

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2022.00019 vom 30. November 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-11-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2022.00019

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2022.00019 du 30 novembre 2022

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2022.00019 del 30 novembre 2022

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2008-2015) | Steuerliche Qualifikation von Rentenleistungen einer deutschen berufsständischen Versorgungseinrichtung für Ärzte, Zahnärzte und Tierärzte. Die steuerpflichtigen Ehegatten stammen beide aus Deutschland und sind ausgebildete Zahnärzte. Fraglich ist, ob die im Rahmen einer straflosen Selbstanzeige nachträglich deklarierten Renten als Leibrenten zu qualifizieren und nach § 22 Abs. 3 StG bzw. Art. 22 Abs. 3 DBG zum Satz von 40 % nachzubesteuern sind, wovon die Pflichtigen ausgehen, oder ob die Rentenzahlungen – wie vom kantonalen Steueramt vertreten – als Einkünfte nach § 22 Abs. 1 StG bzw. Art. 22 Abs. 1 DBG nachzubesteuern sind. Zum Zweck der Qualifikation der erhaltenen Einkünfte muss vorab auf den Charakter der erhaltenen Rente eingegangen werden und ist zu prüfen, ob die Vorsorge gemäss dem Versorgungswerk mit einer schweizerischen Vorsorge (staatliche, berufliche oder private Vorsorge) vergleichbar ist (E. 2.4). Nach dem deutschen Alterssicherungssystem sind die berufsständischen Versorgungseinrichtungen der ersten Säule zuzuordnen. Darstellung der schweizerischen Rechtsprechung in Bezug auf die deutsche Rentenversicherung und verschiedene deutsche berufsständische Versorgungswerke (E. 2.6). Zunächst waren die Pflichtigen als in Deutschland tätige Zahnärzte Pflichtmitglieder des berufsständischen Versorgungswerks und ersetzte ihre Pflichtmitgliedschaft die gesetzliche Rentenversicherung bzw. die erste Säule der Alterssicherung Deutschlands, da die berufsständische "Ersatzversicherung" grundsätzlich dem Sicherungsniveau der gesetzlichen Rentenversicherung entsprechen muss. Nach dem Umzug in die Schweiz waren die Pflichtigen freiwillig beim deutschen Versorgungswerk weiterversichert. Durch die freiwillige Weiterführung mutierte die Versicherung nicht zur À-la-carte-Vorsorgelösung im Sinn einer Säule 3b: Vielmehr änderte sich der Charakter der Versicherung mit der freiwilligen Weiterführung der staatlichen Versicherung nicht (E. 2.9). Mit dem kantonalen Steueramt ist davon auszugehen, dass die den Pflichtigen ausbezahlten Renten im Rahmen der freiwilligen Weiterversicherung beim deutschen Versorgungswerk grundsätzlich mit einer AHV-Rente bzw. einer Leistung aus 1. Säule vergleichbar sind; vgl. aber E. 4 zum Eventualantrag bzw. zur teilweisen Qualifikation der Leistungen als 2. Säule (E. 2.13). Kein Verstoß gegen Art. 127 Abs. 2 BV, weil die Pflichtigen entgegen dem Korrespondenzprinzip bzw. dem Waadtländer Modell die Beiträge an das deutsche Versorgungswerk in der Vergangenheit nicht oder nur eingeschränkt abziehen konnten (E. 3). Anwendbarkeit der Übergangsbestimmungen von § 270 StG bzw. Art. 204 DBG auf die erhaltenen Renten der Pflichtigen? Grundsätzlich besteht der Versorgungsschutz des infrage stehenden Versorgungswerks primär in der Sicherung der Grundversorgung entsprechend der AHV/IV der Schweiz. Denn der Leistungskatalog der berufsständischen Versorgungseinrichtungen ist grundsätzlich dem der gesetzlichen Rentenversicherung nachgebildet. Entsprechend sind auch die Beiträge an

das berufsständische Versorgungswerk analog der deutschen Rentenversicherung ausgestaltet: So sind nämlich ab dem Tag, ab welchem die Befreiung von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung wirkt, die gleichen Beiträge an das Versorgungswerk zu zahlen, die ohne diese Befreiung zur gesetzlichen Rentenversicherung zu entrichten wären. Darüber hinaus können jedoch freiwillige Mehrzahlungen bis zu einem allgemeinen Jahreshöchstbeitrag erfolgen. Damit können die Versicherten mit freiwilligen Mehrbeträgen ihre Rente über die Grundsicherung hinaus erhöhen. Diese Möglichkeit der freiwilligen Mehrzahlungen besteht für die gesetzliche Rentenversicherung grundsätzlich nicht. Wird von freiwilligen Beitragszahlungen im berufsständischen Versorgungswerk Gebrauch gemacht, enthält die Versicherung im berufsständischen Versorgungswerk auch Elemente, welche der schweizerischen 2. Säule entsprechen. Diesfalls setzt sich auch die Rentenleist

Erwägungen

E. 2

B, beide vertreten durch RA C und/oder RA D, Rekurrierende und Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2008–2015 sowie direkte Bundessteuer 2008–2015), hat sich ergeben: I. Die Ehegatten (nachfolgend: die Pflichtigen) A, geboren 1934, und B, geboren 1937, stammen beide aus Deutschland und sind ausgebildete Zahnärzte. Nachdem der Ehemann wenige Monate in Deutschland als Zahnarzt erwerbstätig war, verlegten die Ehegatten ihren Wohnsitz im Jahr 1965 in die Schweiz. B war daraufhin zwischen 1968 und 1971 zwischenzeitlich wieder als Zahnärztin in Deutschland tätig. Ab 1973 übten die Ehegatten ihre zahnärztliche Tätigkeit in einer eigenen Zahnarztpraxis in E (ZH) aus und wohnten in F (ZH). Gestützt auf eine straflose Selbstanzeige der Ehegatten vom 28. September 2018 eröffnete das kantonale Steueramt am 12. November 2018 ein Nachsteuerverfahren. Nicht deklariert wurden u. a. Renten der Versorgungseinrichtung G, welche die Ehegatten seit dem 1. April 1999 (A) bzw. 1. Dezember 2001 (B) monatlich ausbezahlt erhielten. Die Pflichtigen vertraten die Ansicht, diese seien als Leibrenten zu qualifizieren und daher zum Satz von 40 % nachzubesteuern. Mit Verfügung vom 3. Februar 2021 rechnete das kantonale Steueramt die Renten indes zu 100 % auf und auferlegte den Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2008–2015 eine Nachsteuer (samt Zins) von Fr. ...; für die direkte Bundessteuer 2008–2015 wurde ihnen eine Nachsteuer (samt Zins) von Fr. ... auferlegt. Von einer Strafverfolgung wurde abgesehen. II. Gegen die Nachsteuerverfügung erhoben die Pflichtigen Einsprache. Diese wurde vom kantonalen Steueramt mit Einspracheentscheid vom 15. Juni 2022 abgewiesen. III. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 2. August 2022 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht, der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 15. Juni 2022 sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und es seien die Renten der Versorgungseinrichtung G als Leibrenten im Sinn von § 22 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) und Art. 22 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) zu 40 % zu besteuern und die Nachsteuergrundlagen entsprechend abzuändern. Eventualiter seien die Renten der Versorgungseinrichtung G für die Zwecke der direkten Bundessteuer lediglich zu 3/5 (Art. 204 Abs. 1 lit. a DBG) und für die Zwecke der Staats- und Gemeindesteuern zu 4/5 (§ 270 Abs. 2 StG) zu besteuern. Überdies seien die Verzugszinsen angemessen zu reduzieren. Mit Präsidialverfügung vom 4. August 2022 vereinigte die Abteilungspräsidentin i.V. die Verfahren SR.2022.00019

