Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.118/2006 /vje

Urteil vom 4. Juli 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart,
Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
Eidgenössische Steuerverwaltung, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

X._____,
Beschwerdegegner,
Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Postfach, 4410 Liestal,
Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, Postfach 635, 4410 Liestal.

Gegenstand
Direkte Bundes- und Staatssteuer 2002,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, vom 22. Juni 2005.

Sachverhalt:
A.
X._____, geboren 1962, erhielt von der Pensionskasse Y._____ AG am 21. Juli 2002 eine Nachzahlung von Invalidenrenten für die Zeit vom 1. März 1996 bis 30. Juni 2002 in der Höhe von Fr. 214'912.–. Ab 1. Juli 2002 erhielt er von dieser Vorsorgeeinrichtung eine Rente von monatlich Fr. 3'242.–, d.h. bis Ende 2002 wurden ihm noch weitere Fr. 19'452.– ausbezahlt.
Am 24. Juni 2003 wurde X._____ für die Staatssteuer 2002 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 256'761.– (satzbestimmend: Fr. 94'808.–) bzw. für die direkte Bundessteuer 2002 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 257'919.– (satzbestimmend: Fr. 95'966.–) definitiv eingeschätzt. Dagegen erhobene Einsprachen wies die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (nachfolgend: Steuerverwaltung) am 9. Oktober 2003 ab.
B.
Das Steuergericht Basel-Landschaft hiess Rekurs und Beschwerde des Steuerpflichtigen am 29. Oktober 2004 gut. Die Rentenzahlungen vom Juli bis Ende 2002 seien in die Kapitalleistung miteinzubeziehen und die Nachzahlung sei nur zu vier Fünfteln zu besteuern, weil das versicherte Ereignis bereits am 1. Januar 1994 eingetreten sei.
C.
Beschwerden der Steuerverwaltung gegen diese Entscheide wies das Kantonsgericht Basel-Landschaft am 22. Juni 2005 ab. Es verwarf zwar die Miteinbeziehung der Rentenzahlungen vom Juli bis Dezember 2002 in die Kapitalleistung. Hingegen rechnete es die Nachzahlung abzüglich des nicht streitigen Rentenfreibetrages in ein durchschnittliches Halbjahreseinkommen um, d.h. es dividierte die Kapitalzahlung durch 76 Monate und

multiplizierte sie anschliessend mit sechs Monaten. Auf diese Weise resultierte schliesslich - unter Berücksichtigung der Rentenzahlungen von Juli bis Ende Jahr - dasselbe satzbestimmende Einkommen wie das von der Vorinstanz ermittelte.
D.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 24. Februar 2006 beantragt die Eidgenössische Steuerverwaltung dem Bundesgericht, den Entscheid des Kantonsgerichts vom 22. Juni 2005 aufzuheben und die Kapitalleistung von Fr. 214'912.– für das satzbestimmende Einkommen der direkten Bundessteuer 2002 unter Abzug des Rentenfreibetrags von 20 Prozent mit dem Faktor 0.15 (12/76) umzurechnen sowie den Entscheid des Kantonsgerichts vom 22. Juni 2005 betreffend die Staats- und Gemeindesteuer 2002 aufzuheben.
Das Kantonsgericht verzichtet auf eine Stellungnahme. Die Steuerverwaltung beantragt die Gutheissung der Beschwerde, X._____ deren Abweisung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Das Bundesgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, welches Rechtsmittel zulässig und in welchem Umfang darauf einzutreten ist (BGE 131 I 153 E. 1 S. 156; 131 II 571 E. 1 S. 573).
1.2 Das kantonal letztinstanzliche Urteil des Kantonsgerichts kann sowohl hinsichtlich der direkten Bundessteuer nach Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) als auch hinsichtlich der kantonalen Steuern, gestützt auf Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Harmonisierungsrechtlich ist der Streitgegenstand im zweiten Titel geregelt und von der Verweisung in Art. 73 Abs. 1 StHG miterfasst. Da es um eine Steuerperiode nach dem 1. Januar 2001 geht, ist zudem die Anpassungsfrist nach Art. 72 StHG abgelaufen (Art. 72 Abs. 2 StHG; vgl. BGE 131 II 1 E. 2.1 S. 4; 128 II 56 E. 1 und 2 S. 58 ff.).
Die Eidgenössische Steuerverwaltung, die für die einheitliche Anwendung des DBG zu sorgen hat (Art. 102 DBG), ist gestützt auf Art. 103 lit. b OG (vgl. BGE 124 II 58 E. 1e S. 64) sowie Art. 73 Abs. 2 StHG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids legitimiert. Nachdem ihr der angefochtene Entscheid erst auf ausdrückliches Begehren hin am 26. Januar 2006 eröffnet worden war, ist auf ihre frist- und formgerecht eingereichte Verwaltungsgerichtsbeschwerde sowohl mit Bezug auf die direkte Bundessteuer als auch die kantonalen Steuern einzutreten.
1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Beschwerdeführerin die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) rügen. Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).
Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG nicht an die Anträge der Parteien gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 131 II 361 E. 2 S. 366).
2.
2.1 Der Einkommenssteuer der direkten Bundessteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG); insbesondere sind alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung sowie aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge steuerbar (Art. 22 Abs. 1 DBG). Solche Leistungen sind - unter Vorbehalt von Art. 204 DBG - voll steuerlich zu erfassen (BGE 132 II 128 E. 3.1 S. 129 f.). Hingegen sind Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz zu berechnen, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (Art. 37 DBG).
2.2 Seit den Urteilen 2A.68/2000 vom 5. Oktober 2000, publ. in: ASA 70 210, E. 4c, und 2A.50/2000 vom 6. März 2001, publ. in: ASA 71 486, E. 4b, ist Art. 37 DBG nicht mehr nur anwendbar, wenn künftige Teilleistungsansprüche abgegolten werden, sondern nun auch, wenn es sich um Nachzahlungen handelt. Deshalb ist Art. 37 DBG auf die hier vorliegende Rentennachzahlung anwendbar (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 22 zu Art. 22 bzw. N 8 zu Art. 38 DBG). Wird diese für eine bestimmte Anzahl Jahre ausgerichtet, ist sie zu einem entsprechend periodisierten Satz, d.h. zur

