 auf CHF 6'316.–. Unter Ziffer 290 erhöhten sich die steuerbaren Einkünfte entsprechend auf CHF 181'024.–, wodurch sich die satzbestimmenden Einkünfte auf CHF 30'727.– anpassten. Das weitergehende Begehren auf Zulassung von in den Jahren 2004–2009 nicht wirksam gewordenen Sozialabzügen bei den Steuern 2010 wurde abgewiesen. Mit Rekurs an die Steuerrekurskommission verlangten G. und F. X. die Zulassung dieser Sozialabzüge bei den Steuern 2010 im Umfang von CHF 170'011.–, eventualiter die Besteuerung der Nachzahlungen der IV und der Z. Sammelstiftung als Kapitalleistungen aus Vorsorge sowie deren Besteuerung nur im Umfang der tatsächlichen Auszahlung an sie. Mit Entscheid vom 18. April 2013 wies die Steuerrekurskommission den Rekurs ab.

Gegen diesen Entscheid haben G. und F. X. am 27. Januar 2014 Rekurs beim Verwaltungsgericht erhoben. Damit verlangen sie, bei der Veranlagung der Rentennachzahlungen als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen die in den Jahren 2004–2009 nicht wirksam gewordenen Sozialabzüge von insgesamt CHF 168'011.– in Abzug zu bringen. Eventualiter seien die Nachzahlungen der Eidgenössischen Invalidenversicherung und der Z. Sammelstiftung für die berufliche Vorsorge als Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss § 39 des Steuergesetzes und nur im Umfang der tatsächlichen Auszahlungen an sie zu besteuern. Mit Vernehmlassungen vom 26. März 2014 beantragen sowohl die Steuerrekurskommission wie auch die Steuerverwaltung die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Die Einzelheiten der Vorbringen ergeben sich, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Das vorliegende Urteil ist unter Beizug der Akten auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2.1 Mit ihrem Hauptbegehren verlangen die Rekurrenten, dass bei der Veranlagung der Rentennachzahlungen als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen die in den Jahren 2004–2009 nicht wirksam gewordenen Sozialabzüge von insgesamt CHF 168'011.– in Abzug zu bringen seien (Rechtsbegehren 2). Zur Begründung führen sie aus, dass sie steuerlich betrachtet jedes Jahr unter Berücksichtigung der jährlichen Sozialabzüge negative Einkommen erzielt hätten, ohne dass die «Verluste» auf das nächste Jahr hätten vorgetragen werden können. Wären die Renten der IV und der Z. Sammelstiftung wie gesetzlich vorgesehen monatlich aus-

bezahlt worden, hätten die Rentenbeträge mit den Sozialabzügen verrechnet werden können. Das steuerbare Einkommen der jeweiligen Steuerperiode wäre bei null geblieben und es hätte keine steuerbare Nachzahlung gegeben. Stattdessen seien es nun mit einer Steuerforderung von fast CHF 44'000.– konfrontiert. Die Veranlagung für das Steuerjahr 2010 beruhe auf einem Zufallsmoment und entspreche nicht ihren wirtschaftlichen Verhältnissen. Dass die beiden Nachzahlungen erst nach 6 Jahren und erst noch im gleichen Jahr erfolgt seien, hätte von ihnen nicht beeinflusst werden können und führe zu gravierenden Nachteilen. Die Vorinstanz selber habe diese Schlechterstellung als stossend beurteilt (Rekurs, Ziff. 16 ff.). Um diese Härte zu mildern, sei der Begriff der «zulässigen Abzüge» in § 38 StG, aufgrund welcher Bestimmung die Besteuerung der Nachzahlung erfolge, in dem Sinne zu verstehen, dass darunter auch die nicht ausgeschöpften Sozialabzüge der Vorjahre fielen (Rekurs, Ziff. 21).

2.2 Erhält ein Steuerpflichtiger eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen, so wird die Einkommenssteuer nach der Regelung von § 38 StG 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. Diese für die kantonalen Einkommenssteuern geltende Vorschrift ist identisch mit der für die direkte Bundessteuer geltenden Bestimmung von Art. 37 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11). Wie nachfolgend aufzuzeigen ist, können die zu Art. 37 DBG von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Grundsätze jedoch nicht ohne Weiteres auf den vorliegenden Fall übertragen werden.

