

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00068 vom 9. Oktober 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-10-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00068

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00068 du 9 octobre 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00068 del 9 ottobre 2023

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2021 | Steuerliche Behandlung kapitalisierter Nachverzinsungen auf das Altersguthaben. [Der frühpensionierte Pflichtige erhielt nachträglich eine als "Sondereinmalzahlung" bzw. "Nachverzinsung" bezeichnete Kapitalzahlung von seiner Pensionskasse.] Verfahrensvereinigung und Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Differenzierung zwischen der ordentlichen Besteuerung periodischer Rentenleistungen, der Besteuerung von Kapitalabfindungen für (kapitalisierte) wiederkehrende Leistungen zum Rentensatz und der gesonderten Besteuerung zum privilegierten Vorsorgetarif sowie steuerliche Behandlung von nachträglichen Verzinsungen (E. 2.1). Die rückwirkend beschlossene Zusatzverzinsung der Altersguthaben stellt nach Aktenlage und Darstellung des Pflichtigen keine Kapitalleistung aus Vorsorge mit gesonderter Besteuerung zum Vorsorgetarif dar, nachdem sich der Pflichtige bei seiner Frühpensionierung unbestrittenermassen für eine Rente und nicht für eine Kapitalabfindung entschieden hat und die nachträglichen Zinsgutschriften mit der Äufnung des Altersguthabens und nicht mit der Verzinsung von bereits fliessenden Vorsorgeleistungen in Zusammenhang stehen (E. 2.2.3). Anwendbarkeit des Rententarifs: Für die Satzbestimmung wäre bei Anwendbarkeit des Rentensatzes grundsätzlich auf die durchschnittliche Lebenserwartung des Pflichtigen ab Entstehung des Rentenanspruchs abzustellen und die Sondereinmalzahlung nur anteilig im Verhältnis zu dessen verbleibenden Lebenserwartung zum übrigen Einkommen hinzuzurechnen. Jedoch kommt die Anwendung des Rentensatzes nicht infrage, wenn die Nachverzinsung Perioden nach der (Früh-)Pensionierung bzw. dem Eintritt des Vorsorgefalls betreffen (E. 2.3 f.). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 3). Rechtsmittelbelehrung (E. 4) Rückweisung zur weiteren Sachverhaltsabklärung bzw. Neuberechnung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2023.00068 SB.2023.00069 Urteil des Einzelrichters vom 9. Oktober 2023
Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdeführer, gegen A, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2021 sowie Direkte Bundessteuer 2021, hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: der Pflichtige) liess sich per 1. Januar 2019 (Beginn der Rentenberechtigung) frühpensionieren. In der Steuerperiode 2021 deklarierte er ein steuerbares Einkommen von Fr. ... (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern), darunter eine "Sondereinmalzahlung" bzw. "Nachverzinsung" der Pensionskasse B in Höhe von Fr.

Obwohl der Pflichtige nachträglich beantragte, die letztgenannte Sondereinmalzahlung nicht als Renteneinkommen, sondern als Kapitalleistung aus Vorsorge zu besteuern, wurde er gemäss seiner ursprünglichen Steuerdeklaration eingeschätzt und hierzu am 29. August 2022 die Schlussrechnung versandt. Mit Einsprache vom 5. September 2022 hielt der Pflichtige daran fest, dass die Sondereinmalzahlung seiner Pensionskasse als Kapitalleistung aus Vorsorge gesondert zu besteuern und sein steuerbares Einkommen entsprechend auf Fr. ... (direkte Bundessteuer 2021) bzw. Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2021) zu reduzieren sei. Das kantonale Steueramt hielt in der Folge an ihrer Rechtsauffassung fest und wies die Einsprache am 19. Januar 2023 ab. II. Die hiergegen in separaten Eingaben erhobenen Rechtsmittel hiess das Steuerrekursgericht am 26. Mai 2023 teilweise gut. Der Pflichtige wurde unter Nichtberücksichtigung der erwähnten Sondereinmalzahlung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (direkte Bundessteuer 2021) bzw. Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2021) veranlagt bzw. eingeschätzt, wobei das Steuerrekursgericht bis auf die Abrundung der Frankenbeträge der Steuerfaktoren vollumfänglich den Anträgen des Pflichtigen folgte. III. Mit Beschwerde vom 21. Juli 2023 beantragte das kantonale Steueramt, es sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 19. Januar 2023 zu bestätigen. Mit Beschwerdeantwort vom 7. August 2023 beantragte der Pflichtige die Abweisung der Beschwerde des kantonalen Steueramts. Dieses nahm mit Replik vom 18. August 2023 zu den Ausführungen des Pflichtigen Stellung, worauf der Pflichtige wiederum mit Duplik vom 24. August 2023 replizierte. Das Steuerrekursgericht verzichtete auf eine Vernehmlassung. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden SB.2023.00068 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2021 und SB.2023.00069 betreffend die direkte Bundessteuer 2021 betreffen denselben Pflichtigen, dieselbe Steuerperiode sowie eine analoge Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 25. Juli 2023 – wie schon vor Vorinstanz – vereinigt wurden. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (vgl. auch RB 1999 Nr. 147). Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140–144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5).