"Rente", die sich aus der Teilung der Zahlung durch die Anzahl Jahre ergibt, zu besteuern (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 3 zu Art. 37 DBG; Ivo Baumgartner, in: Martin Zweifel/ Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel/Genf/ München 2000, N 14 Art. 37 DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1-48 DBG, Therwil/Basel 2001, N 18 zu Art. 37 DBG; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 25 zu Art. 37 DBG). Wurde die Kapitalzahlung für eine bestimmte Anzahl Monate
ausbezahlt, ist ebenfalls die jährliche Leistung zu ermitteln (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 25 in fine zu Art. 37 DBG, mit Berechnungsbeispiel), was auch klar aus dem Wortlaut von Art. 37 DBG hervorgeht ("entsprechende jährliche Leistung", "prestation annuelle ... en lieu et place de la prestation unique", "una prestazione annua invece della prestazione unica"). Dabei spielt keine Rolle, in welchem Zeitpunkt innerhalb der Steuerperiode die Kapitalleistung zugeflossen ist (Baumgartner, a.a.O., N 13 in fine zu Art. 37 DBG; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 26 zu Art. 37 DBG). Ein solch schematisches Vorgehen ist im Steuerrecht als Massenfallrecht unausweichlich und zulässig (BGE 131 I 291 E. 3.2.1 S. 306 f. mit Hinweisen).
2.3 Der Beschwerdegegner erhielt die Nachzahlung für IV-Renten vom März 1996 bis Juni 2002, d.h. für 76 Monate. Deshalb ist die gesamte Kapitalleistung durch 76 zu dividieren und anschliessend für die Umrechnung auf ein Jahreseinkommen mit zwölf zu multiplizieren. Wann die Auszahlung im Jahr 2002 erfolgt ist, spielt keine Rolle (vgl. E. 2.2). Das satzbestimmende Einkommen des Beschwerdegegners für die Steuerperiode 2002 ist daher unter Mitberücksichtigung des unbestrittenen übrigen Einkommens wie folgt zu berechnen:
Fr. 214'912.– ./. Fr. 42'982.40 (20 %) = Fr. 171'929.60
Fr. 171'929.60 : 76 x 12 = Fr. 27'146.80
Die differenziertere Berechnungsweise der Vorinstanz mag zwar zu einem sachlich besser befriedigenden Ergebnis führen. Sie steht aber weder mit Wortlaut noch ratio legis (Vereinfachung) von Art. 37 DBG in Einklang und kann daher nicht geschützt werden.
2.4 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer ist deshalb gutzuheissen. Die nebst dem übrigen Einkommen für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens heranzuziehende jährliche Leistung ist auf Fr. 27'146.80 zu bestimmen.
3.
Die Bestimmungen des basel-landschaftlichen Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/BL) in Bezug auf die Einkommensgeneralklausel (§ 23 Abs. 1 StG/BL), die Einkünfte aus Vorsorge mit Einschluss der Übergangsbestimmung (§ 27bis StG/BL) und die Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen (§ 35 StG/BL) lauten gleich wie die entsprechenden Normen des DBG (Art. 16 Abs. 1, Art. 22 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 204 und Art. 37 DBG). Zudem steht das kantonale Recht vollumfänglich mit Art. 7 bzw. Art. 11 Abs. 2 StHG im Einklang. Mit Bezug auf die kantonalen Steuern ist darum das zur direkten Bundessteuer Gesagte massgebend. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die kantonalen Steuern ist ebenso gutzuheissen und der angefochtene Entscheid insoweit aufzuheben.
4.
Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG). Das Kantonsgericht wird über die Kostenverlegung auf kantonaler Ebene neu zu befinden haben.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2002 wird gutgeheissen, der angefochtene Entscheid insoweit aufgehoben und die nebst dem übrigen Einkommen für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens heranzuziehende jährliche Leistung auf Fr. 27'146.80 bestimmt.
2.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die kantonale Steuer 2002 wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid insoweit ebenfalls aufgehoben.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'500.– wird dem Beschwerdegegner auferlegt.
4.

Dieses Urteil wird den Parteien, der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft und dem Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 4. Juli 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: