

## Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen

### Rentennachzahlungen

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt Nr. VD.2010.155 vom 26. Juli 2011

*Eine Rentennachzahlung der Invalidenversicherung, die für eine bestimmte Anzahl Jahre ausgerichtet wird, ist zu einem entsprechend periodisierten Satz, d.h. zur «Rente», die sich aus der Teilung der Zahlung durch die Anzahl Jahre ergibt, zu besteuern. Wurde die Kapitalzahlung für eine bestimmte Anzahl Monate ausbezahlt, ist ebenfalls die jährliche Leistung zu ermitteln. Es spielt dabei keine Rolle, in welchem Zeitpunkt innerhalb der Steuerperiode die Kapitalleistung zugeflossen ist. Ein solch schematisches Vorgehen ist im Steuerrecht als Massenfallrecht unausweichlich und zulässig, selbst wenn unter Umständen die Härte der mit der Nachzahlung verbundenen Auswirkungen nicht vollkommen beseitigt werden kann, bspw. wenn die Nachzahlung in eine Steuerperiode fällt, in der daneben ein hohes, ein geringes oder gar kein Einkommen anfällt, oder die Nachzahlung sich auf frühere Steuerjahre bezieht, in denen die Abzüge mangels genügenden Einkommens nicht oder nicht voll ausgeschöpft werden konnten.*

#### Sachverhalt:

Die Ehegatten X. haben im Jahr 2006 IV-Rentennachzahlungen für die Zeit vom 1. Oktober 2003 bis 30. Juni 2006 in Höhe von CHF 123'724.80 sowie BVG-Rentennachzahlungen für den Zeitraum vom 2. Oktober 2004 bis 30. September 2006 in Höhe von CHF 49'377.55 erhalten. Die ab 1. Juli 2006 laufende IV-Rente betrug monatlich CHF 5'393.–, die ab 1. Oktober 2006 laufende BVG-Rente monatlich CHF 2'060.25.

Die Steuerverwaltung hat mit Veranlagungsverfügung vom 21. Februar 2008 betreffend die direkte Bundessteuer bei der Berechnung des satzbestimmenden Einkommens die auf ein Jahresbetreffnis umgerechneten Rentennachzahlungen berücksichtigt (CHF 123'724.80 : 33 x 12 Monate = CHF 44'990.– jährliche Leistung der IV und CHF 49'377.55 : 24 x 12 Monate = CHF 24'688.– jährliche BVG-Leistung). Dazu hat sie die laufenden monatlichen Rentenzahlungen (6 x CHF 5'393.– = CHF 32'358.– IV-Rente und 3 x CHF 2'060.25 = CHF 6'180.75 BVG-Rente) addiert, woraus sich unter Ziffer 299 des Veranlagungsprotokolls ein Zwischentotal von CHF 108'216.– ergibt.

Die Steuerverwaltung hat die von den Ehegatten X. gegen die Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache am 3. Juli 2008 abgewiesen. Die gegen diesen Einspracheentscheid bei der Steuerrekurskommission erhobene Beschwerde der bei-

den Ehegatten hat diese mit Entscheid vom 19. März 2009 ebenfalls abgewiesen. Gegen diesen Entscheid richtet sich die Beschwerde der Ehegatten X., mit der sie die Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 21. Februar 2008, des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung vom 3. Juli 2008 sowie des Entscheids der Steuerrekurskommission vom 19. März 2009 verlangen. Zudem sei die Steuerverwaltung anzuweisen, die direkte Bundessteuer pro 2006 neu zu veranlagern, wobei der satzbestimmende Betrag für eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistung unter Abzug der laufenden Rentenzahlungen festzusetzen sei; unter o/e Kostenfolge. Die Steuerrekurskommission beantragt die Abweisung des Rekurses unter o/e Kostenfolge. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

### *Erwägungen:*

2. Die Beschwerdeführer rügen die Verletzung der Rechtsgleichheit nach Art. 8 BV und des Willkürverbots gemäss Art. 9 BV durch eine falsche Berechnung des satzbestimmenden Jahreseinkommens, mithin die falsche Anwendung von Art. 37 DBG. Nach dieser Bestimmung wird die Einkommenssteuer, sofern zu den Einkünften 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. Die Beschwerdeführer machen unter Berufung auf die Lehre geltend, dass Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen zu demjenigen Steuersatz zu besteuern seien, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen eine jährliche Leistung ausgerichtet würde. Dabei soll ermöglicht werden, die Kapitalabfindungen derjenigen Progression zu unterstellen, die zur Anwendung käme, wenn anstelle der Kapitalabfindung eine jährliche Rente ausgerichtet würde. Diesem Ziel widerspreche es klar, wenn in die Berechnung zusätzlich zu einem solchen Jahresbetreffnis die im Steuerjahr sonst noch ausbezahlten Renten als übrige Einkünfte addiert würden. Unter Berufung auf die Botschaft zum DBG (BBl. 1983 II 1ff. [177]) machen die Beschwerdeführer geltend, die Bestimmung stelle sicher, dass die Steuerbelastung für die Kapitalabfindungen nicht grösser werde, als sie es bei wiederkehrenden Leistungen wäre. Entgegen diesen Grundsätzen werde vorliegend durch das Addieren einer vollen Jahresrente und der konkret noch laufenden Monatsrenten eine doppelte Berücksichtigung ein- und derselben Rente bewirkt. Es handle sich um zur Kapitalabfindung gleichartige Leistungen, die systematisch zu Unrecht addiert würden. Dies widerspreche der ratio legis von Art. 37 DBG und führe zu steuerrechtlicher Ungleichbehandlung, da der Zeitpunkt der Kapitalnachzahlung dem Zufall unterliege.

3.1 Das Bundesgericht hat die von den Rekurrenten aufgeworfene Problematik in einem praktisch identischen Fall erkannt und genau derjenigen Lösung zugeführt, auf die sich die Vorinstanzen stützen: Gemäss BGer. 2A.118/2006 vom 4. Juli 2006 E.2.2 ist eine Rentennachzahlung, die für eine bestimmte Anzahl Jahre ausgerichtet wird, zu einem entsprechend periodisierten Satz, d.h. zur «Rente», die sich aus der Teilung der Zahlung durch die Anzahl Jahre ergibt, zu besteuern. Wurde die Kapitalzahlung für eine bestimmte Anzahl Monate ausbezahlt, ist ebenfalls die jährliche Leistung zu ermitteln. Dabei spielt keine Rolle, in welchem Zeitpunkt innerhalb der Steuerperiode die Kapitaleistung zugeflossen ist. Ein solch schematisches Vorgehen ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung im Steuerrecht als Massenfallrecht unausweichlich und zulässig. In Anwendung dieser Grundsätze hat das Bundesgericht in E. 2.3 des genannten Entscheides das satzbestimmende Einkommen unter Mitberücksichtigung des übrigen Einkommens ermittelt.

3.2 Vorliegend sind die Vorinstanzen genau so vorgegangen wie das Bundesgericht. Nachdem dieses die dargestellte Rechtsprechung in BGer. 2C\_640/2010 vom 11. Dezember 2010 nicht in Frage gestellt hat, erweist sich das Vorgehen der Vorinstanzen als korrekt. Für den Standpunkt der Rekurrenten bleibt vorliegend somit kein Raum, sodass die Beschwerde abzuweisen ist. Die Rekurrenten haben die von ihnen monierte Ungleichbehandlung hinzunehmen. Somit ergibt sich, dass Art. 37 DBG lediglich die Härte mildert, die entstehen würde, wenn die Nachzahlung auch für den Steuersatz voll angerechnet würde; vollkommen beseitigt wird diese Härte aber nicht.

3.3 Bezüglich der Rechtsgleichheit im Steuerrecht verweist das Bundesgericht im erstgenannten Entscheid auf BGE 131 I 291 S. 306. Dort führt es aus: «Der Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) wird im Steuerrecht konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). [...] Eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen ist aus praktischen Gründen nicht erreichbar. Deshalb ist eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts unausweichlich und 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.»

Diese Grundsätze sind vorliegend dahingehend zu konkretisieren, dass auch bei Rentennachzahlungen nicht voraussehbare Umstände mitspielen. Die finanzielle Situation des steuerpflichtigen Haushalts kann sich im Zeitpunkt der Nachzahlung unterschiedlich präsentieren. Die Nachzahlung kann in eine Steuerperiode fallen, in der daneben ein hohes, ein geringes oder gar kein Einkommen anfällt. Auch die Nachzahlung selbst kann unterschiedlich ausfallen, je nachdem, ob im Falle mehrerer leistungspflichtiger Versicherungen diese die Leistungen in derselben Steuerperiode ausrichten oder nicht. Wenn zudem die Renten erhöht oder herabgesetzt wurden, kann sich die monatliche Leistung des Nachzahlungsbetrags von der aktuellen

Rente unterscheiden und den Steuersatz ebenfalls beeinflussen. Auch sind beispielsweise nur die Abzüge für die laufende Steuerperiode möglich, obwohl sich die Nachzahlung auf frühere Steuerperioden bezieht, in denen die Abzüge angesichts des damals fehlenden Einkommens nicht voll ausgenützt werden konnten. Es ist kaum möglich, sämtlichen Varianten Rechnung zu tragen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.