

gen sind demgegenüber übergangssteuerrechtlich als ausserordentliche Aufwendungen im Sinne von § 263 Abs. 5 lit. b StG zu qualifizieren (a.M. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich, N 6 zu § 272), ansonsten eine nicht erklärbare steuerliche Ungleichbehandlung resultieren würde zwischen Versicherten, die einer Pensionskasse mit Beitragsprimat angehören, deren (freiwillige) "Einkäufe von Lohnerhöhungen (Nachzahlungen)" gemäss der Wegleitung des KStA zur Übergangs-Steuererklärung als ausserordentliche Aufwendungen verstanden werden und Versicherten, die einer Pensionskasse mit Leistungsprimat angehören (vgl. R. Eichenberger/ P.-O. Gehrig, Der Übergang zur Gegenwartsbemessung im neuen Zürcher Steuergesetz, Zürich 2000, N 221 ff.). Es trifft nicht zu, dass der vom Versicherten zu leistende Beitrag für den Höhereinkauf durch den Umstand, dass er zwingend und nach genau festgelegten Kriterien zu leisten ist, den Charakter der Einmaligkeit verliert (vgl. Vernehmlassung des KStA vom 14. Mai 2002). Dasselbe gilt für den Umstand, dass der zu leistende Beitrag in der Regel auf mehrere Monate verteilt wird; der Zahlungsmodus ändert nichts daran, dass es sich beim Höhereinkauf um einen einmaligen Beitrag handelt.

7. Zusammenfassend kommt somit das Steuerrekursgericht zum Schluss, dass die vom Rekurrenten im Jahr 2000 zwecks Höhereinkauf geleisteten Fr. 1'893.35 als "Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge für den Einkauf von Beitragsjahren" im Sinne von § 263 Abs. 5 lit. b StG zu qualifizieren sind.

115 Ausserordentliche Aufwendungen; Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge für den Einkauf von Beitragsjahren (§ 263 Abs. 5 lit. b StG).

- Als ausserordentliche Aufwendungen gelten alle Beitragszahlungen, welche über die von allen Versicherten einer Pensionskasse aufgrund deren Vorsorgereglement und unter Berücksichtigung einer allfälligen vom Stiftungsrat beschlossenen Beitragsreduktion geschuldeten Beiträge hinausgehen.

12. Dezember 2002 in Sachen W., RV.2002.50006/K 7219

Aus den Erwägungen

3. a) Der Rekurrent war in den Jahren 1999 und 2000 bei der X. AG, in A., angestellt. Ihre Pensionskasse hat allen Versicherten die folgenden Kürzungen bei den Beiträgen gewährt, die zulasten der Stiftung gingen:

1.10.1998 - 30.9.1999	50 %
1.10.1999 - 30.9.2000	35 %
1.10.2000 - 30.9.2001	25 %

b) Art. 3.05 Abs. 4 des Vorsorgereglementes der Pensionskasse der X. AG lautet wie folgt:

"Werden die Beiträge der Versicherten ganz oder teilweise durch die Stiftung übernommen, hat der Versicherte das Recht, einen zusätzlichen freiwilligen Einkauf zu leisten. Dieser Einkauf darf höchstens so hoch sein, wie der Anteil an seinen Beiträgen für das Alter, welcher durch die Stiftung finanziert wird."

Gestützt auf diese Bestimmung hat der Rekurrent im Jahr 1999 Fr. 2'490.-- und im Jahr 2000 Fr. 1'770.75 freiwillige Beiträge an die Pensionskasse der X. AG geleistet und beantragt, es seien diese Beiträge als ausserordentlicher Aufwand zu berücksichtigen. Dementsprechend sei die Veranlagung 1999/2000 zu revidieren.

4. ... (vgl. AGVE 2002 114, S. 449 f.)

5. ... (vgl. AGVE 2002 114, S. 450 f.)

