

akzeptieren, welcher der bisherigen Abschreibungspraxis der Rekurrenten entspricht, die von den Steuerbehörden toleriert wurde. Es geht nicht an, eine andere Abschreibungspraxis in den vom Systemwechsel betroffenen Geschäftsjahren mit ihren besonderen Regelungen durchsetzen zu wollen.

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

- **Die bei Pensionskassen mit Leistungsprimat reglementarisch geschuldeten Beiträge für den Höhereinkauf bei Lohnerhöhungen sind als ausserordentliche Aufwendungen zu qualifizieren.**

12. Dezember 2002 in Sachen W., RV.2002.50041/K 7235

Aus den Erwägungen

3. Der Rekurrent war bis zum 30. November 1999 beim X.-Amt des Kantons Aargau angestellt. Die versicherte Besoldung bei der Aargauischen Beamtenpensionskasse betrug zuletzt Fr. 63'680.-- (vgl. Lohnabrechnung November 1999). Seit dem 1. Dezember 1999 arbeitet der Rekurrent beim Y. des Kantons Aargau. Beim Stellenantritt betrug die versicherte Besoldung Fr. 57'920.-- (vgl. Lohnabrechnung Dezember 1999). Auf den 1. März 2000 wurde die versicherte Besoldung auf Fr. 63'600.-- erhöht (vgl. Lohnabrechnung März 2000). Aufgrund dieser Erhöhung der versicherten Besoldung hatte der Rekurrent im Jahr 2000 einen Höhereinkauf von total Fr. 1'893.35 (vgl. Lohnabrechnung Juli 2000) zu leisten. Der Rekurrent beantragt, es sei dieser Betrag als ausserordentlicher Aufwand im Sinne von § 263 Abs. 5 lit. b StG zu berücksichtigen. Dementsprechend sei die Veranlagung 1999/2000 zu revidieren.

4. Die in der Steuerperiode 1999/2000 angefallenen ausserordentlichen Aufwendungen können in dieser Steuerperiode abgezogen werden, wenn am 1. Januar 2001 eine Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton besteht. Bereits rechtskräftige

Veranlagungen werden zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert (§ 263 Abs. 4 StG).

Als ausserordentliche Aufwendungen gelten (§ 263 Abs. 5 StG):

a) ...

b) Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge für den Einkauf von Beitragsjahren;

c) ...

§ 263 Abs. 2 - 5 des Gesetzes sind nur anwendbar auf ausserordentliche Faktoren, die ausschliesslich wegen des Systemwechsels in die Bemessungslücke fallen. Ausserdem muss am 1. Januar 2001 eine Steuerpflicht im Kanton bestehen (§ 93 Abs. 1 StGV).

5. a) Für den Begriff des "Einkauf von (fehlenden) Beitragsjahren" kann keine allgemein gültige Definition gegeben werden. In der Praxis haben sich zwei typische Kategorien von Einkaufsbeiträgen herausgebildet (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N 5 zu § 272):

- Nachzahlungen, die beim Eintritt in eine Vorsorgeeinrichtung zufolge erhöhten Eintrittsalters zu erbringen sind. Es betrifft dies Fälle, bei denen der Vorsorgenehmer zuvor bei der zweiten Säule noch nicht versichert war, sowie Fälle, in denen mit einem Stellenwechsel ein über die Freizügigkeitsleistung hinausgehender ausserordentlicher Beitrag zu leisten ist, weil die Vorsorge bei der neuen Vorsorgeeinrichtung besser ist und sich somit die versicherungsmässige Stellung des Vorsorgenehmers verbessert.
- Ausserordentliche Beiträge, die vom Vorsorgenehmer während der Versicherungsdauer für den Erwerb des vollen (oder eines grösseren) Anspruchs auf die Vorsorgeleistung gemäss Vorsorgeplan erbracht werden.

b) Gemäss Wegleitung zur Übergangs-Steuererklärung (Steuererklärung 2001-Ü) des KStA sind als Einkaufsbeiträge in die berufliche Vorsorge (Säule 2) im Sinne von ausserordentlichen Aufwendungen einmalige Beiträge zu verstehen, insbesondere:

- Einkäufe von Beitragsjahren;
- Einkäufe von Lohnerhöhungen (Nachzahlungen); 1)
- Einkäufe der vollen Leistungsansprüche während der Versicherungsdauer;

- Einkäufe von Lohnbestandteilen, die bisher nicht versichert waren;
- Einkäufe bei Erhöhung des Beschäftigungsgrades;
- Einkäufe infolge Verbesserung des Versicherungsplanes innerhalb der gleichen Vorsorgeeinrichtung;
- Einkäufe zur Senkung des Rücktrittsalters gemäss reglementarischen Bestimmungen;
- Einkäufe nach Ehescheidung im Rahmen von Art. 22c FZG.

1) betrifft gemäss den Ausführungen von Hr. Ledergerber, KStA-Vorsteher-Stv/Leiter Veranlagung, lediglich Steuerpflichtige, welche einer Pensionskasse mit Beitragsprimat angehören, weil dort die Nachzahlungen bei Lohnerhöhungen (im Gegensatz zum Höhereinkauf zufolge Lohnerhöhungen beim Leistungsprimat) freiwillig sind.

Nicht als Einkaufsbeiträge im Sinne des Übergangsrechtes gelten die erhöhten, ordentlichen Beiträge, wenn die Lohnerhöhungen planmässig in das Finanzierungssystem der Vorsorgeeinrichtung eingebaut sind (Ziff. 34, S. 37 f.).

c) Die vom Rekurrenten geleisteten Beiträge an die aargauische Beamtenpensionskasse für den Höhereinkauf können also aufgrund der dargelegten Auslegung des Begriffes "Einkauf von Beitragsjahren" grundsätzlich unter § 263 Abs. 5 lit. b StG subsumiert werden (vgl. auch Protokoll der 74. Sitzung des Grossen Rates vom 15. Dezember 1998, S. 1486, wo von "Einkäufe in die Pensionskasse" [ohne den Begriff 'Beitragsjahre'] die Rede ist).

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 aargauischen Beamtenpensionskasse gestützt auf ihre aktuelle versicherte Besoldung gemäss dem Vorsorgereglement in den Bemessungslückenjahren 1999 und 2000 geschuldet sind. Die bei Pensionskassen mit Leistungsprimat, also auch der aargauischen Beamtenpensionskasse, reglementarisch geschuldeten Beiträge für den Höhereinkauf bei Lohnerhöhun-

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.**