

**23 Mehrkosten auswärtiger Verpflegung.**

- **Die Jahrespauschale von Fr. 3'000.-- stellt den maximal zulässigen Abzug dar, selbst wenn der Steuerpflichtige während mehr als 220 Tagen auswärts arbeitet.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 5. März 2007 in Sachen Kantonales Steuerveramt gegen Steuerrekursgericht und R.W. (WBE.2006.350).

**24 Anschlussbeschwerde. Abzug von Beiträgen zum Einkauf in BVG-Leistungen.**

- **Eine Anschlussbeschwerde ist im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren unzulässig (Erw. I/4).**
- **Bei der Berechnung des maximal zulässigen Einkaufs sind die bei einer Vorsorgeeinrichtung gestützt auf Art. 13 Abs. 2 FZG liegenden Beträge zu berücksichtigen (Erw. II/3).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 7. Dezember 2007 in Sachen Kantonales Steuerveramt gegen Steuerrekursgericht und R.W. (WBE.2007.61). Zur Publikation vorgesehen in StE 2008.

*Sachverhalt*

R.W. war im Jahr 2001 bei verschiedenen Arbeitgebern in unselbstständiger Erwerbstätigkeit beschäftigt: Bis zum 31. Januar 2001 arbeitete er für die A. AG in leitender Stellung, vom 1. Juli bis zum 31. Dezember 2001 im Nebenerwerb für deren Schwestergesellschaft B. AG; zudem war er während des gesamten Kalenderjahres 2001 für die von ihm und seiner Frau beherrschte C. AG tätig. Daneben führte er als Unternehmensberater in selbstständiger Erwerbstätigkeit eine Einzelfirma.

Nach der Beendigung seines Arbeitsverhältnisses bei der A. AG wurde sein Freizügigkeitsguthaben in Höhe von Fr. 750'205.-- vollumfänglich auf sein Vorsorgekonto bei der Vorsorgeeinrichtung der B. AG übertragen, für das dortige neue Arbeitsverhältnis bestand

indessen bis Ende 2001 ein Einkaufsbedarf von lediglich Fr. 129'600.--. Bei der Vorsorgeeinrichtung der C. AG kaufte sich W. am 27. Dezember 2001 mit Fr. 1'200'000.-- ein, wobei er das Freizügigkeitsguthaben bei der Vorsorgeeinrichtung der B. AG unangetastet liess.

Der Steuerpflichtige beantragte, der Einkaufsbetrag in die 2. Säule von Fr. 1'200'000.-- sei vollumfänglich vom steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen. Das Steuerrekursgericht anerkannte, in teilweiser Gutheissung des gegen den Einspracheentscheid der Steuerkommission erhobenen Rekurses, unter diesem Titel lediglich Fr. 307'409.--. Gegen den Rekursentscheid führte das KStA Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

Aus den Erwägungen

I/4. Die Vernehmlassung eröffnet der Vorinstanz sowie weiteren am Verfahren beteiligten Parteien die Möglichkeit, innerhalb des durch die Beschwerdebegehren begrenzten Verfahrens Anträge zu stellen, berechtigt aber nicht zu weitergehenden, selbständigen Anträgen (§ 43 Abs. 2 VRPG). Eine Anschlussbeschwerde ist im VRPG nicht vorgesehen und deshalb unzulässig (AGVE 1981, S. 278). Der Entscheidungsspielraum des Gerichts ist auf der einen Seite durch das Ergebnis im angefochtenen Entscheid, andererseits durch den Beschwerdeantrag begrenzt; es darf nicht über die Anträge des Beschwerdeführers hinausgehen, noch darf es den angefochtenen Entscheid zum Nachteil des Beschwerdeführers abändern.