2.3 Mit der Sonderbehandlung von einmaligen Einkünften, die an Stelle von gewöhnlich über einen längeren Zeitraum regelmässig erfolgenden Zahlungen (z.B. Renten) treten, soll vermieden werden, dass der Steuerpflichtige sein gesamtes Einkommen (bzw. einen grossen Teil davon) zu einem seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entsprechenden, überhöhten Steuersatz zu versteuern hätte. Der Steuerpflichtige verfügt zwar im Zeitpunkt des Zuflusses einer solchen Kapitalabfindung tatsächlich über eine entsprechend höhere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, doch hat er diese mit Einkommenseinbussen in früheren Perioden erkaufte. Die aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitete Notwendigkeit, Verzerrungen in der Besteuerung von einmaligen Abfindungen zu vermeiden, die an Stelle von normalerweise über mehrere Steuerperioden hinweg zufließenden Einkünften treten, besteht vornehmlich in Besteuerungssystemen mit progressiver Ausgestaltung der Tarife (Baumgartner, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Art. 1–82, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 37 DBG N 2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 36 N 4). In Basel-Stadt wurde das Steuersystem auf die Steuerperiode 2008 hin von progressiven Steuersätzen auf einen Doppeltarif (Tarif A für Alleinstehende und Tarif B für Ehepaare und Alleinerziehende) mit bloss noch zwei Tarifstufen umgestellt. Da das neue kantonale Besteuerungssystem vergleichsweise hohe Sozialabzüge eingeführt hat, kann dies, wie die Vorinstanz unter E. 4. a) aa) ihres Entscheids zu Recht bemerkt

hat, dazu führen, dass Steuerpflichtige im neuen System bezüglich der Besteuerung von Rentennachzahlungen schlechter fahren als bezüglich der Besteuerung von laufenden Renten. Dies ist, wie der vorliegende Rekurs zeigt, beispielsweise dann der Fall, wenn bei ausstehendem Rentenbescheid infolge geringfügigen Reineinkommens die gesetzlich vorgesehenen Sozialabzüge nicht vollumfänglich in Anschlag gebracht werden können. Die Vorinstanz hat diese Folgen durchaus erkannt und als stossend bezeichnet (S. 6, E. cc). Sie hat jedoch auf einen Entscheid des Verwaltungsgerichts aus dem Jahre 2011 verwiesen, wo bezüglich Rentennachzahlungen bzw. Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen ein schematisches Vorgehen im Steuerrecht als Massenfallrecht als unausweichlich und zulässig erachtet worden war, selbst wenn die Härte der mit der Nachzahlung verbundenen Auswirkungen nicht völlig beseitigt werden könne, da es kaum möglich sei, sämtlichen Varianten Rechnung zu tragen (E. 4.a)aa). Unter diesen Umständen hat die Vorinstanz die Gesetzeslage für klar befunden und eine Berücksichtigung von in den Vorjahren nicht konsumierten Abzügen abgelehnt. Remedur zu schaffen sei allein Sache des Gesetzgebers (S. 6, E. cc).

2.4 Auf dem Gebiet der Steuern wird das allgemeine Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 BV) durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) konkretisiert. Danach sind Steuerpflichtige in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gleich zu besteuern (BGE 136 I 49 E. 5.2 S. 59 f. mit Hinweisen). Der Gesetzgeber hat aber im Abgaberecht innerhalb der Schranken der Verfassung weitgehende Gestaltungsfreiheit. Die Rechtsgleichheit ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht schon verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten, wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwirtschaftlichen System folgen (BGE 126 I 76 E. 2a S. 78 mit Hinweisen). Eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen ist aus praktischen Gründen nicht erreichbar. Deshalb ist eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig. Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (statt vieler BGE 131 I 291 E. 3.2.1 S. 306 f. mit Hinweisen).

