

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2013 124 vom 29. April 2014

BE Verwaltungsgericht, 2014-04-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2013_124

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2013 124 du 29 avril 2014

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2013 124 del 29 aprile 2014

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.04.2014, Nrn. 100.2013.124/125U, Seite 4 auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

E. 1.2

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen; denn es handelt sich um zwei verschiedene Steuern, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Die beiden Entscheide können aber in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3; BGer 2C_585/2012 und 2C_586/2012 vom 6.3.2014, E. 1.1). – Vorliegend ist umstritten, wie die dem Beschwerdeführer ausbezahlten Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge steuerlich zu behandeln sind. Da die massgeblichen Rechtsnormen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich nicht nur die Vereinigung der Verfahren (Art. 17 Abs. 1 VRPG; vgl. vorne Bst. D), sondern auch die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

E. 1.3

Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

E. 1.4

Die Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerden würde sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer zu einer Steuerersparnis von weniger als Fr. 20'000.-- führen, womit die Beurteilung grundsätzlichen in die

einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die Verhältnisse rechtfertigen indes eine Überweisung an die Kammer (Art. 57 Abs. 6 und Art. 56 Abs. 1 GSOG).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.04.2014, Nrn. 100.2013.124/125U, Seite 5

E. 2

Aufl. 2009, Art. 22 N. 33, Art. 38 N. 32; Maute/Steiner/Rufener/Lang, a.a.O., S. 243; Kreisschreiben der ESTV vom 26. April 1993 zur zeitlichen Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen, in ASA 62 S. 312 ff., 324).

E. 2.1

Als Einkommen steuerbar sind namentlich alle Einkünfte aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, einschliesslich der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen (Art. 26 Abs. 1 StG und Art. 22 Abs. 1 DBG sowie Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Erfolgt der Bezug solcher Leistungen in Kapitalform, so werden diese ohne Gewährung von Sozialabzügen gesondert vom übrigen Einkommen besteuert und unterliegen stets einer vollen Jahressteuer (vgl. Art. 44 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 38 Abs. 1 DBG; Art. 11 Abs. 3 StHG). Die direkte Bundessteuer wird zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 36 DBG berechnet (Art. 38 Abs. 2 DBG in der hier noch anwendbaren ursprünglichen Fassung [AS 1991 S. 1184; in Kraft bis 31.12.2013, AS 2013 S. 2397]), während für die Kantons- und Gemeindesteuern der privilegierte Tarif gemäss Art. 44 Abs. 2 bzw. 3 StG (in der hier noch anwendbaren Fassung [BAG 05-27; in Kraft bis 31.12.2007 bzw. 31.12.2010, BAG 08-28 bzw. 10-113]) gilt (sog. Vorsorgetarif). Mit der gesonderten Besteuerung wird verhindert, dass die aperiodisch anfallenden Kapitalleistungen aus Vorsorge zusammen mit dem übrigen Einkommen auf eine höhere Progressionsstufe gehoben werden. Sie werden damit bloss zur Bestimmung des Steuersatzes ausgesondert, jedoch weder aus der Steuerbemessungsgrundlage gänzlich ausgeschieden noch einer eigentlichen Sondersteuer unterworfen (BGer 2C_954/2010 vom 8.12.2011, in StR 67/2012 S. 179 E. 4.1 mit Hinweisen; VGE 2010/381/382 vom 8.8.2012, in NStP 2012 S. 107 E. 3.2; Markus Reich, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Art. 11 StHG N. 37 f.).

E. 2.2

Auch im Bereich von Kapitalleistungen aus Vorsorge gilt Einkommen dann als zugeflossen und damit als erzielt, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch auf diese erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Die Begründung des Anspruchs ist dabei in aller Regel unmittelbare Vorstufe der Geldleistung, so dass bei einem solchen zweistufigen Erwerb die Steuerpflicht im Zeitpunkt des Forderungserwerbs und nicht erst mit der Zahlung entsteht; anders verhält es sich grundsätzlich nur, wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher betrachtet und mit der Besteuerung daher ausnahmsweise zugewartet

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.04.2014, Nrn. 100.2013.124/125U, Seite 6 werden muss (vgl. BGer 2C_245/2009 vom 20.10.2009, in StR 65/2010 S.

471 [= ASA 79 S. 399 = StE 2010 B 21.2 Nr. 26] E. 3.1 mit Hinweisen; zum Ganzen VGE 2010/381/382 vom 8.8.2012, in NStP 2012 S. 107 E. 2.2, 23215/23216 vom 18.11.2008, in NStP 2009 S. 12 E. 2.5 und 3.2; Maute/Steiner/Rufener/Lang, Steuern und Versicherungen, 3. Aufl. 2011, S. 194 ff.).

