

# **ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.237 vom 19. November 2009**

ZH Steuerrekursgericht, 2009-11-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_ST.2009.237](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2009.237)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.237 du 19 novembre 2009

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2009.237 del 19 novembre 2009

## **Regeste**

Rentenbesteuerung. Die privilegierte Besteuerung einer Rente zu 80% setzt den Nachweis einer 20%-igen Eigenfinanzierung voraus. Die Pflichtigen haben diesen Nachweis nicht erbracht. Ihr Einwand, die Steuerbehörden hätten diesen Beweisnotstand durch ihr langes Zuwarten verursacht, hilft ihnen nicht weiter, da sie die behaupteten Beweisschwierigkeiten nicht nachgewiesen haben. Zudem bestehen Anhaltspunkte dafür, dass die Rente aus einer Arbeitstätigkeit in Deutschland stammt; auf solche Renten kommen Art. 204 Abs. 1 DBG bzw. § 270 Abs. 1 StG ohnehin nicht zur Anwendung.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

A,

### **E. 2**

a) Laut Art. 22 Abs. 1 DBG bzw. § 22 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einchluss von Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Bei- 1 ST.2009.237 1 DB.2009.117

- 5 - trägen steuerbar. Vom Grundsatz der vollständigen Besteuerung statuieren Art. 204 Abs. 1 DBG und § 270 Abs. 1 StG indessen Ausnahmen in Bezug auf ältere Vorsorgeverhältnisse: Bei der direkten Bundessteuer sind gemäss Art. 204 Abs. 1 DBG Renten und Kapitalabfindungen aus beruflicher Vorsorge, die vor dem 1. Januar 2002 zu laufen beginnen oder fällig werden und auf einem Vorsorgeverhältnis beruhen, das am 31. Dezember 1986 bereits bestand, wie folgt steuerbar: a. zu drei Fünfteln, wenn die Leistungen (wie Einlagen, Beiträge, Prämienzahlungen), auf denen der Anspruch des Steuerpflichtigen beruht, ausschliesslich vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind; b. zu vier Fünfteln, wenn die Leistungen, auf denen der Anspruch des Steuerpflichtigen beruht, nur zum Teil, mindestens aber zu 20 Prozent vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind; c. zum vollen Betrag in den übrigen Fällen. Laut § 270 Abs. 1 StG werden bei den Staats- und Gemeindesteuern Renten und Kapitalzahlungen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, die vor dem 1. Januar 2002 zu laufen beginnen oder fällig werden und auf einem Vorsorgeverhältnis beruhen, das am 31. Dezember 1985 bereits bestanden hat, zu vier Fünfteln ihres Betrags besteuert, wenn sie teilweise, mindestens aber zu 20% aus eigenen Mitteln erworben worden sind. Diese Ausnahmebestimmungen sind historisch begründet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 204 N 2 ff. DBG bzw. dies. § 20 N 3 ff. StG). Im Hinblick auf das Inkrafttreten der wesentlichen steuerlichen Bestimmungen des

Bundesgesetzes über die berufliche Vorsorge (BVG) am 1. Januar 1987 wechselten sowohl der Bund als auch der Kanton Zürich von ihrem bisherigen System der Besteuerung der beruflichen Vorsorge (beschränkte Abzugsfähigkeit der Beiträge - beschränkte Besteuerung der Leistungen) zum so genannten Waadtländer Modell (vollumfänglicher Abzug der Beiträge - vollumfängliche Besteuerung der Leistungen). Art. 204 Abs. 1 DBG bzw. § 270 Abs. 1 StG bieten eine schematische Lösung, die den Übergang zum Waadtländer Modell ermöglicht und somit nur für die Übergangsgeneration gilt. Sie schaffen den Ausgleich dafür, dass die Vorsorgenehmer ihre Beiträge an Vorsorgeeinrichtungen bis zum Steuerjahr 1986 nur in beschränktem Umfang abziehen konnten (im Rahmen des 1 ST.2009.237 1 DB.2009.117

- 6 - allgemeinen Versicherungsabzugs). Deshalb wird die Anwendung dieser Vorschrift auf jene Vorsorgeverhältnisse beschränkt, die am 31. Dezember 1985 bzw. 1986 bereits bestanden haben. Renten und Kapitalzahlungen, welche zu einem kleineren Teil eigenfinanziert oder ganz vom Arbeitgeber aufgebracht worden sind, werden aber auch bei diesen vorbestandenen Vorsorgeverhältnissen zu 100% besteuert. b) Nach Art. 123 DBG bzw. § 132 StG haben die Steuerbehörden zusammen mit den Steuerpflichtigen die massgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei gilt als allgemeine Regel der Beweislastverteilung, dass die Steuerbehörde die steuerbegründenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen diejenigen Umstände, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (RB 1980 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 78 DBG bzw. dies., § 132 N 90 StG, je mit Verweisungen). Dreht sich der Streit um steuermindernde Tatsachen, so hat der Steuerpflichtige im Rechtsmittelverfahren vor- ab die massgeblichen Tatsachen mittels einer substantiierten Sachdarstellung in der Weise darzutun, dass bereits gestützt darauf – aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Beurteilung eines steuermindernden Umstands möglich ist. Für die von ihm verfochtene, hinreichend substantiierte Sachdarstellung hat der Steuerpflichtige sodann von sich aus beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (vgl. RB 1975 Nr. 55). Fehlt es an einer genügenden Substanziierung, welche im Beweisverfahren nicht nachgeholt werden kann (RB 1973 Nr. 35, 1980 Nr. 69), so hat die Rekurskommission von sich aus keine Untersuchung zu führen, um sich die erforderlichen Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64). Auch muss eine Beweisabnahme unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der fraglichen Aufwendungen zu Ungunsten des hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen als gescheitert zu betrachten ist. c) Bei den Voraussetzungen, welche eine reduzierte Besteuerung der Rente erlauben, handelt es sich um steuermindernde Umstände, welche demnach von den Pflichtigen nachzuweisen sind. Dieser Nachweis ist vorliegend nicht erbracht worden. Die Bestätigung der C reicht hierzu nicht aus. Daraus geht nämlich nicht eindeutig hervor, wie die Finanzierung der Rente erfolgt ist. Aus der Formulierung "...dass das Basisgehalt (...) insgesamt höher gewesen wäre, (was durchaus einen Betrag von 20% ausmacht) wären diese Rückstellungen nicht erfolgt" ist vielmehr gerade auf das Gegenteil zu schliessen, nämlich dass die Rente vollständig von der Arbeitgeberin finanziert worden ist. Die hypothetische Annahme, dass ohne diese Leistungen der Arbeit-

- 7 - geberin das Basisgehalt höher gewesen wäre, stellt keine Finanzierung durch den Pflichtigen dar, zumal sich diese Behauptung bei schlechterdings jeder Finanzierung durch den Arbeitgeber aufstellen lässt. Hinzu kommt, dass wesentliche Anhaltspunkte dafür

bestehen, dass die streitige Rente während der Erwerbstätigkeit in Deutschland erworben wurde und auch von dort ausgerichtet wird. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass die C, deren oberster Chef der Pflichtige war, ihren Sitz zuerst in F hatte und sich seit einigen Jahren in G befindet, es sich gemäss einer weiteren Bestätigung um "Betriebsrentenbezüge in der Höhe von 667.406,13 Euro brutto" handelt, und die Pflichtigen erst 2001 aus Deutschland zugezogen sind. Zum andern bezeichnet die Bestätigung das angehäuften Vorsorgekapital als "Pensionsrückstellung", was auf § 6a des Einkommenssteuergesetzes der Bundesrepublik Deutschland hindeutet, welcher dieselbe Überschrift trägt. Damit liegen gewichtige Anhaltspunkte dafür vor, dass sich sein früherer Arbeitsort in Deutschland befunden und das Arbeitsverhältnis deutschem Recht unterstanden hat. Es ist aber nicht einzusehen, weshalb Art. 204 DBG bzw. § 270 StG auch auf in Deutschland erworbene und von dort fliessende Renten angewendet werden soll. Diese Regelung ist vielmehr spezifisch auf die Änderung des Besteuerungssystems aufgrund der BVG-Revision ausgerichtet. Demnach bezieht sie sich – entsprechend dem Wortlaut der Bestimmungen – auch nur auf Einkünfte aus der beruflichen Vorsorge nach BVG. Eine durch Erwerbstätigkeit im Ausland nach den Bestimmungen des betreffenden Landes erworbene Rente wird von der Übergangsproblematik im Zusammenhang mit dem Wechsel zum Waadtländer Modell nicht berührt, weshalb eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs dieser Bestimmung auf solche Renten abzulehnen ist. d) Die Pflichtigen werfen der Vorinstanz weiter vor, sie habe es durch ihre erst im Rahmen der Einschätzung 2006 vorgenommene Untersuchung den Pflichtigen verunmöglicht, sich die notwendigen Beweise zu beschaffen, weil sie auf der Besteuerung zu 80% hätten vertrauen dürfen. Beweismittel unterliegen der freien Beweiswürdigung durch die Steuerbehörden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 71 DBG; dies., § 132 N 84 StG). Die Anforderungen an den zu leistenden Beweis sind von Fall zu Fall höher oder niedriger; eine allgemein gültige Regel über das Beweismass lässt sich nicht aufstellen. Grundsätzlich spricht deshalb nichts dagegen, den Umstand angemessen zu berücksichtigen. 1 ST.2009.237 1 DB.2009.117

- 8 - gen, dass ein Steuerpflichtiger den ihm obliegenden Nachweis deshalb nur unzureichend erbringen kann, weil die Steuerbehörde mit der Einforderung von gen. Unterlagen so lange zugewartet hat. In einem solchen Fall kann es gerechtfertigt sein, das verlangte Beweismass angemessen zu reduzieren (Daniel Schär, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, 1998, S. 13). Die Frage stellt sich im vorliegenden Fall indessen gar nicht, weil die Erfolglosigkeit der Bemühungen des Pflichtigen, von seiner früheren Arbeitgeberin sachdienliche Unterlagen zu beschaffen, in keiner Weise dargetan, geschweige denn nachgewiesen ist. Aus der genannten Bescheinigung geht vielmehr hervor, dass die bestätigende Person offenkundig Zugriff auf Dokumente hatte, welche über die damalige Zusammensetzung der Entlohnung des Pflichtigen Auskunft geben. Weshalb er unter diesen Umständen nicht darauf gedrängt hat, ihm diese Unterlagen zuzusenden, um sie den Steuerbehörden einzureichen, ist nicht erkennbar. Jedenfalls liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass ihm die Aushändigung verweigert worden wäre. Unter diesen Umständen verbietet sich aber von vornherein die Annahme eines Beweisnotstands des Pflichtigen.

### **E. 3**

Gestützt auf diese Erwägungen sind der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Ausgang sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1

DBG; § 151 Abs. 1 StG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.