In ihrer - nach Ablauf der Beschwerdefrist eingereichten - Vernehmlassung beantragten die Beschwerdegegner, der Einkaufsbeitrag in die Vorsorgeeinrichtung der C. AG in Höhe von Fr. 1'200'000.-- sei vollständig zum Abzug zuzulassen. Damit verlangen sie eine Herabsetzung des steuerbaren Einkommens, also eine Änderung des angefochtenen Entscheids zum Nachteil des beschwerdeführenden KStA, was eine unzulässige Anschlussbeschwerde darstellt. Soweit die Beschwerdegegner mehr verlangen als die Abweisung der Beschwerde, ist auf ihre Anträge nicht einzutreten. Dies schliesst allerdings nicht aus, dass auf ihre Begründungen einzugehen ist, soweit diese auch geeignet sind, zur Abweisung der Beschwerde zu führen.

II/1. Gemäss § 40 lit. d StG können die gemäss Gesetz, Statut und Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von den Einkünften abgezogen werden. Aufgrund der Verweisung auf das Gesetz gilt für die Abzugsfähigkeit von Leistungen an die berufliche Vorsorge ... die Begrenzung des Umfangs bei Beiträgen für Einkäufe von Lohnerhöhungen und von Beitragsjahren in Einrichtungen der beruflichen Vorsorge gemäss Art. 79a BVG in der Fassung vom 19. März 1999, in Kraft seit dem 1. Januar 2001 (seither wurde sie im Rahmen der 1. BVG-Revision mit Wirkung ab 1. Januar 2006 wieder geändert). Dazu gibt es das Kreisschreiben der ESTV Nr. 3 vom 22. Dezember 2000 "Die Begrenzung des Einkaufs für die berufliche Vorsorge nach dem Bundesgesetz vom 19. März 1999 über das Stabilisierungsprogramm 1998" (publiziert in ASA 69/2001-2002, S 703 ff.; in der Folge: Kreisschreiben ESTV). Die Leistungen, in die sich der Versicherte einkaufen kann, werden auf den oberen Grenzbetrag nach Art. 8 Abs. 1 BVG, multipliziert mit der Anzahl Jahre bis zum Erreichen des reglementarischen Rücktrittsalters, begrenzt (Art. 79a Abs. 2 BVG). Es darf nur die im Einzelfall effektiv benötigte Einkaufssumme (Finanzierungsbedarf) geleistet werden (Kreisschreiben ESTV, S. 2). Gleicherweise wird steuerlich nur der zulässige Höchstbetrag des Einkaufs zum Abzug zugelassen.

2./2.1. Die maximale zulässige Einkaufssumme entspricht der Differenz zwischen der reglementarisch benötigten Eintrittsleistung (unter Berücksichtigung der Begrenzung gemäss Art. 79a Abs. 2 BVG) und der zur Verfügung stehenden Eintrittsleistung (Art. 79a Abs. 3 BVG; vgl. Kreisschreiben ESTV, S. 2). Die zulässige Einkaufssumme wird für jedes Ereignis, das zu einem Einkauf führt, gesondert festgesetzt (Art. 60a Abs. 1 lit. c BVV 2); bei einem Verdienst, welcher bei mehreren Vorsorgeeinrichtungen versichert ist, gilt die maximal zulässige Einkaufssumme insgesamt für alle Einkäufe, die auf dasselbe Ereignis zurückzuführen sind (Art. 60a Abs. 1 lit. d BVV 2; Kreisschreiben ESTV, S. 4). Steht der Versicherte im Dienste mehrerer voneinander unabhängiger Arbeitgeber und ist deshalb bei verschiedenen Vorsorgeeinrichtungen versichert, sind die

höchstzulässigen Einkaufssummen gesondert zu ermitteln, weil der Einkauf nicht auf dasselbe Ereignis zurückgeführt werden kann (Kreisschreiben ESTV, S. 4).