E. 2.3

Die Einkommenssteuern werden für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben; als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (vgl. Art. 40 Abs. 1 und 2 DBG bzw. aArt. 209 Abs. 1 und 2 DBG in der ursprünglichen Fassung vom 14. Dezember 1990 [AS 1991 S. 1184; in Kraft bis 31.12.2013, AS 2013 S. 2397]). Dementsprechend sieht das StG vor, dass mehrere Kapitalleistungen des gleichen Jahres zusammengerechnet werden (vgl. Art. 44 Abs. 4 erster Satz). Obschon das DBG keine ausdrückliche dahin- gehende Bestimmung enthält, gilt dies auch für die direkte Bundessteuer (zum Ganzen BGer 2C_954/2010 vom 8.12.2011, in StR 67/2012 S. 179 E. 4.1 f.; VGE 2010/381/382 vom 8.8.2012, in NStP 2012 S. 107 E. 3.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG,

E. 2.4

Es ist zu Recht unbestritten geblieben, dass die Steuerverwaltung gestützt auf die Meldung Nr. 2737 der Swiss Life AG (Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A], pag. 11) die zweite Kapitalleistung aus beruflicher Vorsorge im Betrag von Fr. 387'576.60 gesondert und unter Anwendung des Vorsorgetarifs in der Steuerperiode 2006 besteuert hat. Der Beschwerdeführer bringt auch nicht vor, der Umstand, dass für die Steuerperiode 2006 eine erste Kapitalleistung von Fr. 373'713.80 bereits rechtskräftig veranlagt worden ist, stehe einer Besteuerung der im Jahr 2006 ausgerichteten Leistung von Fr. 387'576.60 von vornherein entgegen (vgl. VGE 2010/381/382 vom 8.8.2012, in NStP 2012 S. 107 E. 3.5 und E. 4; vgl. im Übrigen nunmehr Art. 44 Abs. 4 zweiter Satz in der seit 1.1.2014 geltenden Fassung vom 26.3.2013 [BAG 13-77], wonach bereits rechtskräftige Veranlagungen von Amtes wegen ergänzt werden, wenn die kantonale Steuerverwaltung von weiteren Kapitalleistungen im gleichen Jahr Kenntnis erhält). Umstritten ist indes, ob die Steuerverwaltung anlässlich der Veranlagung der zweiten auf die rechtskräftig veranlagte erste Kapitalleistung zurückkommen durfte, um beide Leistungen einer gemeinsamen Jahressteuer zu unterwerfen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.04.2014, Nrn. 100.2013.124/125U, Seite 7

E. 3.1

Im Folgenden ist zunächst zu prüfen, ob StRK und Steuerverwaltung zu Recht davon ausgegangen sind, dass die rechtskräftigen Veranlagungen der ersten Kapitalleistung aufgrund der vorgenannten Meldung Nr. 2737 betreffend die zweite Kapitalleistung angepasst werden dürfen.

E. 3.1.1

Eine formell rechtskräftige Veranlagungsverfügung ist nicht schon deswegen nachträglich abzuändern, weil sich ergibt, dass sie an einem Rechtsfehler leidet. Auszugehen ist vielmehr vom Grundsatz, dass Verfügungen mit dem Ablauf der Rechtsmittelfrist rechtsbeständig werden, so dass auf sie nur noch unter besonderen Voraussetzungen zurückgekommen werden kann. Das Steuerrecht enthält eine abschliessende Ordnung von Rechtsinstituten, die es erlauben, auf eine Veranlagungsverfügung oder einen

diesbezüglichen Entscheid zurückzukommen. Es handelt sich um die Revision (Art. 202 StG, Art. 147 DBG sowie Art. 51 StHG), die Berichtigung (Art. 205 StG, Art. 150 DBG sowie Art. 52 StHG) und die Nachsteuer (Art. 206 StG, Art. 151 DBG sowie Art. 53 StHG). Die Aufhebung oder Abänderung einer rechtsbeständigen Veranlagung gestützt auf andere Gründe als jene, die zu einer Revision, Berichtigung oder Nachsteuer Anlass geben, ist ausgeschlossen (statt vieler: BVR 2007 S. 49 E. 5; VGE 2009/73/74 vom 15.9.2010, E. 4.1; BGer 2C_596/2012 vom 19.3.2013, in StR 68/2013 S. 474, E. 2.3, 2C_519/2011 vom 24.2.2012, in StE 2012 B 97.3 Nr. 9 E. 3.3).