2.5 Mit § 38 StG wurde die Vorgabe von Art. 11 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden umgesetzt (StHG; SR 642.14). Mit dieser Bestimmung soll der progressiven Ausgestaltung der Einkommenssteuer und der daraus folgenden steuerlichen Mehrbelastung bei Mittelzuflüssen für mehrere Jahre in einem einzigen Jahr Rechnung getragen werden. Es soll aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips ein Einkommenssteuertarif zur Anwendung gelangen, welcher der Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen entspricht, der regelmässig ein entsprechendes Einkommen erzielt (Reich, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Auf-

lage, Basel 2002, Art. 11 StHG N 34). Die Bestimmung dient der Durchsetzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (BGer 2C_158/2013 vom 26. August 2013 E. 4.4). Dieser Gesetzeszweck kann aufgrund der heutigen Ausgestaltung der Steuerbemessung im basel-städtischen Steuerrecht mit der vorinstanzlichen Auslegung und Anwendung von § 38 StG nicht mehr erreicht werden. Im heutigen Steuersystem des Kantons Basel-Stadt wird die progressive Ausgestaltung der Einkommenssteuern nicht mehr durch progressive Steuersätze, sondern durch die Steuerbefreiung des existenznotwendigen Einkommens sowie durch entsprechende Steuerabzüge in § 35 Abs. 1 lit. c bis e StG bewirkt (dazu Ratschlag des Regierungsrats Nr. 07.1357.01 vom 4. September 2007, S. 5 f. und 21 f.). Daraus folgt trotz der Anwendung eines «flat rate»-Steuertarifs (2 Tarifstufen) bis zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 200'000.– (Einzelpersonen) bzw. CHF 400'000.– (Ehepaare, Alleinerziehende) von (damals) einheitlich 23,5% gemäss § 36 Abs. 1 StG im Ergebnis eine progressive Gestaltung der Einkommenssteuer. Demgegenüber erfolgt die Progression in der direkten Bundessteuer über gestaffelte Tarife (nachstehende Angaben für die Steuerperiode 2010, Verheiraterntarif [vgl. Art. 214 Abs. 2 DBG in der per 1. Januar 2010 gültigen Fassung]):

Einkommen	CHF	0	bis	26'700	=	0%
	CHF	26'800	bis	47'800	=	1%
	CHF	47'900	bis	54'800	=	2%
	CHF	54'900	bis	70'800	=	3%
	CHF	70'900	bis	85'000	=	4%
	CHF	85'100	bis	97'300	=	5%
	CHF	97'400	bis	108'000	=	6%

und so weiter bis zum maximalen Steuersatz von 13% für Einkommen zwischen CHF 136'500 und 843'500, während darüber ein Satz von 11,5% zur Anwendung kommt.

Aufgrund dieser Ausgestaltung der Progression im Recht der direkten Bundessteuer kann mit der analogen Bestimmung in Art. 37 DBG für die Besteuerung von Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen im Grundsatz eine steuerliche Gleichbehandlung bei Nachzahlungen mit einer periodischen Besteuerung der nachgezählten Renten erreicht werden. Gerade auf diese, gewöhnlich auch in den Kantonen vorliegende Ausgangslage ist § 11 Abs. 2 StHG, der in § 38 StG umgesetzt wird, denn auch ausgerichtet. «Da die Einkommenssteuertarife mit ihrer progressiven Ausgestaltung nämlich auf regelmässig zufließende Einkünfte zugeschnitten sind (...), würde eine uneingeschränkte Besteuerung der Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen zu einer Verzerrung und damit zu einer Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen» (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 36 N 4). Diese Wirkung könnte im System der basel-städtischen Einkommensbesteuerung aber nur erzielt werden, wenn auch die (in der Vergangenheit nicht ausgeschöpften) Sozialabzüge (zumindest für die steuerliche Befreiung des Existenzminimums [§ 35 Abs. 1 lit. c–e StG]) berücksichtigt würden, wie dies die Rekurrenten verlangen. Ansonsten liefe die Be-

stimmung aufgrund der Flat Rate ins Leere. Soweit das basel-städtische Einkommenssteuerrecht oder dessen Anwendung dies nicht zulässt, weil es keine progressiv gestaffelte Steuersätze mehr kennt, bewirkt es in genereller Weise eine wesentlich stärkere Belastung von Rentennachzahlungen und führt so zu einer systematischen Benachteiligung der Empfänger von Rentennachzahlungen. Dies verletzt gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aber die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und ist daher verfassungswidrig.