2.2. Das Bundesgesetz über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 17. Dezember 1993 (Freizügigkeitsgesetz; FZG) regelt die Behandlung der BVG-Ansprüche beim Austritt aus einer und beim Eintritt in eine andere Vorsorgeeinrichtung. Wer die Vorsorgeeinrichtung verlässt, hat Anspruch auf eine Austrittsleistung (Art. 2 Abs. 1 FZG). Diese ist an die neue Vorsorgeeinrichtung zu überweisen (Art. 3 Abs. 1 FZG). Ist dies nicht möglich, weil der Versicherte nicht in eine andere Vorsorgeeinrichtung eintritt, hat grundsätzlich die Überweisung an eine Freizügigkeitseinrichtung zu erfolgen (Art. 4 FZG; Art. 10 der Verordnung über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 3. Oktober 1994 [Freizügigkeitsverordnung; FZV]). Kann die Austrittsleistung nicht vollumfänglich zum Einkauf in die reglementarischen Leistungen der neuen Vorsorgeeinrichtung benutzt werden, weil sie höher ist als die benötigte Eintrittsleistung, so kann sie einer Freizügigkeitseinrichtung überwiesen werden (Art. 13 Abs. 1 FZG) oder der Versicherte kann damit bei der neuen Vorsorgeeinrichtung "künftige reglementarisch höhere Leistungen erwerben" (Art. 13 Abs. 2 FZG), also den künftigen Einkauf in allfällige Erhöhungen der reglementarischen Leistungen (Art. 6 Abs. 2 FZG spricht von Erhöhungsbeiträgen infolge einer Leistungsverbesserung) im Voraus sicherstellen. In beiden Fällen des Art. 13 FZG bleibt das Geld dem Vorsorgezweck verhaftet und wird gleichsam "parkiert", weil es zur Zeit nicht zum Erwerb von Leistungen benötigt wird.

Mit dem Stabilisierungsprogramm 1998 wurden gleichzeitig Änderungen am FZG (Art. 4 Abs. 2<sup>bis</sup>, Art. 11 Abs. 2) vorgenommen mit dem Zweck, die Überweisung des gesamten Vorsorgekapitals (Austrittsleistungen; Kapital bei Freizügigkeitseinrichtungen) an die neue Vorsorgeeinrichtung sicherzustellen.

3./3.1. Die von der X. als Vorsorgeeinrichtung der C. AG erstellte Berechnung der maximal zulässigen Einkaufssumme weist als höchstmögliches Spar- oder Deckungskapital im Zeitpunkt des Ein-

kaufsbegehrens Fr. 1'428'013.90 aus. Nach Abzug des bei der X. bereits zur Verfügung stehenden Spar- oder Deckungskapitals in Höhe von Fr. 86'552.70 ergibt sich die maximal zulässige Einkaufssumme (Finanzierungsbedarf) in Höhe von Fr. 1'341'461.20.

3.2. Die Vorinstanz nahm die Berechnung des maximal zulässigen und steuerlich abzugsfähigen Einkaufsbetrages wie folgt vor:

Total gemäss Reglement	Fr. 1'428'014.--
./. WEF-Vorbezug	Fr. 500'000.--
./. aus freiwilliger Übertragung	Fr. 620'605.--
Total möglicher Einkauf	Fr. 307'409.--

Die Fr. 500'000.-- betreffen einen im Jahr 2000 getätigten Vorbezug für Wohneigentumsförderung (WEF), der anzurechnen ist (angefochtener Entscheid, S. 11 mit Hinweisen). Die Fr. 620'605.-- stellen die betraglich unbestrittene Differenz zwischen der auf die Vorsorgeeinrichtung der B. AG übertragenen Freizügigkeitsleistung und dem Einkaufsbedarf dar.

3.3./3.3.1. Das Steuerrekursgericht hat übersehen, dass bei der Vorsorgeeinrichtung der C. AG im Zeitpunkt des Einkaufsbegehrens bereits ein Kapital von Fr. 86'552.70 vorhanden war, sodass der Einkauf nur für die Differenz zwischen dem höchstmöglichen und dem bereits vorhandenen Spar- und Deckungskapital zu erfolgen hatte.