6. Die ordentlichen Beitragszahlungen in die Säule 2 fallen in die Bemessungslücke und sind nicht abzugsfähig (Merkblatt "Wechsel der zeitlichen Bemessung bei den natürlichen Personen: Steuerliche Behandlung von Einkommen, Aufwendungen und Einkommensausfällen der Jahre 1999 und 2000" des KStA vom 18. Dezember 1998). Unter "ordentlichen Beitragszahlungen" sind die Beiträge zu verstehen, welche von allen Versicherten der Pensionskasse der X. AG aufgrund deren Vorsorgereglement und unter Berücksichtigung einer allfälligen vom Stiftungsrat beschlossenen Beitragsreduktion in den Bemessungslückenjahren 1999 und 2000 geschuldet

sind. Dieser "ordentliche Beitrag" beläuft sich beim Rekurrenten auf Fr. 3'343.-- im Jahr 1999 und auf Fr. 4'251.-- im Jahr 2000 (vgl. Lohnausweise vom 31. Dezember 1999 bzw. 31. Dezember 2000). Die darüber hinausgehenden Beiträge an die Pensionskasse der X. AG, welche im Lohnausweis unter "3. Versicherungsbeiträge / m Berufl. Vorsorge: Einkauf" aufgeführt werden und sich beim Rekurrenten auf Fr. 2'490.-- im Jahr 1999 und auf Fr. 1'771.-- im Jahr 2000 belaufen, stellen freiwillige Beiträge für den "Einkauf von Beitragsjahren" im Sinne von § 263 Abs. 5 lit. b StG dar. Bei diesen Beiträgen handelt es sich nicht um planmässig in das Finanzierungssystem der Vorsorgeeinrichtung einbezahlte Einkaufsbeiträge. Das Steuerrekursgericht kann der Auffassung der Vorinstanz nicht zustimmen, welche das Vorliegen von ausserordentlichen Aufwendungen verneint, weil das Total der vom Rekurrenten in den Bemessungslückenjahren 1999 und 2000 geleisteten (obligatorischen und freiwilligen) Pensionskassenbeiträge ähnlich hoch ist wie in den Vorjahren. Es trifft nicht zu, dass mit der Bezeichnung "Einkauf von Beitragsjahren" als "ausserordentliche Aufwendungen" zum Ausdruck gebracht wird, dass es sich auch in Bezug auf die Höhe um einen ausserordentlichen Aufwand handeln muss (so Aktennotiz des KStA vom 19. März 2001, S. 2). Entscheidend ist vielmehr, dass mit den vom Rekurrenten geleisteten Beiträgen eine bestehende Versorgungslücke verkleinert bzw. geschlossen und eine individuelle Verbesserung der Pensionskassenleistungen erreicht wird. Auch aus dem Umstand, dass der Stiftungsrat der Pensionskasse der X. AG kurz vor dem Beginn der Bemessungslücke eine Beitragsreduktion beschloss und den Versicherten empfahl, "die Beitragsreduktion via Einkauf auf das Alterskapital fliessen zu lassen" (Protokoll der Stiftungsratsitzung vom 8. September 1999), vermag an der Qualifikation als ausserordentliche Aufwendungen nichts zu ändern. Der Stiftungsrat hat lediglich von seinem ihm statutarisch eingeräumten Recht Gebrauch gemacht und beschlossen, dass die Beiträge in den Jahren 1999 und 2000 teilweise von der Stiftung übernommen werden. Solange sich der Stiftungsrat einer Pensionskasse an das jeweilige Reglement hält, kann aus steuerlicher Sicht keine Kontinuität der Höhe der obligatorischen Beiträge in den Bemessungslückenjahren 1999

und 2000 verlangt und nur der überschüssende Beitrag als ausserordentlicher Aufwand qualifiziert werden (anders betreffend Höhe der Abschreibungen [vgl. RGE vom 28. Februar 2002 in Sachen H. = AGVE 2002 113, S. 444 ff., wo aber auch in den Jahren, welche keine Bemessungslücke darstellen, ohne Vorliegen besonderer Voraussetzungen keine ausserordentlichen Abschreibungen toleriert werden [vgl. RGE vom 9. August 2001 in Sachen M.]]). Der Spielraum für die Festsetzung der Höhe der obligatorischen Beiträge ist für den Stiftungsrat in den Bemessungslückenjahren genau gleich gross, wie in den Jahren davor und danach.