2.6 Aus dieser spezifischen Rechtslage im kantonalen Recht folgt auch, dass die Ausgangslage im vorliegenden Verfahren nicht mit jener im VGE VD.2010.155 vom 26. Juli 2011 verglichen werden kann. In jenem auch von der Vorinstanz zitierten Fall ging es um die direkte Bundessteuer. In jenem Verfahren fokussierte sich die Kritik der damaligen Rekurrenten auch auf einen anderen Punkt. Gerügt wurde damals die Addition des aus der Kapitalabfindung resultierenden Rentenjahresbetriffnisses mit dem laufenden Einkommen im Jahr der Kapitalauszahlung (vgl. E. 2). Soweit das Verwaltungsgericht in diesem Zusammenhang auf die Unmöglichkeit einer absoluten Gleichbehandlung und die Zulässigkeit einer gewissen Schematisierung und Pauschalisierung verwies, bezog es sich primär auf den Umstand, dass diese Addition je nach dem Zeitpunkt von Kapitalauszahlungen und der darauf einsetzenden, periodischen Rentenleistungen zu sehr unterschiedlichen Resultaten führt. Die sich daraus ergebenden Unterschiede in der Besteuerung bewirkten gerade keine systematische Ungleichbehandlung, sondern sind vielmehr von den konkreten Umständen im Einzelfall abhängig. Soweit darüber hinaus (beispielhaft [«beispielsweise»]) und damit soweit ersichtlich als obiter dictum) auch darauf hingewiesen worden ist, dass auch «nur die Abzüge für die laufende Steuerperiode möglich» seien, «obwohl sich die Nachzahlung auf frühere Steuerperioden» beziehe, «in denen die Abzüge angesichts des damals fehlenden Einkommens nicht voll ausgenützt werden konnte», so wirkte sich dies bezüglich der kantonalen Einkommenssteuer nach dem oben ausgeführten eben gerade nicht in gleicher Weise wie bei der direkten Bundessteuer aus.

2.7 Der Notwendigkeit der Berücksichtigung der nicht ausgeschöpften Sozialabzüge gemäss § 35 Abs. 1 lit. c bis e StG während des Zeitraums, für welchen die Rentennachzahlung erfolgt, kann auch das Periodizitätsprinzip nicht entgegen gehalten werden. § 38 StG erfasst gerade aperiodische Leistungen, die zur Vermeidung unzulässiger Progressionseffekte periodengerecht zugeordnet werden sollen (vgl. Baumgartner, a.a.O., Art. 37 DBG N 4 ff.). Daraus folgt, dass zumindest die Abzüge von § 35 Abs. 1 lit. c bis e StG, auf denen die Progression im baselstädtischen Recht gerade beruht, ebenfalls berücksichtigt werden müssen.

2.8 Im Ergebnis muss deshalb entweder § 38 StG verfassungskonform ausgelegt oder sonst die sich aus dieser Bestimmung ergebende Rechtslage im kantonalen Einkommenssteuerrecht verfassungsgemäss korrigiert werden. Eine verfassungskonforme Auslegung von § 38 StG könnte darin liegen, dass unter den Begriff der

«Berücksichtigung (...) der zulässigen Abzüge» die Summe der Abzüge für die Dauer der Rentennachzahlung verstanden wird, soweit sie in diesem Zeitraum nicht steuerwirksam ausgeschöpft worden sind. Dies müsste zumindest für die Abzüge nach § 35 Abs. 1 lit. c bis e StG gelten. Wollte man dem nicht folgen, etwa um keine Auslegungsdifferenz zu der über Art. 11 Abs. 2 StHG parallelen Bestimmung in Art. 37 DBG für das Bundesrecht zu schaffen, so müssen in verfassungskonformer Ergänzung von § 38 StG gestützt auf Art. 127 Abs. 2 BV alle im Zeitraum der Rentennachzahlung nicht ausgeschöpften und für die Progressionsgestaltung im kantonalen Recht massgebenden Sozialabzüge und insbesondere jene von § 35 Abs. 1 lit. c bis e StG berücksichtigt werden. In diesem Sinne ist der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zur neuen Veranlagung der Steuer im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Damit wird der Gestaltungsspielraum gewahrt, welchen zunächst im vorliegenden Einzelfall von der Steuerverwaltung resp. Exekutive und hernach vom Gesetzgeber zur Herstellung einer verfassungskonformen Besteuerung von Rentennachzahlungen auszufüllen sein wird.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird gutgeheissen und der Fall zur neuen Veranlagung der kantonalen Steuern pro 2010 im Sinne der Erwägungen an die Kantonale Steuerverwaltung zurückgewiesen.