3.3.2./3.3.2.1. Mit dem Stabilisierungsprogramm 1998 wurden die steuerbefreiten BVG-Einkäufe betraglich begrenzt. Dazu war es erforderlich, bereits vorhandenes BVG-Kapital, das nicht (mehr) der Deckung von Vorsorgeleistungen dient - also "Gelder, die sich schon im 'Vorsorgekreislauf' befinden und steuerlich bereits zum Abzug gebracht worden sind" (Kreisschreiben ESTV, S. 2) - in die neue Versicherungseinrichtung (in welche der Einkauf erfolgen sollte) überzuführen. Auch für den Fall, dass dies nicht geschah, war den steuerlichen Folgen eine solche Überführung zugrunde zu legen, um die Begrenzung der steuerbefreiten BVG-Einkäufe auch tatsächlich durchsetzen zu können. Wie bereits ausgeführt (vorne Erw. 2.2), besteht kein sachlicher Unterschied zwischen den gemäss Art. 13 Abs. 1 FZG bei einer Freizügigkeitseinrichtung und den gemäss Art. 13 Abs. 2 FZG bei einer Vorsorgeeinrichtung für künftige Einkäufe "parkierten" Beträgen. Selbst wenn lediglich die Überweisung des

bei Freizügigkeitseinrichtungen vorhandenen Kapitals vorgeschrieben ist (Art. 4 Abs. 2<sup>bis</sup> FZG), ist somit bei beiden Tatbeständen eine identische steuerliche Behandlung sachlich geboten. Wenn es um die Höhe des zulässigen Einkaufs in eine andere Vorsorgeeinrichtung geht, ist alles gestützt auf Art. 13 Abs. 1 und 2 FZG vorhandene Kapital als bereits zur Verfügung stehendes Spar- oder Deckungskapital zu behandeln. Daran ändert Art. 60a Abs. 1 lit. c BVV 2, wonach die zulässige Einkaufssumme für jedes Ereignis, das zu einem Einkauf führt, gesondert festzusetzen ist, nichts; diese Bestimmung besagt nichts über die Anrechenbarkeit des vorhandenen BVG-Kapitals.

3.3.2.2. Die bei der Vorsorgeeinrichtung der B. AG gemäss Art. 13 Abs. 2 FZG vorhandenen Fr. 620'605.-- sind somit entgegen den Darlegungen der Beschwerdegegner in die Berechnung einzubeziehen.

3.3.2.3. Bei dieser Auslegung ist es konsequent, spätere Einkäufe in die Vorsorgeeinrichtung, bei der das Kapital nach Art. 13 Abs. 2 FZG nach wie vor liegt, selbst dann steuerlich vollumfänglich anzuerkennen, wenn der Einkauf mit diesem Kapital finanziert wird. Beim Beschwerdegegner spielt dies allerdings keine Rolle, da sich schon nach kurzer Zeit ergab, dass sich die (behauptungsweise) vorgesehene Aufstockung seines Engagements bei der B. AG, die zu einem höheren Gehalt und damit verbunden zu einem Einkauf in die höheren Vorsorgeleistungen (zu finanzieren mit dem bei der Vorsorgeeinrichtung der B. AG liegenden Art. 13 Abs. 2 FZG-Kapital) geführt hätte, nicht verwirklichte.

## 25 Allgemeine Abzüge.

- **Zuwendungen an die steuerbefreiten politischen Parteien sind abzugsfähig.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 7. Februar 2007 in Sachen Kantonales Steueramt gegen Steuerrekursgericht und E.T. (WBE.2006.208). Publiziert in StE 2007, B 27.4 Nr. 18.

(Hinweis: das Bundesgericht hat später entgegengesetzt entschieden: Urteil 2A.647/2005 = StE 2007, A 23.14)