7. Zusammenfassend kommt somit das Steuerrekursgericht zum Schluss, dass die vom Rekurrenten geltend gemachten (in der Höhe unbestrittenen) Fr. 2'490.-- pro 1999 und Fr. 1'771.-- pro 2000 als "Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge für den Einkauf von Beitragsjahren" im Sinne von § 263 Abs. 5 lit. b StG zu qualifizieren sind. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass gemäss Protokoll der Sektionskonferenz natürliche Personen des KStA vom 30. März 2001 die als Einkauf ausgewiesenen Beiträge nicht berücksichtigt werden sollen, weil die durch die Senkung der obligatorischen Beiträge resultierende "geldwerte Leistung" nicht mit einer gesonderten Jahressteuer veranlagt wird. Das Steuerrekursgericht ist nicht an diese Weisung des KStA gebunden. Es ist ausserdem festzuhalten, dass die steuerliche Beurteilung der fraglichen Beiträge unabhängig von der Frage, ob auf der "geldwerten Leistung" (sprich: Erhöhung des Nettolohnes im Umfang der Beitragsreduktion) eine gesonderte Jahressteuer zu erheben ist oder nicht, zu erfolgen hat. "Gesonderte Jahressteuer" und "Revision der Veranlagung 1999/2000" können und dürfen nicht miteinander "verknüpft" werden. Die Frage, ob auf der "geldwerten Leistung" eine gesonderte Jahressteuer zu erheben sei, ist nicht in diesem Verfahren zu prüfen.

II. Bundessteuern

A. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990

116 Gewinne von Vereinen (Art. 66 Abs. 2 DBG).

- **Bevor einem Verein nicht die Möglichkeit eingeräumt wurde, mittels Spartenrechnung den Nachweis zu erbringen, dass die Aufwendungen, die nicht der Erzielung der steuerbaren Erträge dienen, kleiner sind als die Summe der Mitgliederbeiträge, darf nicht die Annahme getroffen werden, dass die Vereinsmitglieder mindestens in der Höhe der Mitgliederbeiträge Aufwendungen konsumieren.**

21. März 2002 in Sachen R.A., BB.2001.50009/E 6009

Aus den Erwägungen

2. Die Beschwerdeführerin vertritt gemäss der Selbstdeklaration die Auffassung, dass sämtliche Aufwendungen des Jahres 1997 im Betrag von total Fr. 1'153'878.-- zur Erzielung der steuerbaren Erträge dienten, so dass gemäss Art. 66 DBG ein steuerbarer Reingewinn von Fr. 0.-- resultiert. Die Vorinstanz geht demgegenüber davon aus, dass die Mitgliederbeiträge grundsätzlich von den Mitgliedern in Form von vielfältigen Leistungen im Sinne der ausgewiesenen Erträge konsumiert wurden, also Aufwendungen (mindestens) im Umfang der Mitgliederbeiträge (Fr. 158'035.--) nicht der Erzielung steuerbarer Erträge dienten, so dass ein steuerbarer Reinertrag von Fr. 19'824.-- resultiert. Die Vorinstanz hat nicht die "Abschreibungen um die Mitgliederbeiträge gekürzt" (Beschwerde S. 2).

3. a) Die Mitgliederbeiträge an die Vereine und die Einlagen in das Vermögen der Stiftungen werden nicht zum steuerbaren Gewinn gerechnet (Art. 66 Abs. 1 DBG).

Von den steuerbaren Erträgen der Vereine können die zur Erzielung dieser Erträge erforderlichen Aufwendungen in vollem Um-