E. 3.1.2

Das Nachsteuerverfahren wird zugunsten der Steuerbehörden eingeleitet und stellt das Gegenstück zur Revision dar, die dazu dient, eine Veranlagung nachträglich zugunsten der steuerpflichtigen Person abzuändern. Ein Nachsteuertatbestand im Sinn von Art. 206 Abs. 1 StG und Art. 151 Abs. 1 DBG liegt unter anderem dann vor, wenn sich auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig oder zu Unrecht unterblieben ist; die nicht erhobene Steuer wird diesfalls (samt Zins) als Nachsteuer eingefordert. Das Nachsteuerverfahren setzt kein Verschulden der steuerpflichtigen Person voraus. Bezweckt wird einzig die Einforderung der ordentlichen Steuer, die fälschlicherweise nicht erhoben worden ist (vgl. BVR 2003 S. 217 E. 3b; BGE 121 II 273 E. 3b; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 151 N. 3). Für die Beantwortung der (entscheidenden) Frage, ob Tatsachen oder Beweis-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.04.2014, Nrn. 100.2013.124/125U, Seite 8 mittel neu sind oder schon bei der Veranlagung vorgelegen haben, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung massgebend (VGE 2010/381/382 vom 8.8.2012, in NStP 2012 S. 107 E. 4.3, 22646/22647 vom 16.1.2007, E. 2.2 [bestätigt durch BGer 2C_26/2007 vom 10.10.2007, E. 3.1]; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 26 N. 13).

E. 3.1.3

Als die Steuerverwaltung am 12. Oktober 2006 bzw. 13. März 2007 gestützt auf die Meldung Nr. 276 der Swiss Life AG, die als Datum des versicherten Ereignisses und der Auszahlung den 1. Januar 2006 bescheinigte (Vorakten Steuerverwaltung, pag. 10, 25, 33), die erste Kapitalleistung von Fr. 373'713.80 besteuerte, war die zweite Kapitalleistung von Fr. 387'576.60 bereits fällig und an den Beschwerdeführer ausgerichtet worden (vgl. Meldung Nr. 2737 der Swiss Life AG, die als «Eintritt des versicherten Ereignisses» den 1.2.2006 und als «Auszahlungsdatum» den 21.6.2006 ausweist [Vorakten Steuerverwaltung, pag. 11]). Aufgrund der die zweite Kapitalleistung betreffende Meldung Nr. 2737 der Swiss Life AG erwiesen sich die rechtskräftigen Veranlagungen der ersten Kapitalleistung – mit Blick auf die gesetzlich vorgeschriebene Zusammenrechnung mehrerer Kapitalleistungen desselben Steuerjahrs (vorne E. 2.2 f.) – als unvollständig, weil insoweit eine Unterbesteuerung bestand. Damit hatte sich zwar der Sachverhalt, der die Steuerverwaltung zur Anpassung der ersten Veranlagungen veranlasste (Zufluss der zweiten Kapitalleistung), im Zeitpunkt deren Erlasses bereits verwirklicht. Die Steuerverwaltung hatte davon jedoch unbestrittenermassen noch keine Kenntnis, zumal ihr das Schreiben der Swiss Life AG vom 28. Dezember 2005 sowie die «Details zur Abrechnung vom 20. Juni 2006» (Vorakten StRK [act. 4A], pag. 3, 5), auf die sich der

Beschwerdeführer nunmehr beruft, nicht vorlagen; das Schreiben der Swiss Life AG vom 9. März 2011 und deren Meldung Nr. 1168 vom 13. Mai 2011 (Vorakten StRK, pag. 7, 35) wurden erst wesentlich später verfasst. Damit waren die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer grundsätzlich erfüllt. Entgegen den Vorbringen des Beschwerdeführers kann der Steuerverwaltung aufgrund des Umstands, dass er die erste Kapitalleistung bereits in seiner Steuererklärung 2005 als Vermögen deklariert hatte (vgl. Formular 3 der Steuererklärung 2005, act. 1C4), im Übrigen nicht vorgeworfen werden, gestützt auf die Meldung Nr. 276 der Swiss Life AG keine zusätzlichen Abklärungen betreffend den Zeitpunkt der Fälligkeit der ersten Kapitalleistung getroffen zu haben. Was der Beschwerdeführer diesbezüglich vorbringt, vermag am Vorliegen einer neuen Tatsache nichts zu ändern (statt vieler: BGE 140 I 68 [BGer 2C_416/2013] nicht publ. E. 8.1; BGer 2C_494/2011 und

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.04.2014, Nrn. 100.2013.124/125U, Seite 9 2C_495/2011 vom 6.7.2012, in StE 2012 B 72.25 Nr. 2 E. 2.1.2 f.; Roman Blöchliger, Neue Tatsachen im Nach- und Strafsteuerverfahren (Teil 1), in StR 66/2011 S. 44 ff., 48 ff.; vgl. auch hinten E. 3.4.3).

E. 3.2

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass aufgrund der zweiten Kapitalleistung eine Nachsteuer im von der Steuerverwaltung geforderten Umfang resultiert, falls die rechtskräftig festgelegten Steuerfaktoren der ersten Kapitalleistung unverändert bleiben. Er bringt jedoch vor, die erste Kapitalleistung von Fr. 373'713.80 sei entgegen den rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen und der diesen zugrunde liegenden Meldung Nr. 276 der Swiss Life AG nicht per 1. Januar 2006, sondern per 28. Dezember 2005 ausbezahlt worden, wobei das versicherte Ereignis – seine Teilpensionierung im Umfang von 50 % – bereits am 1. Juli 2005 eingetreten sei. Dies ergebe sich nicht nur aus dem Schreiben der Swiss Life AG vom 28. Dezember 2005 (Vorakten StRK, pag. 3), sondern bestätigten auch deren Schreiben vom 9. März 2011 und Meldung Nr. 1168 vom 13. Mai 2011, welche die Meldung Nr. 276 ersetze (Vorakten StRK, pag. 7, 35). Damit sei die erste Kapitalleistung im Jahr 2005 und die zweite im Jahr 2006 ausbezahlt worden, weshalb keine gemeinsame Veranlagung der beiden Kapitalleistungen erfolgen dürfe, sondern vielmehr die zweite getrennt von der ersten Leistung zum Steuersatz von Fr. 387'576.60 zu besteuern sei; die Veranlagungen für die erste Leistung bedürften keiner Anpassung, da «eine Verschiebung in das Jahr 2005 [...] nichts ändere».

E. 3.3

Der Beschwerdeführer verlangt mit seinem Einwand, er hätte für seine erste Kapitalleistung nicht im Jahr 2006, sondern im Jahr 2005 besteuert werden müssen, die Neubeurteilung einer in den Veranlagungsverfahren betreffend die erste Kapitalleistung rechtskräftig entschiedenen Tatfrage, die sich steuermindernd auswirken könnte. Es fragt sich, inwieweit das Nachsterverfahren Raum bietet für derartige Vorbringen.

E. 3.3.1

Das Nachsterverfahren hat keine vollumfängliche Neuüberprüfung der rechtskräftigen Veranlagung zur Folge bzw. erlaubt keine Gesamtüberprüfung der (rechtskräftigen) seinerzeitigen Besteuerung, sondern ist vielmehr auf jene Punkte beschränkt, für welche die gesetzlichen Voraussetzungen einer Nachbesteuerung erfüllt sind. Es ist grundsätzlich auf die Behandlung derjenigen Punkte begrenzt, in denen sich aus den neu entdeckten

Tatsachen oder Beweismitteln eine Unterbesteuerung ergibt; im Übrigen bleibt die frühere tatsächliche und rechtliche Würdigung des Steuersachverhalts massgebend, gleichgültig, ob sich dies zugunsten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.04.2014, Nrn. 100.2013.124/125U, Seite 10 oder zuungunsten der steuerpflichtigen Person auswirkt (BGE 98 Ia 22 E. 2; im Anschluss daran etwa BGer 2C_494/2011 und 2C_495/2011 vom 6.7.2012, in StE 2012 B 72.25 Nr. 2 E. 2.3.1). Unbestritten ist dabei, dass im Einzelfall im Nachsteuerverfahren auch steuermindernde Tatsachen berücksichtigt werden können; strittig ist allerdings, unter welchen Voraussetzungen bzw. in welchem Umfang dies zulässig ist.