E. 2.1.1

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 16 Abs. 1 StG; Art. 16 Abs. 1 DBG), insbesondere auch Leistungen aus der beruflichen Vorsorge (§ 22 Abs. 1 StG; Art. 22 Abs. 1 DBG). Die weitere Besteuerung hängt sodann davon ab, ob die Leistungen aus der beruflichen Vorsorge als Rente oder als einmalige Kapitalleistung ausbezahlt werden: - Bei Kapitalleistungen anstelle von Rentenzahlungen werden die aperiodischen Zuflüsse in Form von Einmalzahlungen gesondert von den übrigen Einkünften mit einer Jahressteuer zum privilegierten Vorsorgetarif von § 37 StG bzw. Art. 38 DBG erfasst. - Bei Auszahlung in Rentenform erfolgt die Besteuerung

zusammen mit dem übrigen ordentlichen Einkommen und grundsätzlich zu den Tarifen von § 35 StG oder Art. 36 DBG. - Kapitalabfindungen für wiederkehrende (Renten-)Leistungen werden aber unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zu dem Steuersatz berechnet, der sich bei jährlichen Leistungen anstelle der einmaligen Leistung ergäbe (sogenannter Rentensatz, § 36 StG und Art. 37 DBG). Es sind damit drei Konstellationen zu unterscheiden: - Die ordentliche Besteuerung periodisch ausbezahlter Rentenleistungen mit dem übrigen Einkommen zum ordentlichen Einkommenssteuertarif von § 35 StG bzw. Art. 36 DBG. - Die Besteuerung von Kapitalabfindungen für (kapitalisierte) wiederkehrende Leistungen mit dem übrigen Einkommen, aber zum privilegierten Rentensatz von § 36 StG bzw. Art. 37 DBG. - Die vom übrigen Einkommen gesonderte Besteuerung mit einer Jahressteuer zum privilegierten Vorsorgetarif von § 37 StG bzw. Art. 38 DBG.

E. 2.1.2

Sowohl die Kapitalleistungen aus Vorsorge von § 37 StG bzw. Art. 38 DBG als auch die Kapitalabfindungen nach § 36 StG bzw. Art. 37 DBG betreffen Auszahlungen für kapitalisierte Leistungen. Während aber im erstgenannten Fall das bis zum Vorsorgefall geäußerte Vorsorgekapital kapitalisiert wird, wird in der zweitgenannten Konstellation die periodische (Vorsorge-)Leistung kapitalisiert und aperiodisch abgegolten (vgl. Ivo P. Baumgartner in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 37 DBG N. 10b). Werden mit Kapitalzahlungen nur bereits aufgelaufene, periodische Ansprüche getilgt, fällt eine gesonderte Besteuerung zum Vorsorgetarif nach § 37 StG bzw. Art. 38 DBG ausser Betracht und ist stattdessen eine Besteuerung mit dem übrigen Einkommen zum Rentensatz von § 36 StG bzw. Art. 37 DBG zu prüfen (vgl. Baumgartner in: Zweifel/Beusch, Art. 37 DBG N. 12a; Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 36 StG N. 14).