betreffend Nachsteuern Staats- und Gemeindesteuern 2008–2015 und SR.2022.00020 betreffend Nachsteuern direkte Bundessteuer 2008–2015. Mit Rekurs- bzw. Beschwerdeantwort vom 19. August 2022 stellte das kantonale Steueramt den Antrag, das Begehren der Rekurrierenden bzw. Beschwerdeführenden sei unter Kostenfolge abzuweisen und die im Einspracheentscheid vom 15. Juni 2022 festgesetzte Nachsteuer sei zu bestätigen. Mit Replik vom 31. August 2022 hielten die Rekurrierenden bzw. Beschwerdeführenden an ihren Anträgen fest. Mit Duplik vom 9. September 2022 nahm das kantonale Steueramt zur Replik Stellung. Darauf folgte am 21. September 2022 die Triplik der Rekurrierenden bzw. Beschwerdeführenden und am 28. September 2022 die Quadruplik des kantonalen Steueramts. Am 12. Oktober 2022 erstatteten die Rekurrierenden bzw. Beschwerdeführenden die Quintuplik. Das kantonale Steueramt verzichtete in der Folge auf eine weitere Stellungnahme. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Der Rekurs bezüglich Nachsteuern für die Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerperioden 2008–2015 (SR.2022.00019) und die Beschwerde bezüglich Nachsteuern für die direkte Bundessteuer ebenfalls für die Steuerperioden 2008–2015 (SR.2022.00020) betreffen dieselben Pflichtigen und dieselbe Rechtslage, weshalb die Verfahren mit Präsidialverfügung vom 4. August 2022 zu Recht vereinigt wurden.

E. 2.1

Die Pflichtigen sind aufgrund ihres Wohnsitzes in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich und somit aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Sinn von Art. 3 Abs. 1 DBG beziehungsweise Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (sog. Steuerharmonisierungsgesetz; StHG) und § 3 Abs. 1 StG in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich steuerpflichtig.

E. 2.2

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG). Darunter fallen gemäss § 22 Abs. 1 StG bzw. Art. 22 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (1. Säule), aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule) und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a), mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen. Als Einkünfte aus der beruflichen Vorsorge gelten insbesondere Leistungen aus Vorsorgekassen, aus Spar- und Gruppenversicherungen sowie aus Freizügigkeitspoliceen (§ 22 Abs. 2 StG bzw. Art. 22 Abs. 2 DBG). Für Leistungen aus der Säule 3b gilt der allgemeine Grundsatz, wonach alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer unterliegen (§ 16 Abs. 1 StG; BGE 130 I 205 E. 7.6.2). Eine reduzierte Besteuerung von Einkünften aus einer Säule 3b ist für Leibrenten sowie Einkünfte aus Verpfändung vorgesehen (§ 22 Abs. 3 StG bzw. Art. 22 Abs. 3 DBG). Die reduzierte Besteuerung bei Leibrenten trägt dem Umstand Rechnung, dass ein Teil der Rente eine Rückzahlung des durch den Versicherungsnehmer geleisteten Kapitals darstellt (vgl. zur entsprechenden Regel im DBG BGE 130 I 205 E. 7.6.5; BGE 131 I 409 E. 5.4). Unter dem Begriff Leibrente versteht man die vom Leben einer Person abhängige Verpflichtung des Rentenschuldners, dem Rentengläubiger zeitlich wiederkehrende Leistung zu erbringen (Art. 516 Abs. 1 des Obligationenrechts [OR]). Keine Leibrente liegt insbesondere dann vor, wenn der Rentengläubiger die Rente gestützt auf eine Risikoversicherung ausbezahlt erhält. Diesfalls hat der Rentengläubiger die Rente

zwar mittels seiner Prämien auch mitfinanziert, doch hat es sich dabei bloss um Risikoprämien gehandelt, die zu keiner Kapitalbildung geführt haben. Der Rentengläubiger hat seine Prämien nicht ausschliesslich für den Erwerb der Rente aufgewendet, sondern in erster Linie für die Risikoabdeckung. Die ausbezahlte Rente enthält daher auch keine Kapitalrückzahlungskomponente, die eine reduzierte Besteuerung rechtfertigen würde (Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 22 N. 58; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 22 N. 57).

E. 2.3

Steuerbar nach § 22 Abs. 1 StG bzw. Art. 22 Abs. 1 DBG sind auch Leistungen von ausländischen staatlichen Sozialversicherungseinrichtungen (Richner et al., Art. 22 N. 22; Richner et al., § 22 N. 21). Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (DBA CH-D; SR 0.672.913.62) weist das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, unter Vorbehalt von Art. 19 DBA CH-D dem Ansässigkeitsstaat zu (Art. 18 DBA CH-D). Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für eine frühere selbständige Erwerbstätigkeit können gestützt auf Art. 21 DBA CH-D ebenfalls im Ansässigkeitsstaat besteuert werden (vgl. Andreas Helbing/Mathias Häni in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 21 OECD-MA N. 41; VGr, 23. Februar 2011, SB.2010.00107, E. 4.1 = StE 2011 B 26.12 Nr. 8 mit Hinweisen). Es ist unbestritten, dass die erst mit strafloser Selbstanzeige vom 28. September 2018 deklarierten Rentenzahlungen der Versorgungseinrichtung G in der Schweiz besteuert werden dürfen. Ebenso unbestritten sind die Voraussetzungen von § 160 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG für eine Nachbesteuerung der genannten Rentenzahlungen.

E. 2.4

Fraglich ist, ob die nachträglich deklarierten Renten als Leibrenten zu qualifizieren und nach § 22 Abs. 3 StG bzw. Art. 22 Abs. 3 DBG zum Satz von 40 % zu besteuern sind, wovon die Pflichtigen ausgehen, oder ob die Rentenzahlungen – wie vom kantonalen Steueramt vertreten – als Einkünfte nach § 22 Abs. 1 StG bzw. Art. 22 Abs. 1 DBG zu besteuern sind. Zum Zweck der Qualifikation der erhaltenen Einkünfte muss vorab auf den Charakter der Rente der Versorgungseinrichtung G eingegangen werden und ist zu prüfen, ob die Vorsorge gemäss dem Versorgungswerk mit einer schweizerischen Vorsorge (staatliche, berufliche oder private Vorsorge) vergleichbar ist.

E. 2.5

Die Versorgungseinrichtung G wurde im Jahr ... gegründet (vgl. ...). Die Mitgliedschaft in der G besteht kraft Gesetz (Pflichtmitgliedschaft), d. h. sie muss nicht beantragt oder vertraglich vereinbart werden. Mitglieder kraft Gesetz sind alle nicht berufsunfähigen, zur Berufsausübung berechtigten Ärzte, Zahnärzte und Tierärzte, wenn sie im Zuständigkeitsbereich der Versorgungseinrichtung beruflich tätig sind. Gesetzliche Aufgabe der Versorgungseinrichtung G ist es, ihren Mitgliedern Leistungen in Form von Alters-, Berufsunfähigkeits- und Hinterbliebenenversorgung zu gewähren. Das Versorgungswerk ist eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts mit Selbstverwaltung (siehe zum Ganzen: Broschüre "Versorgungseinrichtung G kompakt",

