

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2013.00010 vom 13. November 2013

ZH Verwaltungsgericht, 2013-11-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2013.00010

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2013.00010 du 13 novembre 2013

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2013.00010 del 13 novembre 2013

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2001-2004) | Abzugsfähigkeit von Beiträgen an Vorsorgeeinrichtungen bei Selbständigerwerbenden und Bestimmung des massgebenden anrechenbaren Jahreslohns Verfahrensvereinigung von SR.2013.00010 und SR.2013.00011 (E. 1). Allgemeine Voraussetzungen Nachsteuererhebung (E. 2). Abzugsfähigkeit von Beiträgen an Vorsorgeeinrichtungen: Der in der beruflichen Vorsorge versicherbare Lohn oder das versicherbare Einkommen der Selbständigerwerbenden darf gemäss Art. 1 Abs. 2 BVG das AHV-beitragspflichtige Einkommen grundsätzlich nicht übersteigen, wobei gemäss Art. 3 BVV 2 im Vorsorgereglement abweichende Regelungen getroffen werden dürfen. Namentlich bei Selbständigerwerbenden mit stark schwankendem Einkommen scheint ein alternatives Abstellen auf den Durchschnittslohn der vergangenen drei bis fünf Kalenderjahre vertretbar, sofern dies in den Statuten oder im Reglement vorgesehen ist. Vorliegend fehlt es jedoch an einer entsprechenden reglementarischen Grundlage (E. 3 und 4). Bei der Bestimmung des gemäss Reglement der Vorsorgeeinrichtung massgebenden anrechenbaren Jahreslohns sind die Einkünfte des Pflichtigen aus dessen Behördentätigkeit mangels Zusammenhang mit dessen selbständigen Erwerbstätigkeit nicht zu berücksichtigen (E. 3 in fine). Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 5). Abweisung der Beschwerde bzw. des Rekurses

Erwägungen

E. 3.1

Gemäss Art. 81 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) und § 31 Abs. 1 lit. d StG sind die von den Arbeitnehmern und Selbständigerwerbenden an Vorsorgeeinrichtungen nach Gesetz oder reglementarischen Bestimmungen geleisteten Beiträge bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden abziehbar. Dabei darf der in der beruflichen Vorsorge versicherbare Lohn oder das versicherbare Einkommen der Selbständigerwerbenden das AHV-beitragspflichtige Einkommen nicht übersteigen (Art. 1 Abs. 2 BVG). Art. 3 der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 18. April 1984 (BVV 2) erlaubt es den Vorsorgeeinrichtungen in ihrem Reglement vom massgebenden Lohn der AHV abzuweichen und etwa bei Berufen, bei welchen die Einkommenshöhe stark schwankt, auf den Durchschnittslohn der letzten drei Kalenderjahre abzustellen. Dies kann insbesondere bei selbständig Erwerbstätigen von Bedeutung sein (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 31 N. 74). Im Verfahren vor Verwaltungsgericht ist nicht mehr bestritten, dass der Pflichtige in den Steuerjahren 2001 bis 2004 die Vorgabe von Art. 1 Abs. 2 BVG nicht eingehalten hat. Vielmehr hat der Pflichtige die relative Obergrenze des versicherbaren Einkommens

überschritten und damit Beiträge seiner Erfolgsrechnung belastet, welche steuerlich nach dem Gesagten nicht abzugsfähig waren. Dies hat zu einer Unterbesteuerung im Sinn von § 160 StG geführt. Ebenfalls ist (zurecht) unbestritten, dass diese Umstände eine neue Tatsache im Sinn von § 160 StG darstellen.

E. 3.2

Umstritten ist hingegen das Ausmass der vorzunehmenden Aufrechnung. Die Pflichtigen halten dafür, dass das versicherbare Einkommen einerseits gestützt auf den Auszug des individuellen Kontos des Pflichtigen bei der Sozialversicherungsanstalt des Kantons Zürich und andererseits gestützt auf den Durchschnitt der jeweils fünf vorangegangenen Jahre zu bestimmen sei. Mindestens seien die Gemeinderatsentschädigungen, welche die Gemeinde D dem Pflichtigen in den streitbetroffenen Steuerjahren ausgerichtet habe, zu berücksichtigen.

E. 3.2.1

Direkt aus gesetzlichen Vorschriften ergibt sich keine Grundlage, um den massgeblichen Jahreslohn in einer Mehrjahresbetrachtung zu bestimmen. Indessen erscheint es im Licht der dargelegten gesetzlichen Grundlagen (Art. 1 Abs. 2 BVG und Art. 3 BVV 2) nicht ausgeschlossen, dass eine Vorsorgeeinrichtung gerade bei Selbständigerwerbenden mit schwankenden Einkommen zur Bestimmung des versicherbaren Erwerbseinkommens nicht einzig auf das AHV-beitragspflichtige Einkommen des jeweiligen Kalenderjahrs abstellt. Das Abstellen auf den Durchschnittslohn der vergangenen drei (Richner et al., § 31 N. 74) oder gar drei bis fünf Kalenderjahre (Schweizerische Steuerkonferenz [Hrsg.], Vorsorge und Steuern, Muri/Bern 2002 ff., Anwendungsfall A.3.4.2) erscheint vertretbar. Die Bestimmung von Art. 3 Abs. 2 BVV 2 über stark schwankende Einkünfte ist in den bisherigen Revisionen der BVV 2 unverändert geblieben, was darauf hindeutet, dass ein derartiges Vorgehen durchaus der Absicht des Gesetzgebers entspricht. Indessen hat gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Finanzierung der Vorsorge in der Aufbauphase nach zum im Voraus in Statuten und Reglementen festgelegten Kriterien zu erfolgen (BGr, 26. Februar 2007, 2A.279/2006, E. 2.2; BGr, 29. Juli 2004, 2A.45/2003 = ASA 74 (2005/2006) S. 749 mit Hinweisen; auch zum Folgenden). Aus diesem Grunde lässt § 31 Abs. 1 lit. d StG nur die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge zum Abzug zu. Entsprechend ist sowohl nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wie auch nach der Verwaltungspraxis sowie der Fachliteratur (vgl. Hinweise in BGr, 26. Februar 2007, 2A.279/2006, E. 2.2) nur ein in den Statuten oder im Reglement vorgesehener Einkauf von Beitragsjahren abzugsberechtigt. Dasselbe muss für die Bestimmung des AHV-pflichtigen Einkommens im Zusammenhang mit der Bestimmung des maximal versicherbaren Einkommens gelten – die Bestimmung dieses Einkommens muss im Einklang mit dem anwendbaren Statut oder Reglement stehen. Das "Reglement für das Vorsorgewerk der A, D" definiert den anrechenbaren Lohn in Art. 6 Abs. 1 als den Jahreslohn, vermindert um einen Koordinationsabzug. Berechnungsgrundlage für den Jahreslohn ist das am 1. Januar bzw. bei der Aufnahme in die Personalvorsorge massgebende, nach AHV-Normen bestimmte feste Jahreseinkommen (ohne gelegentlich oder vorübergehend anfallende Lohnteile, vgl. Art. 6 Abs. 2 des genannten Reglements). Damit fehlt es an einer reglementarischen Grundlage, um im vorliegenden Fall zur Bestimmung des versicherbaren Einkommens des Pflichtigen auf Durchschnittswerte der vergangenen drei oder fünf Jahre abzustellen. Zur Bestimmung des massgebenden anrechenbaren Jahreslohns im Sinn von

Art. 6 des Reglements für das "Vorsorgewerk der A, D", ist das kantonale Steueramt zutreffend vom Jahresergebnis der Einzelfirma ausgegangen und hat dieses um die BVG-Vorsorgebeiträge sowie den Spesenersatz der öffentlich-rechtlichen Anstalt F des Kantons Zürich vermehrt, wobei auf die zutreffenden Ausführungen des kantonalen Steueramts zu verweisen ist. Tatsächlich sind diese Beträge zur korrekten Bestimmung des anrechenbaren Jahreslohns zu berücksichtigen, was unter den Parteien nicht umstritten ist. Die Pflichtigen beantragen eventualiter, zusätzlich zu den vorstehend genannten Beträgen seien auch die Entschädigungen der Gemeinde D für die Tätigkeit des Pflichtigen als Gemeinderat bzw. Gemeindepräsident bei der Bestimmung des massgebenden Jahreseinkommens zu berücksichtigen. Der Pflichtige hat diese Einkünfte indessen immer unter Ziff. 1.2. der Steuererklärung (Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit / Nebenerwerb) deklariert und zusätzlich die Behördenpauschale für diesen Erwerb geltend gemacht und steuermindernd in Abzug gebracht. Mit dieser Deklaration hat der Pflichtige klarerweise zum Ausdruck gebracht, dass die Einkünfte aus Behördentätigkeit in keinem Zusammenhang mit seiner selbständigen Erwerbstätigkeit stehen. Damit lassen sich diese Einkünfte auch nicht nachträglich mit der blossen Behauptung, Infrastruktur und Personal der E seien "voll dem Dienst der amtlichen Tätigkeit des Pflichtigen" zur Verfügung gestellt worden, der Einzelfirma des Pflichtigen zuordnen. Hierfür hätte es einer weitergehenden Aufteilung und klaren Abgrenzung zwischen der selbständigen Erwerbstätigkeit und der unselbständigen Tätigkeit als Gemeinderat bzw. Gemeindepräsident bedurft, auch etwa bezüglich Spesenvergütung, Sitzungsgelder und weiterer Auslagen, was der Pflichtige unterlassen hat. Unerheblich ist weiter, dass die Gemeinde D für diese Einkommen aus der amtlichen Tätigkeit des Pflichtigen wohl AHV-Abzüge getätigt, indessen offenbar keine Beiträge an die berufliche Vorsorge abgerechnet hat. Dies wäre – gegebenenfalls – durch die Gemeinde D zu korrigieren. Dass der Pflichtige letztlich die Vergütungen der Gemeinde D zum grössten Teil für Lohnzahlungen seiner Angestellten verwendet haben will, stellt eine steuerlich nicht weiter zu beachtende Erlösverwendung dar. Damit muss es mit den seitens des kantonalen Steueramts berücksichtigten Einkünften zur Bestimmung des massgebenden anrechenbaren Jahreslohn im Sinn von Art. 6 des Reglements des Vorsorgewerks des Pflichtigen sein Bewenden haben. Dies führt zur Abweisung des Rekurses. Direkte Bundessteuer

E. 4

§ 160 StG entspricht Art. 151 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) ebenso wie § 31 Abs. 1 lit. d StG der Bestimmung von Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG. Daraus folgt, dass die vorstehend getätigten Erwägungen zu den kantonalen Steuern auch für die direkte Bundessteuer gelten. Damit erweist sich auch die Beschwerde der Pflichtigen betreffend die direkte Bundessteuer als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Rekurrierenden bzw. den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG) in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine solche ist auch dem

kantonales Steueramt nicht zuzusprechen, nachdem nicht ersichtlich ist, inwieweit ihm durch das vorliegende Verfahren besondere Umtriebe entstanden sind.

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