E. 2.1.3

Bei der (nachträglichen) Verzinsung ist demnach zwischen der Verzinsung der Altersgutschriften gemäss Art. 11 Abs. 2 und Art. 16 der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 18. April 1984 (BVV 2) einerseits und der Verzinsung der Renten- und Kapitalleistungen nach Eintritt des Vorsorgefalls zu differenzieren: - Die Zinsen auf den Altersgutschriften bilden gemäss Art. 16 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) Bestandteil des Altersguthabens und teilen steuerlich dessen Schicksal. Wird das Altersguthaben samt darin enthaltenen Zinsen nach Eintritt des Vorsorgefalls in eine Rente umgewandelt, ist letztere zusammen mit dem ordentlichen Einkommen zum normalen Einkommenssteuertarif von § 35 StG bzw. Art. 36 DBG zu versteuern. Nachträgliche bzw. rückwirkende Zinszahlungen auf das Altersguthaben werden nach Eintritt des Vorsorgefalls ebenfalls zusammen mit dem übrigen Einkommen erfasst, sind aber allenfalls als Kapitalabfindung zum privilegierten Rentensatz von § 36 StG bzw. Art. 37 DBG zu besteuern (siehe E. 2.3 untenstehend). Bei Kapitalbezug des Altersguthabens erfolgt hingegen eine gesonderte Besteuerung zum Vorsorgetarif im Sinn von § 37 bzw. Art. 38 DBG, wobei bei einer nachträglichen Besserverzinsung des Altersguthabens nach Eintritt des Vorsorgefalls ebenfalls gesondert zum privilegierten Vorsorgetarif zu besteuern ist. - Hiervon zu unterscheiden ist die Verzinsung der laufenden Rente oder einer bereits fälligen Kapitalleistung nach Eintritt des Vorsorgefalls, namentlich bei verspäteter Auszahlung: Diesfalls geht es nicht mehr um die Verzinsung des

Altersguthabens, sondern um die Verzinsung der bereits fälligen Kapital- oder Rentenleistung, also um die Verzinsung der Vorsorgeleistung und nicht des Vorsorgekapitals. Solche Zinszahlungen sind unabhängig von einer allfälligen Kapitalisierung stets als gewöhnlicher Zinsertrag zum üblichen Einkommenssteuertarif zu erfassen und nicht privilegiert (StRK ZH, 7. September 1999, StE 2008 B 26.11 Nr. 1).

E. 2.2.1

Das Rentensystem der Pensionskasse B basiert für Mitarbeitende mit leistungsabhängiger Entlohnung auf zwei Plänen, dem Pensionsplan und dem Kapitalplan (vgl. dazu Art. 6 des Reglements 2022 der Pensionskasse der Pensionskasse B [nachfolgend: Pensionskassenreglement] und die Ausführungen des Pflichtigen in der Beschwerdeantwort vom 7. August 2023). Soweit sich der Versicherte nicht für die Ausrichtung einer Kapitalabfindung entscheidet (Art. 24 Ziff. 6 des Pensionskassenreglements), wird im Rahmen des Pensionsplans eine lebenslängliche Rente entrichtet, welche sich aus dem vorhandenen Altersguthaben und dem alters- und rüchtrittsaltersabhängigen Umwandlungssatz errechnet (Art. 24 Ziff. 1 des Pensionskassenreglements). Das Altersguthaben im Pensionsplan setzt sich unter anderem aus den eingebrachten Eintrittsleistungen und Einkäufen, Altersgutschriften und durch den Stiftungsrat beschlossenen Zuwendungen zusammen. Die Altersgutschriften werden ab dem 1. Januar, der ihrer Fälligkeit folgt, verzinst (Art. 19 des Pensionskassenreglements). Der definitive Zinssatz wird dabei nachträglich durch den Stiftungsrat der Pensionskasse festgelegt, wobei die vorhandenen technischen Rückstellungen und Schwankungsreserven sowie die während des Geschäftsjahres erzielte Performance berücksichtigt und allenfalls Ausgleichszahlungen geleistet werden. Für Versicherte, die im laufenden Geschäftsjahr pensioniert wurden, erfolgt die Gutschrift der Zinsdifferenz pro rata als Kapitalzahlung (Art. 20 des Pensionskassenreglements). Weiter ist für aktive und invalide Versicherte unter bestimmten Voraussetzungen eine Ausgleichsverzinsung zur Abfederung von Umwandlungssatzsenkungen vorgesehen (Art. 65 des Pensionskassenreglements). Eine Ausgleichsverzinsung im Freizügigkeitsfall und für bereits (Früh-)Pensionierte ist im aktuellen Pensionskassenreglement grundsätzlich nicht vorgesehen (vgl. aber auch Art. 26 des Pensionskassenreglements in Bezug auf eine vorzeitige Pensionierung auf Verlangen des angeschlossenen Unternehmens).

E. 2.2.2

Der Pflichtige liess sich Ende 2018 frühpensionieren und bezieht seit dem 1. Januar 2019 eine Altersrente gemäss Pensionsplan der Pensionskasse B. Weiter wurde ihm aus dem Kapitalplan der Pensionskasse B mit Anspruchsdatum 31. Dezember 2018 eine Kapitaleistung aus Vorsorge in Höhe von Fr. ... ausbezahlt, welche mit Einschätzungsentscheid des kantonalen Steueramts vom 17. Juni 2019 zum Vorsorgetarif gesondert vom übrigen Einkommen besteuert wurde und nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet. Die Pensionskasse der Pensionskasse B erzielte eine gute Performance und beschloss deshalb, die Mindestverzinsung der Altersguthaben 2017-2019 nachträglich auszugleichen und im Jahr 2020 die volle Verzinsung gemäss ihrem Reglement vorzunehmen, wobei bei Aktiv-Versicherten eine entsprechende Gutschrift auf dem individuellen Altersguthaben und bei den in den Jahren 2017-2019 pensionierten Rentnern eine Einmalauszahlung erfolgte. Der seit dem 1. Januar 2019 frühpensionierte Pflichtige profitierte offenbar von dieser Regelung und erhielt per 24. März 2021 eine entsprechende Sondereinmalzahlung. Es ist strittig, ob die an den Pflichtigen getätigte

Einmalauszahlung vom 24. März 2021 a) als Kapitalleistung aus Vorsorge gesondert zum privilegierten Vorsorgetarif oder b) als zusätzliches Renteneinkommen zusammen mit dem übrigen Einkommen zum privilegierten Rentensatz zu besteuern ist oder c) im Sinn der steueramtlichen Anträge der ordentlichen Einkommenssteuer unterliegt.

