



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2009.237
1 DB.2009.117

Entscheid

19. November 2009

Mitwirkend:

Präsident U. Hofstetter, die Mitglieder A. Tobler, M. Ochsner und Sekretärin J. Nartey

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,
Birchstrasse 160, 8050 Zürich,

**Rekurrenten/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**
2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Süd,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2006 und Direkte Bundessteuer 2006

hat sich ergeben:

A. Der 1940 geborene A (nachfolgend der Pflichtige) war bis zu seinem Rücktritt per Ende 1998 Vorsitzender und Geschäftsleiter der C mit Sitz in Deutschland. Per 1. Januar 2001 zog er von Deutschland nach E. Seither deklarierten er und seine Frau, B, (nachfolgend die Pflichtige bzw. zusammen die Pflichtigen) eine Rente der C in ihren Steuererklärungen jeweils zu 80%. So auch in der Steuererklärung 2006, worin sie die Rente von Fr. 1'047'828.- mit Fr. 838'262.- einsetzten und insgesamt ein steuerbares Einkommen von Fr. 1'200'499.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 1'202'749.- (direkte Bundessteuer) sowie ein steuerbares Vermögen von (nur) Fr. 2'489'611.- deklarierten. Mit Auflage vom 21. Mai 2008 verlangte der Steuerkommissär eine detaillierte Aufstellung mit chronologisch geordneten Belegen über die Zusammensetzung der Rente mit Nachweis der seinerzeitigen Beitragszahlungen von mindestens 20%. Am 3. September 2008 liessen die Pflichtigen eine Bescheinigung der C einreichen, gemäss welcher "die Pensionsrückstellung (...) einen nicht unerheblichen Anteil" der neben dem Basisgehalt entrichteten Gehaltsbestandteile dargestellt habe. Obschon der C nicht mehr alle Unterlagen zur Verfügung ständen, könne man sehr wohl davon ausgehen, dass das Basisgehalt ohne diese Rückstellung insgesamt höher gewesen wäre, was durchaus einen Betrag von 20% ausmache. Gemäss einer weiteren Bescheinigung handelt es sich bei der fraglichen Rente um eine Betriebsrente von EUR 667'406.-.

Mit Einschätzungsentscheid vom 12. September 2008 besteuerte der Steuerkommissär die Rente zu 100%. Er begründete dies damit, dass der Nachweis für die teilweise Selbstfinanzierung gemäss Art. 204 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 270 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nicht erbracht worden sei. Am gleichen Tag erging der entsprechende Hinweis direkte Bundessteuer 2006. Die Veranlagungsverfügung/Schlussrechnung direkte Bundessteuer wurde am 27. März 2009 eröffnet.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 10. Oktober 2008 bzw. 21. April 2009 je Einsprache mit dem Antrag, die Rente nur zu 80% zu besteuern. Das kantonale Steueramt wies diese am 10. Juli 2009 ab.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 12. August bzw. 16. September 2009 erneuerten die Pflichtigen den Einspracheantrag. Zur Begründung führten sie aus, dass die Rente seit 2001 rechtskräftig zu 80% besteuert worden sei, weshalb es unzulässig sei, dass die Steuerbehörden für die Steuerperiode 2006 nun plötzlich über den Sachverhalt eine Untersuchung durchführten. Die Einschätzung 2001 sei insofern auch für die nachfolgenden Steuerperioden verbindlich. Selbst wenn diesfalls anders entschieden würde, sei aber zu berücksichtigen, dass das kantonale Steueramt es ihnen durch das lange Zuwarten mit der Untersuchung verunmöglicht habe, den entsprechenden Nachweis zu erbringen. Die Bestätigung der C müsse als Beweis genügen. Der Pflichtige habe es nur aufgrund der konstanten Veranlagungspraxis über einen Zeitraum von fünf Jahren versäumt, sich rechtzeitig entsprechende Beweise zu sichern.

Das kantonale Steueramt schloss am 30. September 2009 auf Abweisung der Rechtsmittel.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Weil die Steuereinschätzung nur für die Gegenstand des Veranlagungsverfahrens bildende Steuerperiode in Rechtskraft erwächst, können Fragen, die in ähnlicher Weise schon bei früheren Einschätzungen aufgeworfen und entschieden worden sind, neu beurteilt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 139 N 7 StG; dies., Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 131 N 6 DBG; je mit Hinweisen; Pra 2006 Nr. 16). In Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Einschätzung, die ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet; die späteren Einschätzungen sind daher jederzeit einer erneuten, umfassenden Überprüfung zugänglich.

Der Umstand, dass die Rente bereits seit der Steuerperiode 2001 immer nur zu 80% besteuert worden ist, steht nach dieser seit langem gültigen und wohlbekannten Rechtsprechung einer Untersuchung des Sachverhalts im Rahmen der Einschätzungen für die Steuerperiode 2006 demnach nicht entgegen. Der diesbezügliche Einwand der Pflichtigen geht fehl.

b) Der Grundsatz von Treu und Glauben gibt dem Bürger unter bestimmten Voraussetzungen Anspruch auf Schutz seines berechtigten Vertrauens in die Richtigkeit und Vollständigkeit behördlicher Auskünfte und Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 54 und 59 DBG; dies., VB zu §§ 119 - 131, N 57 und 62 StG). In der Regel begründet aber nur eine individuelle und konkrete Zusicherung der Steuerbehörde den Vertrauensschutz. Allein aus dem Umstand, dass eine Steuerdeklaration genehmigt wurde, kann für die verschiedenen in die Deklaration eingeflossenen Sachverhalte nicht abgeleitet werden, darin liege eine Zusicherung der Veranlagungsbehörde, die verschiedenen Sachverhalte auch künftig gleich zu würdigen. Der Grundsatz von Treu und Glauben umfasst weiter auch das Verbot des venire contra factum proprium, des widersprüchlichen Verhaltens (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 80 DBG; dies., VB zu §§ 119 - 131, N 78 und 88 f StG). Sowohl die Steuerbehörde als auch der Steuerpflichtige dürfen sich zu ihrem früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzen. Kein widersprüchliches Verhalten ist aber darin zu sehen, dass die Steuerbehörde Sachverhalte in späteren Veranlagungsperioden anderes beurteilt als in früheren. Hingegen wird in der Literatur eine Einschränkung bei der erneuten Überprüfung von Dauersachverhalten vertreten, welche durch die Steuerbehörden ausdrücklich bereits einmal untersucht und beurteilt worden sind, da in diesen Fällen die Beurteilungen in der ersten Steuerperiode regelmässig Zusicherungen für spätere Steuerperioden darstellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 76 DBG; dies., VB zu § 119 - 131, N 89 StG).

Vorliegend wurden indessen von den Steuerbehörden weder Auskünfte erteilt noch Zusicherungen abgeben; auch wurde unstreitig über die Frage der Selbstfinanzierung der Rente im Rahmen der Einschätzung 2001 keine Untersuchung durchgeführt, sondern die Selbstdeklaration genehmigt. Damit fehlt es an einer Vertrauensgrundlage, weshalb die Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben den Pflichtigen nicht weiter hilft. Die Steuerbehörden waren deshalb berechtigt, über die Frage der Zulässigkeit der nur teilweisen Versteuerung der Rente eine Untersuchung zu führen.

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

trägen steuerbar. Vom Grundsatz der vollständigen Besteuerung statuieren Art. 204 Abs. 1 DBG und § 270 Abs. 1 StG indessen Ausnahmen in Bezug auf ältere Vorsorgeverhältnisse:

Bei der direkten Bundessteuer sind gemäss Art. 204 Abs. 1 DBG Renten und Kapitalabfindungen aus beruflicher Vorsorge, die vor dem 1. Januar 2002 zu laufen beginnen oder fällig werden und auf einem Vorsorgeverhältnis beruhen, das am 31. Dezember 1986 bereits bestand, wie folgt steuerbar:

a. zu drei Fünfteln, wenn die Leistungen (wie Einlagen, Beiträge, Prämienzahlungen), auf denen der Anspruch des Steuerpflichtigen beruht, ausschliesslich vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind;

b. zu vier Fünfteln, wenn die Leistungen, auf denen der Anspruch des Steuerpflichtigen beruht, nur zum Teil, mindestens aber zu 20 Prozent vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind;

c. zum vollen Betrag in den übrigen Fällen.

Laut § 270 Abs. 1 StG werden bei den Staats- und Gemeindesteuern Renten und Kapitalzahlungen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, die vor dem 1. Januar 2002 zu laufen beginnen oder fällig werden und auf einem Vorsorgeverhältnis beruhen, das am 31. Dezember 1985 bereits bestanden hat, zu vier Fünfteln ihres Betrags besteuert, wenn sie teilweise, mindestens aber zu 20% aus eigenen Mitteln erworben worden sind.

Diese Ausnahmebestimmungen sind historisch begründet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 204 N 2 ff. DBG bzw. dies. § 20 N 3 ff. StG). Im Hinblick auf das Inkrafttreten der wesentlichen steuerlichen Bestimmungen des Bundesgesetzes über die berufliche Vorsorge (BVG) am 1. Januar 1987 wechselten sowohl der Bund als auch der Kanton Zürich von ihrem bisherigen System der Besteuerung der beruflichen Vorsorge (beschränkte Abzugsfähigkeit der Beiträge - beschränkte Besteuerung der Leistungen) zum so genannten Waadtländer Modell (vollumfänglicher Abzug der Beiträge - vollumfängliche Besteuerung der Leistungen). Art. 204 Abs. 1 DBG bzw. § 270 Abs. 1 StG bieten eine schematische Lösung, die den Übergang zum Waadtländer Modell ermöglicht und somit nur für die Übergangsgeneration gilt. Sie schaffen den Ausgleich dafür, dass die Vorsorgenehmer ihre Beiträge an Vorsorgeeinrichtungen bis zum Steuerjahr 1986 nur in beschränktem Umfang abziehen konnten (im Rahmen des

allgemeinen Versicherungsabzugs). Deshalb wird die Anwendung dieser Vorschrift auf jene Vorsorgeverhältnisse beschränkt, die am 31. Dezember 1985 bzw. 1986 bereits bestanden haben. Renten und Kapitalzahlungen, welche zu einem kleineren Teil eigenfinanziert oder ganz vom Arbeitgeber aufgebracht worden sind, werden aber auch bei diesen vorbestandenen Vorsorgeverhältnissen zu 100% besteuert.

b) Nach Art. 123 DBG bzw. § 132 StG haben die Steuerbehörden zusammen mit den Steuerpflichtigen die massgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei gilt als allgemeine Regel der Beweislastverteilung, dass die Steuerbehörde die steuerbegründenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen diejenigen Umstände, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (RB 1980 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 78 DBG bzw. dies., § 132 N 90 StG, je mit Verweisungen). Dreht sich der Streit um steuermindernde Tatsachen, so hat der Steuerpflichtige im Rechtsmittelverfahren vorab die massgeblichen Tatsachen mittels einer substantiierten Sachdarstellung in der Weise darzutun, dass bereits gestützt darauf – aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Beurteilung eines steuermindernden Umstands möglich ist. Für die von ihm verfochtene, hinreichend substantiierte Sachdarstellung hat der Steuerpflichtige sodann von sich aus beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (vgl. RB 1975 Nr. 55). Fehlt es an einer genügenden Substanziierung, welche im Beweisverfahren nicht nachgeholt werden kann (RB 1973 Nr. 35, 1980 Nr. 69), so hat die Rekurskommission von sich aus keine Untersuchung zu führen, um sich die erforderlichen Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64). Auch muss eine Beweisabnahme unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der fraglichen Aufwendungen zu Ungunsten des hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen als gescheitert zu betrachten ist.

c) Bei den Voraussetzungen, welche eine reduzierte Besteuerung der Rente erlauben, handelt es sich um steuermindernde Umstände, welche demnach von den Pflichtigen nachzuweisen sind. Dieser Nachweis ist vorliegend nicht erbracht worden. Die Bestätigung der C reicht hierzu nicht aus. Daraus geht nämlich nicht eindeutig hervor, wie die Finanzierung der Rente erfolgt ist. Aus der Formulierung "...dass das Basisgehalt (...) insgesamt höher gewesen wäre, (was durchaus einen Betrag von 20% ausmacht) wären diese Rückstellungen nicht erfolgt" ist vielmehr gerade auf das Gegenteil zu schliessen, nämlich dass die Rente vollständig von der Arbeitgeberin finanziert worden ist. Die hypothetische Annahme, dass ohne diese Leistungen der Arbeit-

geberin das Basisgehalt höher gewesen wäre, stellt keine Finanzierung durch den Pflichtigen dar, zumal sich diese Behauptung bei schlechterdings jeder Finanzierung durch den Arbeitgeber aufstellen lässt.

Hinzu kommt, dass wesentliche Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die streitige Rente während der Erwerbstätigkeit in Deutschland erworben wurde und auch von dort ausgerichtet wird. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass die C, deren oberster Chef der Pflichtige war, ihren Sitz zuerst in F hatte und sich seit einigen Jahren in G befindet, es sich gemäss einer weiteren Bestätigung um "Betriebsrentenbezüge in der Höhe von 667.406,13 Euro brutto" handelt, und die Pflichtigen erst 2001 aus Deutschland zugezogen sind. Zum andern bezeichnet die Bestätigung das angehäufte Vorsorgekapital als "Pensionsrückstellung", was auf § 6a des Einkommenssteuergesetzes der Bundesrepublik Deutschland hindeutet, welcher dieselbe Überschrift trägt. Damit liegen gewichtige Anhaltspunkte dafür vor, dass sich sein früherer Arbeitsort in Deutschland befunden und das Arbeitsverhältnis deutschem Recht unterstanden hat. Es ist aber nicht einzusehen, weshalb Art. 204 DBG bzw. § 270 StG auch auf in Deutschland erworbene und von dort fliessende Renten angewendet werden soll. Diese Regelung ist vielmehr spezifisch auf die Änderung des Besteuerungssystems aufgrund der BVG-Revision ausgerichtet. Demnach bezieht sie sich – entsprechend dem Wortlaut der Bestimmungen – auch nur auf Einkünfte aus der beruflichen Vorsorge nach BVG. Eine durch Erwerbstätigkeit im Ausland nach den Bestimmungen des betreffenden Landes erworbene Rente wird von der Übergangsproblematik im Zusammenhang mit dem Wechsel zum Waadtländer Modell nicht berührt, weshalb eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs dieser Bestimmung auf solche Renten abzulehnen ist.

d) Die Pflichtigen werfen der Vorinstanz weiter vor, sie habe es durch ihre erst im Rahmen der Einschätzung 2006 vorgenommene Untersuchung den Pflichtigen verunmöglicht, sich die notwendigen Beweise zu beschaffen, weil sie auf der Besteuerung zu 80% hätten vertrauen dürfen.

Beweismittel unterliegen der freien Beweiswürdigung durch die Steuerbehörden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 71 DBG; dies., § 132 N 84 StG). Die Anforderungen an den zu leistenden Beweis sind von Fall zu Fall höher oder niedriger; eine allgemein gültige Regel über das Beweismass lässt sich nicht aufstellen. Grundsätzlich spricht deshalb nichts dagegen, den Umstand angemessen zu berücksichti-

gen, dass ein Steuerpflichtiger den ihm obliegenden Nachweis deshalb nur unzureichend erbringen kann, weil die Steuerbehörde mit der Einforderung von gen Unterlagen so lange zugewartet hat. In einem solchen Fall kann es gerechtfertigt sein, das verlangte Beweismass angemessen zu reduzieren (Daniel Schär, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, 1998, S. 13).

Die Frage stellt sich im vorliegenden Fall indessen gar nicht, weil die Erfolglosigkeit der Bemühungen des Pflichtigen, von seiner früheren Arbeitgeberin sachdienliche Unterlagen zu beschaffen, in keiner Weise dargetan, geschweige denn nachgewiesen ist. Aus der genannten Bescheinigung geht vielmehr hervor, dass die bestätigende Person offenkundig Zugriff auf Dokumente hatte, welche über die damalige Zusammensetzung der Entlöhnung des Pflichtigen Auskunft geben. Weshalb er unter diesen Umständen nicht darauf gedrängt hat, ihm diese Unterlagen zuzusenden, um sie den Steuerbehörden einzureichen, ist nicht erkennbar. Jedenfalls liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass ihm die Aushändigung verweigert worden wäre. Unter diesen Umständen verbietet sich aber von vornherein die Annahme eines Beweisnotstands des Pflichtigen.

3. Gestützt auf diese Erwägungen sind der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Ausgang sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]