Ziff. 1.1/IV/3 sowie Satzung der Versorgungseinrichtung G in der Fassung vom 1. Dezember 1995 [Stand: Januar 2022], abrufbar unter ... [nachfolgend: Satzung der Versorgungseinrichtung G]). Die Versorgungseinrichtung G wird durch ein offenes Deckungsplanverfahren finanziert; dies im Gegensatz zur gesetzlichen Rentenversicherung (Deutsche Rentenversicherung [DRV]), welche im Umlageverfahren finanziert wird (Broschüre "Versorgungseinrichtung G kompakt", Ziff. 1.2). Die Pflichtmitglieder einer berufsständischen Versorgungseinrichtung können sich auf Antrag von der gesetzlichen Rentenversicherung befreien lassen (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Sozialgesetzbuch VI – SGB VI). Niedergelassene Ärzte, Zahnärzte und Tierärzte, die selbständig sind, brauchen sich nicht befreien zu lassen, weil sie nicht der Versicherungspflicht in der Deutschen Rentenversicherung (DRV) unterliegen (Broschüre "Versorgungseinrichtung G kompakt", Ziff. 1.3). Ab dem Tag, ab welchem bei angestellten Mitgliedern die Befreiung von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung wirkt, sind die gleichen Beiträge an die Versorgungseinrichtung G zu zahlen, die ohne diese Befreiung zur gesetzlichen Rentenversicherung zu entrichten wären (Broschüre "Versorgungseinrichtung G kompakt", Ziff. 3.1). Selbständig erwerbstätige Mitglieder haben als Pflichtbetrag 18 % des reinen Berufseinkommens bis zur Beitragsbemessungsgrenze der Deutschen Rentenversicherung Bund und 7 % des Teils des reinen Berufseinkommens, der die Beitragsbemessungsgrenze der Deutschen Rentenversicherung Bund übersteigt, zu zahlen (Broschüre "Versorgungseinrichtung G kompakt", Ziff. 3.3). Ferner können auch freiwillige Mehrzahlungen bis zu einem allgemeinen Jahreshöchstbeitrag erfolgen (Broschüre "Versorgungseinrichtung G kompakt", Ziff. 3.4 ff.). Die Pflichtmitgliedschaft endet, wenn die Mitgliedschaftsvoraussetzungen nicht mehr vorliegen, z. B. wenn die Berufstätigkeit nachhaltig aufgegeben oder an einen Ort ausserhalb des Zuständigkeitsbereichs verlegt wird. Nach dem Ende der Pflichtmitgliedschaft kann die Mitgliedschaft bei der Versorgungseinrichtung G grundsätzlich auf schriftlichen Antrag freiwillig mit den gleichen Rechten und Pflichten fortgesetzt werden (Broschüre "Versorgungseinrichtung G kompakt", Ziff. 5.2). Die in der Broschüre "Versorgungseinrichtung G kompakt" umgesetzten gesetzlichen Vorgaben zur Versorgungseinrichtung G finden sich im Gesetz über das öffentliche Versorgungswesen (VersoG), GVBl. S. 371, BayRS 763-1-I. Gemäss Art. 28 Abs. 1 VersoG haben die Versorgungsanstalten, zu denen auch die Versorgungseinrichtung G gehört, Versorgung für ihre Mitglieder und deren Hinterbliebenen in Fällen der Berufsunfähigkeit, des Alters und des Todes zu gewähren. Bei den Versorgungsanstalten besteht Pflichtmitgliedschaft (Art. 30 Abs. 1 VersoG). Ausgeschiedene Pflichtmitglieder können nach Massgabe der Satzung freiwillige Mitglieder bleiben (Art. 30 Abs. 3 VersoG).

E. 2.6

Die berufsständischen Versorgungswerke repräsentieren einen Versorgungstypus eigener Art, welcher der ersten Säule des gegliederten und auf drei Säulen beruhenden deutschen Alterssicherungssystems entspricht (Kerstin Windhövel/Claudia Funke/Jan-Christian Möller, Fortentwicklung der gesetzlichen Rentenversicherung zu einer Erwerbstätigenversicherung, Düsseldorf 2011, S. 90; Deutscher Bundestag, Alterssicherung bei selbständiger Tätigkeit: Welche Altersvorsorgemöglichkeiten sind für Selbständige vorgesehen?, WD 6-3000-022/12, 2012, Ziff. 1; vgl. auch Maximilian Fuchs/Ulrich Preis/Wiebke Brose [Hrsg.], Sozialversicherungsrecht und SGB II, 3. A., Berlin/Boston 2021, § 43 Rz. 8 und 9). Das Dreisäulensystem Deutschlands ist dem Schweizer

Vorsorgesystem ähnlich, aber nicht deckungsgleich. So qualifizierte das Bundesgericht etwa den Versicherungsschutz der Deutschen Rentenversicherung (DRV) als der AHV-Rente ähnlich (BGr, 21. März 2011, 2C_530/2010, E. 2.2). Die staatliche DRV enthalte aber auch Elemente, welche in der Schweiz von der beruflichen Vorsorge abgedeckt würden, ohne dass die DRV deswegen zu einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge würde (BGr, 21. März 2011, 2C_530/2010, E. 3.3.3 f.; vgl. dazu bereits BGr, 17. März 2006, 2A.643/2005, E. 3.3 zur Bundesversicherungsanstalt für Angestellte [BfA], heute: Deutsche Rentenversicherung [DRV]). Demgegenüber qualifizierte das Bundesgericht die Einzahlungen einer in der Schweiz tätigen deutschen Ärztin, welche diese im Zusammenhang mit der freiwilligen Fortführung ihrer Mitgliedschaft beim Versorgungswerk einer deutschen Ärztekammer tätigte, als Beiträge an die berufliche Vorsorge im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG. Vor ihrem Zuzug war die besagte Ärztin Pflichtmitglied des Versorgungswerks der Ärztekammer und gehörte nicht der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung an (BGr, 28. Juni 2019, 2C_461/2018). Die von einer in der Schweiz tätigen Ärztin geleisteten Zahlungen an die Versorgungseinrichtung H (freiwillige Weiterversicherung) wertete das Bundesgericht in einem älteren Entscheid als individuelle Selbstvorsorge im Sinn der Säule 3b: So habe bezüglich der Beiträge der Steuerpflichtigen an die deutsche Vorsorgeeinrichtung keine betragsmässig feste Zahlungsverpflichtung bestanden. Ein solches System komme einer sog. à-la-carte-Versicherung gleich, welche mit den in der Schweiz massgebenden vorsorgerechtlichen Prinzipien der Planmässigkeit und der Kollektivität nicht vereinbar sei. Von einer den schweizerischen Einrichtungen der kollektiven beruflichen Vorsorge gleichwertigen Institution könne bei dieser deutschen Vorsorgeeinrichtung nicht die Rede sein (BGr, 19. Februar 2001, StE 2001 B 27.1 Nr. 25). Mit Bezug auf eine deutsche Vorsorgeeinrichtung einer Ärztekammer mit freiwilliger Weiterversicherung eines Arztes nach Zuzug in die Schweiz verwarf das Verwaltungsgericht die nach Ansicht der Pflichtigen der Säule 3b zuzuordnenden und als Leibrente zu qualifizierenden Rentenzahlungen. Vielmehr stelle die genannte Ärzteversorgung einen Zweig der staatlichen Sozialversicherung dar, welche ungeachtet der freiwilligen Weiterführung des Vorsorgeverhältnisses der AHV gleichzustellen sei, weshalb die Renten nach § 22 Abs. 1 StG zu besteuern seien (VGr, 23. Februar 2011, SB.2010.00107, E. 3.2). Betreffend die Beiträge eines Arztes an die Versorgungseinrichtung G kam sodann die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt zum Schluss, diese könnten weder als Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) noch unter einem anderen Titel zum Abzug zugelassen werden (StRK BS, 13. Januar 1994, Nr. 6/1994). Die Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello des Kantons Tessin verneinte die Gleichsetzung der Renten der Versorgungseinrichtung G mit Leibrenten und unterwarf diese der Besteuerung nach Art. 22 Abs. 1 DBG (CDT TI, 9. Februar 2018, Geschäftsnr. 80.2017.74 und 80.2017.75, RtiD II-2018, 439 ff.).