E. 2.2.3

Entgegen der Ansicht des Pflichtigen und des Steuerrekursgerichts stellt die vom Stiftungsrat der Pensionskasse rückwirkend beschlossene Zusatzverzinsung der Altersguthaben der Versicherten nach Aktenlage und Darstellung des Pflichtigen keine Kapitalleistung aus Vorsorge mit gesonderten Besteuerung zum Vorsorgetarif nach § 37 StG bzw. Art. 38 DBG dar: Der Pflichtige hat mit Stellungnahme vom 24. August 2023 ausdrücklich bestätigt, dass die strittige Sondereinmalzahlung nicht den Kapitalplan, sondern den Pensionsplan der Pensionskasse der Pensionskasse B betrifft, wo der Pflichtige sich bei seiner Frühpensionierung unbestrittenermassen für die Auszahlung einer Rente und nicht für eine Kapitalabfindung entschieden hatte. Die erst nach Eintritt des Vorsorgefalls (rückwirkend) beschlossene Zinsgutschriften stehen nach derzeitiger Aktenlage – und auch nach vorinstanzlicher Auffassung – in Zusammenhang mit der Äufnung des Altersguthabens und nicht in Zusammenhang mit der Verzinsung von bereits fliessenden Vorsorgeleistungen. Die Einmalsonderzahlung hätte demnach der nachträglichen Verbesserung der Rentenleistung gedient, nachdem eine Zinsgutschrift beim Altersguthaben (wie bei den Aktivversicherten) aufgrund des im Auszahlungszeitpunkt bereits eingetretenen Vorsorgefalls nicht mehr möglich war. Folglich muss nach aktuellem Aktenstand davon ausgegangen werden, dass die Einmalsonderzahlung ihren Grund nicht etwa in einer Zusatzverzinsung der bereits fliessenden Rentenleistungen, sondern in einer rückwirkenden Zusatzverzinsung des Altersguthabens hat, welches wiederum massgeblich für die Rentenberechnung ist. Es wäre nicht sachgerecht, Rentenleistungen, die nachträglich aufgrund einer Zusatzverzinsung des Altersguthabens verbessert wurden, zum privilegierten Vorsorgetarif zu besteuern (vgl. auch BGr, 5. Oktober 2020, StE 2001 B 29.2 Nr. 7). Sodann bestehen zumindest aus den eingereichten Unterlagen keine klaren Hinweise darauf, dass in der per 24. März 2021 geleisteten Sondereinmalzahlung irgendwelche weiteren Leistungen enthalten sind, welche nicht aus der (rückwirkenden) Verzinsung des Altersguthabens resultierten. So sieht das in anonymisierter Form eingereichte Schreiben der Pensionskasse der Pensionskasse B zur Definitiven Verzinsung des Altersguthabens im Pensionsplan für das Jahr 2020 von März 2021 lediglich eine Zusatzverzinsung "pro rata" bzw. "anteilmässig" bis zum Pensionierungsbeginn vor und ist auch in den Übergangsbestimmungen des aktuellen Pensionskassenreglements (Art. 65) die Zahlung von Ausgleichszinsen lediglich für "[a]ktive und invalide Versicherte" vorgesehen. Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass der Stiftungsrat der Pensionskasse im Falle des Pflichtigen erst nach Eintritt des Vorsorgefalls über die Besserverzinsung entschieden hatte. Wäre bereits vor Eintritt des Vorsorgefalls über die Besserverzinsung entschieden worden, hätten die Zinsen – wie bei den Aktivversicherten – dem Altersguthaben gutgeschrieben werden müssen. Die nachträgliche Verzinsung erfolgte somit – soweit aus den Akten und den Bestimmungen des Pensionskassenreglements ersichtlich ist – nicht auf die Rentenleistungen, sondern auf das Altersguthaben und wäre steuerlich deshalb wie die eigentliche Rentenleistung zu behandeln und mit dem ordentlichen Einkommen zu versteuern, während eine privilegierte gesonderte Besteuerung zum Vorsorgetarif ausser Betracht fallen würde. Anzumerken ist allerdings, dass es das kantonale Steueramt versäumt hatte, die Hintergründe für die per 24. März 2021 entrichtete

Sondereinmalzahlung näher abzuklären. Vielmehr schloss sie aus einem in anonymisierter Form nachgereichten Schreiben der Pensionskasse B an einen anderen Versicherten, dass es sich beim Pflichtigen analog verhalten würde. Diesem Umstand ist bei der nachfolgend zu klärenden Frage, ob die Sondereinmalzahlung zum ordentlichen Einkommenssteuertarif oder als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen zum privilegierten Rentensatz zu besteuern ist, Rechnung zu tragen.

E. 2.3.1

Kapitalabfindungen im Sinn von § 36 StG bzw. Art. 37 DBG sind einmalige Vermögenszugänge, die zur Tilgung wiederkehrender Leistungen bestimmt sind. Als solche gelten unter bestimmten Voraussetzungen auch einmalige Vermögenszugänge, mit denen aufgelaufene, das heisst in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten werden. Solche Kapitalabfindungen werden zum Rentensatz besteuert, wenn – dem Wesen der betreffenden Leistung entsprechend – ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre und diese ohne Zutun des berechtigten Steuerpflichtigen unterblieben ist. Damit wird vermieden, dass eine Person infolge der einmaligen Auszahlung von kapitalisierten periodischen Leistungen zu einem überhöhten, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entsprechenden Steuersatz besteuert wird. Ansonsten sind Rentennachzahlungen selbst bei Auszahlung in Kapitalform grundsätzlich zum ordentlichen Einkommenssteuertarif und nicht zum privilegierten Rententarif zu besteuern (BGr, 5. Oktober 2020, StE 2001 B 29.2 Nr. 7; Richner et al., § 36 StG N. 11 und 14; Baumgartner in: Zweifel/Beusch, Art. 38 DBG N. 6d).

E. 2.3.2

Entsprechend den vorstehenden Ausführungen wäre die nachträglich beschlossene Besserverzinsung nach derzeitiger Aktenlage eigentlich dem Altersguthaben des Pflichtigen gutzuschreiben gewesen, was wiederum zu einer lebenslangen Rentenverbesserung geführt hätte. Da der Pflichtige bei der (rückwirkenden) definitiven Festlegung der Verzinsung der Altersguthaben jedoch bereits frühpensioniert war, erfolgte anders als bei den Aktivversicherten im März 2021 eine einmalige Sondereinmalzahlung von Fr. ... Mit dieser Kapitalabfindung wäre demnach eine Leistung abgegolten worden, die ordentlicherweise periodisch (mit der restlichen Rente) auszurichten gewesen wäre, jedoch aufgrund des zum Auszahlungszeitpunkts bereits eingetretenen Vorsorgefalls ohne Zutun des berechtigten Steuerpflichtigen aperiodisch in Kapitalform entrichtet werden musste. Die Zahlung würde folglich dem privilegierten Rentensatz für wiederkehrende Leistungen nach § 36 StG bzw. Art. 37 DBG unterliegen, wobei für die Satzberechnung auf die voraussichtliche Gesamtdauer des Rentenbezugs anhand der durchschnittlichen Lebenserwartung bei Eintritt des Vorsorgefalls (Beginn des Rentenanspruchs per 1. Januar 2019) abzustellen wäre.

E. 2.3.3

Wie bereits dargelegt wurde, ist allerdings nicht restlos geklärt, ob die Sondereinmalzahlung tatsächlich nur die nachträgliche definitive Verzinsung des Altersguthabens bis zur Frühpensionierung des Pflichtigen betrifft. Dagegen spricht insbesondere der Umstand, dass am 24. März 2022 eine weitere Ausgleichsverzinsung für das Kalenderjahr 2021 geleistet wurde und unklar erscheint, auf welcher reglementarischer Grundlage diese Zahlung erfolgte, nachdem der Pflichtige sich bereits Ende 2018 (mit Rentenbeginn Anfang 2019) hatte pensionieren lassen. Es ist deshalb möglich, dass die vorliegend strittige Sondereinmalzahlung vom 24. März 2021 Leistungen enthält, die nichts

mit der reglementarisch vorgesehenen nachträglichen definitiven Verzinsung der Altersgutschriften zu tun haben und entsprechend auch nicht privilegiert zum Rentensatz zu besteuern wären. Unklar sind insbesondere auch die Hintergründe der Frühpensionierung und ob diese allenfalls auf Verlangen des früheren Arbeitgebers erfolgte, was sich gemäss Pensionskassenreglement auf die Austrittsleistungen auswirken könnte.

E. 2.3.4

Die tatsächlichen Voraussetzungen für die Anwendung des privilegierten Rentensatzes sind als steuermindernde Tatsache grundsätzlich durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen. Vorliegend ergibt sich aus den verfügbaren reglementarischen Grundlagen, dem eingereichten anonymen Schreiben und den weiteren Verfahrensakten kein klares Bild, das in tatsächlicher Hinsicht die vollumfängliche Anwendung des Rentensatzes rechtfertigen würde. Der Pflichtige wurde überdies auch nie dazu aufgefordert wurde, die Berechnungsgrundlage der Sondereinmalzahlung darzulegen und zu belegen. Die Vorinstanz wird deshalb weitere Abklärungen zu treffen haben. Hierbei wird der Pflichtige mittels entsprechender Auflage und unter Hinweis auf seine Mitwirkungspflicht dazu aufzufordern sein, die reglementarischen und rechnerischen Grundlagen für die erhaltene Sondereinmalzahlung detailliert darzulegen und zu belegen, ansonsten eine privilegierte Besteuerung zum Rentensatz ausser Betracht fallen würde. Die Anwendung des Rentensatzes kommt insbesondere dann nicht infrage, wenn die Nachverzinsungen Perioden nach der (Früh-) Pensionierung bzw. dem Eintritt des Vorsorgefalls betreffen. Ohnehin ausser Betracht fällt nach dargelegter Sach- und Rechtslage eine gesonderte Besteuerung zum Vorsorgetarif.