E. 2.7

Das kantonale Steueramt erwog im Einspracheentscheid, die Versorgungseinrichtung G sei mit einer Versicherung gemäss der schweizerischen AHV vergleichbar. Die berufsständischen Versorgungswerke würden die Pflichtvorsorge bezüglich der Alters-, Invaliditäts-, und Hinterbliebenenversorgung sicherstellen. Vergleichbar seien diese Einrichtungen mit den Verbandsausgleichskassen, welche in der Schweiz die 1. Säule für die den jeweiligen Verbänden angeschlossenen Arbeitgeber und Arbeitnehmer durchführen würden. Obwohl teilweise auch Parallelen zur schweizerischen 2. Säule bestünden, würden

diese Vorsorgeeinrichtungen nicht der 2. Säule, welche in Deutschland betriebliche Vorsorge genannt werde, angehören. Die Versorgungseinrichtung G sei hinsichtlich der Deckung der verschiedenen Risiken Berufsunfähigkeit, Erreichen der Altersgrenze und Tod der gesetzlichen Rentenversicherung gleichgestellt. Dies ergebe sich aus dem Umstand, dass sich die Versorgungseinrichtungsmitglieder von der Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung befreien lassen könnten. Diesfalls seien diese ausschliesslich in der Versorgungseinrichtung G versichert, was ihnen einen analogen Versicherungsschutz bieten müsse. Dieser Schutz müsse sich entsprechend ebenfalls auf die Risiken Krankheit, Beeinträchtigung der Erwerbstätigkeit und Tod erstrecken. Somit beinhalte die Versicherung in der Versorgungseinrichtung G zwangsläufig auch eine Risikodeckung. Demzufolge handle es sich bei der Versorgungseinrichtung G um eine staatlich anerkannte Sozialversicherung.

E. 2.8

Die Pflichtigen bringen gegen das Argument der Pflichtversicherung vor, praktisch ihr gesamtes Versicherungsguthaben sei freiwillig während ihrer Sozialversicherungsunterstellung in der Schweiz einbezahlt worden. Eine Pflichtversicherung habe es für sie damit gar nicht gegeben. Die Beiträge seien daher – analog dem Urteil des Bundesgerichts vom 19. Februar 2001 (StE 2001 B 27.1 Nr. 25) – ihrer freien, individuellen Selbstvorsorge (Säule 3b) zuzuordnen. Ferner seien sie obligatorisch der schweizerischen 1. Säule unterstellt gewesen und würden seit Eintritt ins Rentenalter eine AHV-Rente beziehen. Es sei unzutreffend, dass die Versorgungseinrichtung G in ihrem Fall die gesetzliche Rentenversicherung ersetzt hätte. Vielmehr habe die AHV in Bezug auf die ab dem Zuzug in die Schweiz verdienten Lohneinkommen die bisherigen gesetzlichen deutschen Pflichtversicherungen ersetzt.

E. 2.9

Hinsichtlich der Versicherung bei der Versorgungseinrichtung G sind zwei Phasen zu unterscheiden: In einer ersten Phase waren die Pflichtigen als in Deutschland tätige Zahnärzte Pflichtmitglieder des berufsständischen Versorgungswerks. Da weder behauptet noch ersichtlich ist, dass die Pflichtigen je Beiträge an die deutsche Rentenversicherung geleistet hätten, kann davon ausgegangen werden, dass sie sich auf eigenen Antrag (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB VI) von der Versicherungspflicht bei der gesetzlichen Rentenversicherung haben befreien lassen. In dieser ersten Phase hat ihre Pflichtmitgliedschaft bei der Versorgungseinrichtung G die gesetzliche Rentenversicherung bzw. die erste Säule der Alterssicherung Deutschlands ersetzt, musste die berufsständische "Ersatzversicherung" grundsätzlich dem Sicherungsniveau der gesetzlichen Rentenversicherung entsprechen (vgl. dazu Fuchs/Preis/Bose [Hrsg.], § 46 Rz. 84). Nach dem Umzug in die Schweiz bzw. in einer zweiten Phase waren die Pflichtigen weiterhin freiwillig bei der Versorgungseinrichtung G versichert. Durch die freiwillige Weiterführung mutierte die Versicherung bei der Versorgungseinrichtung G nicht zur à-la-carte Vorsorgelösung im Sinn einer Säule 3b: Für die Mitglieder, die die Mitgliedschaft bei der Versorgungseinrichtung G freiwillig fortsetzen, gelten nämlich die gleichen Beitragsbestimmungen wie für Mitglieder kraft Gesetzes (siehe § 28 Ziff. 2 der Satzung der Versorgungseinrichtung G). Der Charakter der Versicherung änderte sich mit der freiwilligen Weiterführung der staatlichen Versicherung nicht. Auch waren die Beiträge der Höhe nach nicht frei wählbar, sondern bestanden trotz Möglichkeit von freiwilligen Mehrzahlungen Einzahlungshöchstgrenzen (vgl. § 27 der Satzung der

Versorgungseinrichtung G).

E. 2.10

An der Vergleichbarkeit der von der deutschen Versorgungseinrichtung G erhaltenen Renten mit einer Schweizer AHV-Rente ändert sich auch nichts, wenn die Renten nach deutschem Steuerrecht als "Leibrenten" besteuert würden, wie die Pflichtigen vorbringen. Denn von der deutschen Begrifflichkeit der Leibrente kann nicht auf die rechtliche Bedeutung der Leibrente nach Schweizer Recht geschlossen werden (vgl. VGr, 19. Oktober 2022, SB.2022.00040 und SB.2022.00041, E. 4.1 [zur Publikation vorgesehen]). Der Vollständigkeit halber ist jedoch anzuführen, dass die von den Pflichtigen angerufene Bestimmung des deutschen Einkommenssteuergesetzes (EStG) von § 22 Nr. 1 Satz 3 lit. a dem Wortlaut nach "Leibrenten und andere Leistungen" erfasst. Unter den Begriff "andere Leistungen" fallen namentlich Leistungen, die von berufsständischen Versorgungseinrichtungen erbracht werden (§ 22 Nr. 1 Satz 3 lit. a aa) EStG).

E. 2.11

Schliesslich bringen die Pflichtigen mit Bezug auf ein Schreiben der Versorgungseinrichtung G vom 29. November 2018 vor, die von ihnen einbezahlten Prämien seien kapitalbildend gewesen, was über eine Verrentung zu Leibrenten in entsprechenden Höhen führe. Die Kapitalrückzahlungskomponenten von 54,3 % (Pflichtige) bzw. 65,14 % (Pflichtiger) würden durch die von der Versorgungseinrichtung G bescheinigten Ertragsanteilkomponenten bestätigt, welche im Fall von B 45,7% und im Fall von A 34,86% betragen hätten. Somit liege eine kapitalbildende Versicherung vor, welche im Gegensatz zu einer Risikoversicherung stehe. Denn Renten einer Risikoversicherung würden nicht reduziert als Leibrenten besteuert, da es sich bei den Prämien um reine Risikoprämien handle, die zu keiner Kapitalbildung geführt hätten. Vorliegend seien die bis 31. Dezember 2004 ausbezahlten Rentenzahlungen in einen steuerpflichtigen Ertragsanteil und in einen nicht der Einkommenssteuer unterliegenden Kapitalrückzahlungsanteil zerlegt worden. Im Zusammenhang mit diesen Ausführungen verweist das kantonale Steueramt in seiner Duplik zutreffend darauf, dass mit der Einführung des neuen Alterseinkünftegesetzes [AltEinkG] vom 5. Juli 2004 und dem damit verbundenen Wechsel von der vorgelagerten zur nachgelagerten Rentenbesteuerung per 1. Januar 2005 die Renteneinkünfte der Pflichtigen nach deutschem Steuerrecht einer günstigeren Ertragsanteil-Besteuerung unterliegen würden, da sie bis zum 31. Dezember 2004 während mehr als 10 Jahren Beiträge in die Versorgungseinrichtung G einzahlten, die höher waren als der Höchstbetrag zur gesetzlichen Rentenversicherung. Damit wäre auf sie die sog. Öffnungsklausel anwendbar gewesen und wäre die bezogene Rente in einen nachgelagert zu besteuern den Anteil und in einen mit dem Ertragsanteil zu besteuern den Teil aufgeteilt worden (§ 22 Nr. 1 Satz 3 lit. a bb) Satz 2 EStG; vgl. auch Ziff. 13 des AltEinkG). Auf diese Regelung nehmen die Schreiben der Versorgungseinrichtung G vom 29. November 2018 denn auch explizit Bezug: "Vom Ruhegeld von der Versorgungseinrichtung G unterliegt ein Anteil von 34,86 % bzw. 45,70 % der Ertragsanteilbesteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb des deutschen Einkommenssteuergesetzes." Aus der Besteuerung der Renten, wie diese nach deutschem Recht erfolgen würde, können die Pflichtigen jedoch nichts zu ihren Gunsten ableiten: Aus der Aufteilung in einen zu besteuern den Rentenanteil und einen nicht zu besteuern den Rentenanteil kann nicht auf einen Kapitalrückzahlungsanteil geschlossen werden.

E. 2.12

In Bezug auf den geltend gemachten Kapitalrückzahlungsanteil führen die Pflichtigen als zentralen Unterschied der Renten der deutschen Versorgungseinrichtung G zu AHV-Renten sodann an, Letztere würden auf einem reinen Umlageverfahren beruhen, während die Renten der Versorgungseinrichtung G auf einer Verrentung der geleisteten Beitragszahlungen basiere. Das Leistungssystem der Versorgungseinrichtung G sei beitragsbezogen, d. h. die Höhe der Versorgungsleistung sei abhängig von den während der Mitgliedschaft geleisteten Beiträgen. Die Versorgungseinrichtung G wird anders als die gesetzliche Rentenversicherung oder die schweizerische AHV nicht im Umlageverfahren, sondern im offenen Deckungsplanverfahren finanziert. Dabei werden Elemente des Umlage- und des Kapitaldeckungsverfahrens miteinander verbunden (vgl. zu den Begriffen: Fuchs/Preis/Brose [Hrsg.], § 45 Rz. 1 ff.). Das offene Deckungsplanverfahren verlangt indessen keine unmittelbare Äquivalenz zwischen Beiträgen und Leistungszusagen. Die Leistung ist also nicht ausschliesslich von der Höhe und Anzahl der eingezahlten Beiträge abhängig. Vielmehr wird auch der künftige Zugang an neuen, meist jungen Kammermitgliedern in die Äquivalenzbeziehung mit einbezogen (Deutscher Bundestag, Aktuelle Fragen zur Finanzierung der berufsständischen Altersversorgung, 2022, WD 6 – 3000 – 100/21). Die fehlende Äquivalenz ergibt sich auch aus einer Gegenüberstellung der von den Pflichtigen einbezahlten Beiträge und den ihnen ausbezahlten Renten (siehe Schreiben der Versorgungseinrichtung G vom 2. August 2018 und 29. November 2018):
Einzahlungen Pflichtige: Rentenauszahlungen Pflichtige: 1968–1984: EUR ... Ab 1.12.2001: mindestens EUR ... pro Jahr. 2002–2007, 2018–2022 (11 Jahre): total mindestens EUR ... 2008–2017 (gemäss Schreiben vom 2. August 2018): total EUR ... 1985–2000: EUR ... Total EUR ... Bis 1.12.2022: mindestens total EUR ... Einzahlungen Pflichtiger: Rentenauszahlungen Pflichtiger: 1965–1984: EUR ... Ab 1.4.1999: mindestens EUR ... pro Jahr 1999–2007, 2018–2022 (14 Jahre): total mindestens EUR ... 2008–2017 (gemäss Schreiben vom 2. August 2018): total EUR ... 1985–1999: EUR ... Total EUR ... Bis 1.4.2022: mindestens total EUR ... Allein schon aufgrund der erheblichen Divergenz der Prämien und der Rentenhöhe kann nicht davon ausgegangen werden, dass es sich bei den ausbezahlten Renten lediglich um ausbezahltes Sparguthaben zuzüglich Ertragskomponente gehandelt hat.

E. 2.13

Vielmehr haben die Pflichtigen die Prämien bzw. die Beiträge nicht ausschliesslich für den Erwerb der Rente aufgewendet, sondern in erster Linie für die Risikoabdeckung Alter, Erwerbsunfähigkeit und Tod. Diese Versicherungskomponente ist der Leibrente fremd (siehe E. 2.2 sowie VGr, 23. Februar 2011, SB.2010.00107, E. 2.3). Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass die den Pflichtigen ausbezahlten Renten im Rahmen der freiwilligen Weiterversicherung bei der Versorgungseinrichtung G grundsätzlich mit einer AHV-Rente bzw. einer Leistung aus der 1. Säule vergleichbar sind (vgl. aber E.4 zum Eventualantrag bzw. zur teilweisen Qualifikation der Leistungen als 2. Säule). Der Hauptantrag der Pflichtigen, die Renten seien der reduzierten Besteuerung gemäss § 22 Abs. 3 StG bzw. Art. 22 Abs. 3 DBG zu unterwerfen, ist daher abzuweisen.

E. 3.1

Die Pflichtigen erblicken in der vollen Besteuerung der ihnen ausbezahlten Renten gemäss § 22 Abs. 1 StG bzw. Art. 22 Abs. 1 DBG eine Verletzung des verfassungsmässigen Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Sinn von Art. 127 Abs. 2

der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV). In ihrem Fall seien die von ihnen geleisteten Beiträge namentlich wegen der Sozialversicherungsunterstellung in der Schweiz nicht, oder nur in sehr beschränktem Ausmass des allgemeinen Versicherungsabzugs abziehbar gewesen. In Umsetzung des Korrespondenzprinzips bzw. des Waadtländer Modells wäre eine vollumfängliche Besteuerung der Renten nur dann gerechtfertigt, wenn auch die Beiträge vollständig abziehbar gewesen wären oder wenn es sich um nicht beitragsbezogene Leibrenten gehandelt hätte. Somit sei aufgrund der fehlenden bzw. massiv eingeschränkten Abzugsmöglichkeiten in der Vergangenheit vorliegend eine reduzierte Besteuerung der Renten zu 40 % sachgerecht.

E. 3.2

Beiträge an ausländische Sozialversicherungen werden grundsätzlich nur zum Abzug zugelassen, wenn eine in der Schweiz steuerpflichtige Person weiterhin – ausschliesslich – dem Sozialversicherungsregime des ausländischen Staates untersteht (BGr, 28. Juni 2019, 2C_461/2018, E. 2.2.1). Das Bundesgericht gelangte im Anwendungsbereich des Freizügigkeitsabkommens bei freiwilliger Weiterversicherung einer Person im Bereich Invalidität, Alter und Leistungen an Hinterbliebene in Anwendung der Verordnung [EG] Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (SR 0.831.109.268.1) zum Schluss, dass eine freiwillige Weiterversicherung möglich sei, wenn die Person nach den Rechtsvorschriften des anderen Mitgliedstaats pflichtversichert sei und sie in der Vergangenheit zu einem Zeitpunkt ihrer beruflichen Laufbahn aufgrund oder infolge einer Beschäftigung oder selbständigen Erwerbstätigkeit den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats unterlag und ein solches Zusammentreffen nach den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats ausdrücklich oder stillschweigend zugelassen sei. Solche Beiträge könnten unter der Voraussetzung, dass sie mit Beiträgen an eine schweizerische Vorsorge vergleichbar seien, nach Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG von den Einkünften abgezogen werden (BGr, 28. Juni 2019, 2C_461/2018, E. 3 ff.). Diese Regelung ist auf die Pflichtigen, welche ihre Beiträge an die Versorgungseinrichtung G vor Inkrafttreten des Freizügigkeitsabkommens leisteten, in zeitlicher Hinsicht nicht anwendbar. Es ist daher mit den Pflichtigen davon auszugehen, dass sie ihre Beiträge an die Versorgungseinrichtung G nicht steuermindernd zum Abzug bringen konnten. Das Verwaltungsgericht hielt indessen bereits mit Urteil vom 23. Februar 2011 (SB.2010.00107, E. 3.3) fest, dass § 22 Abs. 1 StG bzw. Art. 22 Abs. 1 DBG eine bloss teilweise Besteuerung der Rentenleistungen unter Berücksichtigung der eigenen Beitragsleistungen des Vorsorgenehmers nicht zulässt (vgl. BGr, 17. März 2006, 2A.643/2005 E. 3.3; früher BGE 88 I 125). Ferner wurde das Korrespondenzprinzip nicht in jedem Bereich vollumfänglich durchgesetzt: So wurde etwa die volle Abzugsfähigkeit für Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (sog. Waadtländer Modell) erst ab 1. Januar 1987 verwirklicht (vgl. dazu die Botschaft über die Anpassung der direkten Bundessteuer an das Bundesgesetz über die berufliche Vorsorge vom 1. Mai 1984, BBl 1984 II 725, 731; BGE 130 I 205 E. 7). In Bezug auf die vor Inkrafttreten dieser Regelung geleisteten Beiträge an die berufliche Vorsorge wurde das Korrespondenzprinzip nicht absolut verwirklicht, was zur Regelung von Art. 204 DBG bzw. § 270 StG führte (vgl. Martin Steiner/Peter Lang in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 204 N. 4; BGE 116 Ia 264; BGE 116 Ia 277). Ein Verstoß gegen Art. 127 Abs. 2 BV ist darin nicht zu erblicken.

E. 4.1

Eventualiter führen die Pflichtigen aus, die Renten der Versorgungseinrichtung G würden Leistungen aus beruflicher Vorsorge (2. Säule) darstellen, weil die Versicherung in der Versorgungseinrichtung G eine Erwerbstätigkeit in spezifischen Berufskategorien voraussetze und nicht weiter – namentlich nicht auch auf nichterwerbstätige Personen – gefasst sei, wie dies beispielsweise bei der Schweizer AHV als 1. Säule der Fall sei. Bei Qualifikation der Leistungen der Versorgungseinrichtung G als solche der 2. Säule seien die Übergangsbestimmungen von Art. 204 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 270 Abs. 2 StG anwendbar.

E. 4.2

Unter dem Titel "Übergangsbestimmungen" statuiert Art. 204 Abs. 1 lit. a DBG, dass Renten und Kapitalabfindungen aus beruflicher Vorsorge, die vor dem 1. Januar 1987 zu laufen begannen oder fällig wurden oder 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 sind: zu drei Fünfteln, wenn die Leistungen (wie Einlagen, Beiträge, Prämienzahlungen), auf denen der Anspruch des Steuerpflichtigen beruht, ausschliesslich vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind. Im kantonalen Steuergesetz findet sich eine ähnliche Bestimmung für Renten und Kapitalzahlungen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von Selbständigerwerbenden, die vor dem 1. Januar 1987 zu laufen begannen oder fällig wurden oder die vor dem 1. Januar 2002 zu laufen beginnen oder fällig werden und auf einem Vorsorgeverhältnis beruhen, das am 31. Dezember 1985 bereits bestand. Solche werden laut § 270 Abs. 2 StG nur zu vier Fünfteln besteuert.

E. 4.3

In zeitlicher Hinsicht sind die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Übergangsbestimmungen auf den Fall der Pflichtigen gegeben, da das Vorsorgeverhältnis bereits am 31. Dezember 1985 bzw. 1986 bestanden hat und die Leistungen vor dem 1. Januar 2002 zu laufen begonnen haben. Im Fall von B werden die Renten seit dem 1. Dezember 2001, im Fall von A seit dem 1. April 1999 ausbezahlt. Bevor der Frage nachgegangen wird, ob die Renten der Versorgungseinrichtung G auch Elemente der 2. Säule enthalten, womit auch der sachliche Anwendungsbereich der genannten Bestimmungen eröffnet wäre, ist vorab zu prüfen, ob die Übergangsbestimmungen bei deutschen Renten überhaupt zur Anwendung kommen können.

E. 4.4

Das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich und die damalige Steuerrekurskommission I lehnten in zwei Entscheiden die Anwendung von Art. 204 DBG und § 270 Abs. 1 StG auf deutsche Renten ab. Diese Regelungen seien spezifisch auf die Änderung des Besteuerungssystems aufgrund der BVG-Revision ausgerichtet: 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 und beschränkte Besteuerung der Leistungen) zum Waadtländer Modell (vollumfänglicher Abzug der Beiträge bei vollumfänglicher Besteuerung der Leistungen). Demnach würden sie sich – entsprechend dem Wortlaut der Bestimmungen – auch nur auf Einkünfte aus der beruflichen Vorsorge nach BVG beziehen (vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, Basel 2015,

Art. 204 N. 6; BGr, 8. Juni 2010, 2C_830/2009, E. 3.1 = StR 65, 783, 787) . Eine durch Erwerbstätigkeit im Ausland nach den Bestimmungen des betreffenden Landes erworbene Rente werde von der Übergangsproblematik im Zusammenhang mit dem Wechsel zum Waadtländer Modell nicht berührt, weshalb eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs dieser Bestimmung auf solche Renten abzulehnen sei (Steuerrekursgericht des Kantons Zürich, 30. März 2015, StE 2015 B 26.11 Nr. 4 E. 2c; StRK I [ZH], 19. November 2009, 1 ST.2009.237/1 DB.2009.117, E. 2). Bei beiden zitierten Urteilen lag der Sachverhalt so, dass die betroffenen Pflichtigen erst nach der Änderung des Besteuerungssystems aufgrund der BVG-Revision in die Schweiz gezogen sind. Das Steuerrekursgericht präzisierte seine Rechtsprechung mit Entscheid vom 8. August 2011 in Bezug auf die genannten Übergangsbestimmungen im Licht des Diskriminierungsverbots gemäss Freizügigkeitsabkommen (FZA): So geniesse ein Arbeitnehmer aus dem EU-Raum laut Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA in der Schweiz die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen. Das Steuerrekursgericht erwog, dass es mit dem Diskriminierungsverbot nicht in Einklang gebracht werden könne, wenn einem Pflichtigen, der seine Anstellung in der Schweiz bereits vor dem Systemwechsel aufgenommen hätte und seine Beiträge an eine ausländische Pensionskasse nach damals geltendem Recht bei der hiesigen Einkommenssteuer nicht bzw. nicht vollumfänglich hätte in Abzug bringen können, die Anwendung der Übergangsbestimmungen mit der Begründung verwehrt würde, die entsprechenden Ausnahmeregelungen bezögen sich nur auf Renten aus schweizerischen Vorsorgeverhältnissen. Im vorliegenden Fall sei der Pflichtige aber erst 1989 und damit nach dem Systemwechsel in die Schweiz zugezogen und habe die von ihm an eine dänische Vorsorgeeinrichtung geleisteten Pensionskassenbeiträge immer vollumfänglich abziehen können, weshalb er vom Wechsel zum Waadtländer Modell nicht betroffen gewesen sei (Steuerrekursgericht des Kantons Zürich, 8. August 2011, 2 DB.2011.60/2 ST.2011.90, E. 3d). Aus der dargestellten Rechtsprechung erhellt, dass solche Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz schon vor dem Systemwechsel in die Schweiz verlegt hatten und weiterhin Beiträge an ausländische Vorsorgeeinrichtungen im Bereich der 2. Säule leisteten, von den Übergangsbestimmungen von Art. 204 DBG und § 270 StG – bei Erfüllen der weiteren Voraussetzungen – profitieren können. Da die Pflichtigen im vorliegenden Fall bereits seit 1965 in der Schweiz wohnhaft sind bzw. der schweizerische Wohnsitz bereits vor dem Systemwechsel bei der Rentenbesteuerung per 1. Januar 1987 begründet wurde und die Pflichtigen weiterhin Beiträge an die deutsche Versorgungseinrichtung G leisteten, die sie nicht oder nur beschränkt vom steuerbaren Einkommen in Abzug bringen konnten, ist die Anwendung der Übergangsbestimmungen von Art. 204 DBG und § 270 StG aufgrund des freizügigkeitsrechtlichen Diskriminierungsverbots grundsätzlich geboten. Dies setzt allerdings voraus, dass die Beiträge an die Versorgungseinrichtung G auch als Beiträge an die 2. Säule qualifiziert werden können.

E. 4.5

Das kantonale Steueramt bringt gegen eine Qualifizierung der Beiträge als berufliche Vorsorge vor, die Versorgungseinrichtung G trete an Stelle der staatlichen Rentenversicherung Bund, welche eher mit der schweizerischen AHV als mit einer beruflichen Vorsorge verglichen werden könne. Aus Sicht des Verwaltungsgerichts besteht der Versorgungsschutz der Versorgungseinrichtung G – wie in E. 2.13 festgehalten – primär in der Sicherung der Grundversorgung entsprechend der AHV/IV der Schweiz. Denn der Leistungskatalog der berufsständischen Versorgungseinrichtungen ist

grundsätzlich dem der gesetzlichen Rentenversicherung nachgebildet (Klaus Heubeck, Die Finanzierung der berufsständischen Versorgung, Köln 2014, abrufbar auf der Internetseite der Arbeitsgemeinschaft berufsständischer Versorgungseinrichtungen e. V. [ABV]). Entsprechend sind auch die Beiträge an die Versorgungseinrichtung G analog der deutschen Rentenversicherung ausgestaltet (siehe zum Folgenden auch E. 2.5): So sind nämlich ab dem Tag, ab welchem die Befreiung von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung wirkt, die gleichen Beiträge an die Versorgungseinrichtung G zu zahlen, die ohne diese Befreiung zur gesetzlichen Rentenversicherung zu entrichten wären (Broschüre "Versorgungseinrichtung G kompakt", Ziff. 3.1). Selbständig erwerbstätige Mitglieder haben als Pflichtbetrag 18 % des reinen Berufseinkommens bis zur Beitragsbemessungsgrenze der Deutschen Rentenversicherung Bund und 7 % des Teils des reinen Berufseinkommens, der die Beitragsbemessungsgrenze der Deutschen Rentenversicherung Bund übersteigt, zu zahlen (Broschüre "Versorgungseinrichtung G kompakt", Ziff. 3.3). Darüber hinaus können jedoch freiwillige Mehrzahlungen bis zu einem allgemeinen Jahreshöchstbeitrag erfolgen (Broschüre "Versorgungseinrichtung G kompakt", Ziff. 3.4 ff.). Damit können die Versicherten mit freiwilligen Mehrbeträgen ihre Rente über die Grundsicherung hinaus erhöhen. Diese Möglichkeit der freiwilligen Mehrzahlungen besteht für die gesetzliche Rentenversicherung grundsätzlich nicht (vgl. aber § 187a SGB VI zum Ausgleich von Rentenminderungen). Wird von freiwilligen Beitragszahlungen im berufsständischen Versorgungswerk Gebrauch gemacht, enthält die Versicherung im berufsständischen Versorgungswerk auch Elemente, welche der schweizerischen 2. Säule entsprechen. Diesfalls setzt sich auch die Rentenleistung des berufsständischen Versorgungswerks anteilmässig zusammen aus Leistungen, die der schweizerischen 1. Säule und der 2. Säule entsprechen. Da sowohl Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung als auch Einkünfte aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge nach Art. 22 Abs. 1 DBG bzw. § 22 Abs. 1 StG steuerbar sind, kommt der Unterscheidung nur Bedeutung zu im Hinblick auf eine allfällige Anwendung von Art. 204 DBG bzw. § 270 StG, wie sie hier infrage steht. Folglich ist in Bezug auf die den Pflichtigen ausbezahlten Renten eine Aufspaltung vorzunehmen: Ihre Beiträge an die Versorgungseinrichtung G, die über dem Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung lagen, haben 2.-Säule-Charakter. Aus den Schreiben der Versorgungseinrichtung G vom 31. Oktober 2005 und 29. November 2018 ergibt sich, dass B Beiträge im Umfang von 45,70 % an die Versorgungseinrichtung G leistete, welche über dem Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung lagen. Ebenso leistete A im Umfang von 34,86 % Beiträge über den Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung hinaus. Entsprechend sind vom jährlichen Ruhegeld von B von 45,70 % und vom jährlichen Ruhegeld von A 34,86 % als Gelder mit 2.-Säule-Charakter zu qualifizieren. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, weil das Versorgungswerk der Versorgungseinrichtung G mit einer schweizerischen Vorsorge vergleichbar ist bzw. als gleichwertig betrachtet werden kann, soweit Beiträge über den Höchstbetrag zur gesetzlichen Rentenversicherung hinaus geleistet wurden. Erfüllt sind namentlich die Kriterien der reglementarischen Verpflichtung zur Leistung der Beiträge, was auch für freiwillige Mitglieder der Versorgungseinrichtung G gilt (siehe E. 2.5). Die Beiträge sind gebunden und quantitativ im Rahmen. Ferner handelt es sich bei der Versorgungseinrichtung G um eine anerkannte Vorsorgeeinrichtung (siehe E. 2.5). Auch die grundlegenden Erfordernisse des schweizerischen Rechts an die berufliche Vorsorge (Kollektivität, Gleichbehandlung, Planmässigkeit, Versicherungsprinzip, Angemessenheit)

sind eingehalten (zu den Kriterien im Einzelnen vgl. BGr, 28. Juni 2019, 2C_461/2018, E. 2.2 und E. 4 ff.).

E. 4.6

Dies ergibt folgende Grundlagen für die Nachsteuerberechnung der Pflichtigen (B):

Steuerperiode: Nicht deklarierte Einkünfte: Rente aus Versorgungseinrichtung G (EF): 100 % steuerbar nach Art. 22 Abs. 1 DBG/ § 22 Abs. 1 StG: 3/5 steuerbar nach Art. 204 Abs. 1 lit. a DBG (CH): 4/5 steuerbar nach § 270 Abs. 2 StG (ZH): 2008 Fr. ... 54,3 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ... 2009 Fr. ... 54,3 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ... 2010 Fr. ... 54,3 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ... 2011 Fr. ... 54,3 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ... 2012 Fr. ... 54,3 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ... 2013 Fr. ... 54,3 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ... 2014 Fr. ... 54,3 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ... 2015 Fr. ... 54,3 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ... 45,70 % von Fr. ... = Fr. ...

Für den Pflichtigen (A) ergibt dies folgende Grundlagen für die Nachsteuerberechnung: Steuerperiode: Nicht deklarierte Einkünfte: Rente aus

Versorgungseinrichtung G (EM): 100 % steuerbar nach Art. 22 Abs. 1 DBG/ § 22 Abs. 1 StG: 3/5 steuerbar nach Art. 204 Abs. 1 lit. a DBG (CH): 4/5 steuerbar nach § 270 Abs. 2 StG (ZH): 2008 Fr. ... 65,14 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... 2009 Fr. ... 65,14 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... 2010 Fr. ... 65,14 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... 2011 Fr. ... 65,14 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... 2012 Fr. ... 65,14 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... 2013 Fr. ... 65,14 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... 2014 Fr. ... 65,14 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... 2015 Fr. ... 65,14 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... 34,86 % von Fr. ... = Fr. ... In Bezug auf den Eventualantrag sind die Rechtsmittel demzufolge teilweise gutzuheissen. Es rechtfertigt sich, die Sache zur rechnerischen Umsetzung und zur Neuberechnung der Nachsteuern an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

E. 5.1

Die Pflichtigen beantragen schliesslich eventualiter, die erhobenen "Verzugszinsen" seien angemessen zu reduzieren. Die Bearbeitungszeit beim kantonalen Steueramt bis zum Erlass der Verfügung habe rund zwei Jahre betragen, die Bearbeitungszeit zur Einsprache weitere rund eineinhalb Jahre. Diese Bearbeitungszeiten seien unverhältnismässig lange und es widerspräche Treu und Glauben, wenn die Pflichtigen die durch die Verzögerungen aufgelaufenen "Verzugszinsen" zu tragen hätten. Entsprechend werde eine angemessene Reduktion der "Verzugszinsen" beantragt.

E. 5.2

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei den den Pflichtigen auferlegten Zinsen betreffend Nachsteuern im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern gerade nicht um Verzugszinsen im eigentlichen Sinn, sondern um Ausgleichszinsen handelt (vgl. BGr, 30. September 2015, 2C_116/2015 und 2C_117/2015, E. 5; Richner et al., § 160 N. 43). Mit dem massvollen Ausgleichszinssatz wird insbesondere der Tatsache Rechnung getragen,

dass der Ausgleichszins auch bei Verzögerungen erhoben wird, die nicht auf Fehler der Steuerpflichtigen zurückzuführen sind. Die Bearbeitungsdauer von Nachsteuerverfügungen liegt nicht in der Macht der Steuerpflichtigen, weshalb bis zum Abschluss des Nachsteuerverfahrens nur der Ausgleichszins verlangt wird und nicht der höhere Verzugszins (vgl. dazu BGr, 30. September 2015, 2C_116/2015 und 2C_117/2015, E. 5.5.1). Angesichts der Komplexität des Falls erscheint die Bearbeitungszeit durch das kantonale Steueramt vorliegend gerade noch angemessen. Eine Verletzung des Beschleunigungsgebots wurde während der Dauer des Verfahrens vor dem kantonalen Steueramt durch die Pflichtigen nicht vorgebracht. Das kantonale Steueramt weist in der Rekurs- bzw. Beschwerdeantwort sodann darauf hin, es habe den Ausgleichszinsenlauf im Einspracheverfahren nicht weitergeführt, sondern die Ausgleichszinsen in der Einspracheverfügung auf dem Stand der ursprünglichen Verfügung vom 3. Februar 2021 belassen. Dieses Vorgehen, um den Pflichtigen entgegenzukommen, erweist sich aber als unzulässig. Gemäss § 160 Abs. 1 StG wird die Nachsteuer samt Zins eingefordert. Die Zinspflicht ist von Bundesrechts wegen verbindlich mit der Nachsteuerpflicht verknüpft (vgl. Art. 53 Abs. 1 StHG). Nachsteuern sind ab dem Verfalltag der jeweiligen Steuerperiode zu verzinsen (§ 52 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [StV]). Dieser Zins ist bis zur rechtskräftigen Beendigung des Nachsteuerverfahrens geschuldet (vgl. BGr, 30. September 2015, 2C_116/2015 und 2C_117/2015, E. 5.5.2). Demzufolge hat das kantonale Steueramt bei der Neuberechnung auch die Verzinsung nachzuführen. Die dadurch resultierende Verböserung sollte durch die geringere Zinsbelastung aufgrund der teilweisen Gutheissung des Rekurses wieder ausgeglichen werden. Ist dies nicht der Fall, hätte das kantonale Steueramt die Verböserung den Pflichtigen vorgängig anzudrohen und ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme zu bieten.

E. 5.3

Auch im Bereich der direkten Bundessteuer ist die Zinsberechnung zu aktualisieren und geht es nicht an, die Nachsteuern lediglich bis 3. Februar 2021 zu verzinsen. Denn auch hier wird die nicht erhobene Steuer gemäss Art. 151 Abs. 1 DBG samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Bei Nachsteuerfällen beginnt die Zinspflicht 30 Tage nach der ursprünglichen Fälligkeit (Art. 3 Abs. 1 lit. b der Verordnung des EFD vom 10. Dezember 1992 über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer, SR 642.124). Der hier anwendbare Verzugszinssatz ist der Zinssatzverordnung des EFD vom 25. Juni 2021 (SR 631.014) zu entnehmen (Art. 3 Abs. 2 der Verordnung des EFD vom 10. Dezember 1992 über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer). Gemäss Art. 4 Abs. 3 lit. a der Zinssatzverordnung des EFD vom 25. Juni 2021 beträgt der Verzugszins für die direkte Bundessteuer vom 1. Januar 2017 bis zum 31. Dezember 2021 3,0 %. Demgegenüber brachte das kantonale Steueramt bei der Zinsberechnung ab der Steuerperiode 2020 lediglich noch einen Zinssatz von 0,5 % zur Anwendung. Dieses Versehen ist von Amtes wegen zu korrigieren. Die mit der Aufdatierung der Zinsberechnung bis zur Rechtskraft der Nachsteuerverfügung verbundene Verböserung sowie die erwähnte Korrektur des falschen Zinssatzes sollten durch die geringere Zinsbelastung aufgrund der teilweisen Gutheissung der Beschwerde wieder ausgeglichen werden. Ist dies nicht der Fall, hätte das kantonale Steueramt die Verböserung den Pflichtigen vorgängig anzudrohen und ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme zu bieten. Für eine Reduktion der Zinsbelastung aufgrund der längeren Bearbeitungsdauer besteht aber kein Raum.

E. 6

Nach dem Gesagten sind der Rekurs und die Beschwerde im Sinn der Erwägungen teilweise gutzuheissen und ist die Sache zur Neuberechnung der Nachsteuern und der Zinsen an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

E. 7.1

Nach § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 Satz 2 StG sind die Gerichtskosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Bei teilweiser Guttheissung werden die Kosten anteilmässig aufgeteilt. Da die Pflichtigen lediglich mit einem ihrer Eventualanträge teilweise durchdringen (teilweise Vergleichbarkeit der Renten der Versorgungseinrichtung G mit Leistungen der schweizerischen 2. Säule; teilweise Anwendung von Art. 204 Abs. 1 lit. a DBG und § 270 Abs. 2 StG, siehe zum Ganzen E. 4.6), sind die Kosten des Rekursverfahrens zu 4/5 den Pflichtigen und zu 1/5 dem Rekursgegner aufzuerlegen. Der gleiche Verteilschlüssel gilt für das Beschwerdeverfahren (Art. 144 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG).

E. 7.2

Eine Parteientschädigung ist den überwiegend unterliegenden Rekurrierenden bzw. Beschwerdeführenden nicht zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 Satz 2 StG; Art. 64 Abs. 1-3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 153 Abs. 3 DBG; vgl. Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich 2014 etc., § 17 N. 21; VGr, 21. September 2011, SB.2011.00037, E. 4). Das kantonale Steueramt hat keine Entschädigung verlangt.

E. 8.1

Nach Art. 90 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) steht die Beschwerde an das Bundesgericht offen gegen Entscheide, die das Verfahren abschliessen (Endentscheide). Dagegen ist ein Rückweisungsentscheid in der Regel als Vor- oder Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 BGG zu qualifizieren, gegen welchen eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG nur zulässig ist, wenn – alternativ – der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken kann (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) oder die Guttheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG; BGE 133 V 477 E. 4.2 S. 481 f. mit Hinweisen). Dient die Rückweisung – wie hier – einzig der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten und bleibt der Verwaltung keine Entscheidungsfreiheit, werden Rückweisungsentscheide nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Endentscheide behandelt (BGE 140 V 321 E. 3.2 f.; BGr, 28. September 2022, 2C_827/2021 und 2C_850/2021, E. 1.2).

E. 8.2

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG erhoben werden. Aufgrund von Reorganisationsmassnahmen beim Bundesgericht ist die Beschwerde bis Ende 2022 an das Schweizerische Bundesgericht, 1000 Lausanne 14 und ab 1. Januar 2023 an das Schweizerische Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern zu adressieren.

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