E. 2.4

Zusammenfassend ist damit weder der Rechtsauffassung der Vorinstanz noch derjenigen des Pflichtigen zu folgen und die Sondereinmalzahlung stattdessen allenfalls zusammen mit dem übrigen Einkommen zum privilegierten Rentensatz von § 36 StG bzw. Art. 37 DBG zu besteuern. Das steuerbare Einkommen des Pflichtigen ist damit jedenfalls um die empfangene Sondereinmalzahlung von Fr. ... auf (abgerundet) Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2021) bzw. Fr. ... zu erhöhen. Für die Satzbestimmung wäre bei der Anwendbarkeit des Rentensatzes grundsätzlich auf die durchschnittliche Lebenserwartung des Pflichtigen ab Entstehung seines Rentenanspruchs (1. Januar 2019) abzustellen und die Sondereinmalzahlung nur anteilig im Verhältnis zu dessen verbleibenden Lebenserwartung zum übrigen Einkommen hinzuzurechnen. Zur Vermeidung eines Instanzenverlusts – und da die Vorinstanzen bislang weder die Hintergründe der Zahlung vom 24. März 2021 hinreichend abgeklärt, noch eine Berechnung des satzbestimmenden Einkommens auf der Basis des Rentensatzes vorgenommen haben – rechtfertigt es sich aber, die Sache zur weiteren Sachverhaltsabklärung und zur Neuberechnung im Sinne vorstehender Erwägungen an das Steuerrekursgericht zurückzuweisen. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde und zur Rückweisung an die Vorinstanz zur weiteren Sachverhaltsabklärung und allfälligen Neuberechnung des satzbestimmenden Einkommens (zum Rentensatz). Anzumerken ist, dass die vorliegende Beurteilung sich allein auf die strittige Steuerperiode 2021 bezieht und die als "unregelmässige Leistung" am 24. März 2022 erfolgte Auszahlung von Fr. ... allenfalls abweichend zu behandeln ist.

E. 3

Nach § 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG bzw. Art. 145 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG sind die Gerichtskosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Bei teilweiser Gutheissung werden die Kosten anteilmässig aufgeteilt. Die Rückweisung an die Vorinstanz erfolgt vorliegend zur näheren Klärung der Hintergründe der Nachverzinsung und zum rechnerischen Nachvollzug bei allfälliger Anwendbarkeit des Rentensatzes. Somit obsiegt der vom kantonalen Steueramt vertretene Beschwerdeführer jedenfalls in Bezug auf die beantragte Aufrechnung beim steuerbaren Einkommen, während lediglich die allfällige Anwendbarkeit des Rentensatzes weiterer Klärung bedarf. Insgesamt ist der Beschwerdeführer damit als überwiegend obsiegend zu betrachten, da die Berücksichtigung der Sondereinmalzahlung beim steuerbaren Einkommens sich vorliegend weitaus stärker auswirkt als die von der Vorinstanz allenfalls noch rechnerisch nachzuvollziehende Anwendung des Rentensatzes. Die Gerichtskosten sind deshalb ausgangsgemäss zu $\frac{3}{4}$ dem überwiegend unterliegenden Pflichtigen und zu $\frac{1}{4}$ dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des steuerrekursgerichtlichen Verfahrens (erster und zweiter Rechtsgang) hat die Vorinstanz in ihrem Neuentscheid zu befinden. Aufgrund seines überwiegenden Unterliegens steht dem Pflichtigen keine Umtriebsentschädigung zu (§ 153 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] bzw. Art. 145 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwwVG]). Eine solche steht ferner auch nicht dem in seinem amtlichen Wirkungskreis tätigen kantonalen Steueramt nicht zu.

E. 4

Letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, sind grundsätzlich als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren (BGE 134 II 124 E. 1.3). Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Verbleibt der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, jedoch kein Entscheidungsspielraum mehr und dient die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten, werden Rückweisungsentscheide nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Endentscheide behandelt (BGE 134 II 124 E. 1.3).

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