E. 3.3.2

Ein Teil der Lehre will – unter Vorbehalt von offensichtlichen Fehlern – steuermindernde Tatsachen oder Beweismittel lediglich dann zulassen, wenn diese mit den die Nachsteuer begründenden Tatsachen unmittelbar in Verbindung stehen oder für die steuerpflichtige Person neu sind (vgl. etwa Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Diss. 1995, S. 243 f.; Markus Kühni, in Klöti- Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, § 206 N. 16; Annik Bärtschi, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Art. 126 bis 293, 2011, Art. 206 N. 3 f.). Demgegenüber halten andere Autoren unter Verweis auf Sinn und Zweck der Nachsteuer und das Überbesteuerungsverbot dafür, dass steuerpflichtige Personen zur Abwendung der Nachsteuer grundsätzlich – d.h. unter Vorbehalt des Grundsatzes von Treu und Glauben und des Verbots widersprüchlichen Verhaltens – auch steuermindernde Tatsachen einbringen dürfen, die für sie nicht neu sind, und zwar unabhängig davon, ob diese mit den nachsteuerbegründenden Tatsachen konnex sind oder nicht (vgl. etwa Vallender/Looser, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 151 DBG N. 13 f.; Klaus A. Vallender, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], a.a.O., Art. 53 StHG N. 12 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 151 N. 8; dies., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 160 N. 20; vgl. auch Zweifel/Casanova, a.a.O., § 26 N. 33; Roman Blöchliger, a.a.O., S. 47; ders., Neue Tatsachen im Nach- und Strafsteuerverfahren (Teil 2), in StR 66/2011 S. 137 ff., 150 f.).

E. 3.3.3

In Übereinstimmung mit dieser zweiten Meinung lehnt die Zürcher Steuerpraxis das Erfordernis, dass die steuermindernden Tatsachen für die steuerpflichtige Person neu und diesbezüglich die Voraussetzungen einer Revision erfüllt sein müssen, ausdrücklich ab. Sie berücksichtigt von der steuerpflichtigen Person erstmals im Nachsteuerverfahren geltend gemachte steuermindernde Tatsachen auch dann, wenn diese für sie nicht neu sind und in keinem Zusammenhang zu den nachsteuerbegründenden Tatsachen stehen (vgl. VGer ZH SR.2007.00004 vom 22.8.2007, in StR 63/2008 S. 225 E. 4.3; kritisch Markus Kühni, a.a.O., § 206 N. 16).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.04.2014, Nrn. 100.2013.124/125U, Seite 11 Demgegenüber dürfen nach der aus Sicht der nachsteuerpflichtigen Personen strengeren Steuerpraxis anderer Kantone im Nachsteuerverfahren grundsätzlich bloss steuermindernde Tatsachen oder Beweismittel geltend gemacht werden, die einen unmittelbaren Zusammenhang zu den nachsteuerbegründenden Tatsachen aufweisen oder neu sind (so z.B. VGer JU 25/05 vom 6.4.2006, in StR 62/2007 S. 178 E. 4.1.2 und 4.2

[bestätigt durch BGer 2A.300/2006 vom 27.2.2007, in StR 62/2007 S. 369]). Desgleichen darf nach der Praxis der StRK, die auch den hier angefochtenen Entscheiden zu Grunde liegt, die steuerpflichtige Person im Nachsteuerverfahren – unter Vorbehalt von offensichtlichen Fehlern – lediglich steuermindernde Tatsachen einbringen, die neu sind bzw. einen Revisionstatbestand zu begründen vermöchten oder in einem unmittelbaren Zusammenhang zu den nachsteuerbegründenden Tatsachen stehen (vgl. angefochtene Entscheide, E. 6; Annik Bärtschi, a.a.O., Art. 206 N. 4, je mit Hinweisen u.a. auf StRK 4630 W/WDB vom 16.8.2005, E. 5 [bestätigt durch VGE 22477 vom 16.2.2006]). Diese Praxis vermag sich auf eine publizierte bundesgerichtliche Rechtsprechung zu stützen, wonach es nicht willkürlich ist, wenn die steuerpflichtige Person im Nachsteuerverfahren grundsätzlich nur (für sie) neue Tatsachen geltend macht und gestützt darauf in den betreffenden Punkten eine für sie günstige Korrektur der Veranlagung verlangen kann, jedoch eine solche Korrektur hinsichtlich anderer Fragen, die mit den nachsteuerbegründenden Tatsachen in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen, allein bei Vorliegen eines offensichtlichen Fehlers erwirken darf (BGE 98 Ia 22 E. 2; vgl. auch etwa BGer 2C_277/2008 vom 26.9.2008, E. 5.3, 2C_123/2012 und 2C_124/2012 vom 8.8.2012, E. 7.3). In einem jüngeren Urteil hat das Bundesgericht daran festgehalten, dass die von der steuerpflichtigen Person zur Verminderung ihrer Steuerschuld geltend gemachten Tatsachen neu sein müssen, damit sie im Nachsteuerverfahren zu ihren Gunsten berücksichtigt werden können; es hat indessen namentlich gestützt auf die vorne erwähnte Zürcher Steuerpraxis die Frage aufgeworfen (ohne darüber abschliessend zu entscheiden), ob am bisherigen Erfordernis, wonach die geltend gemachten Tatsachen einen unmittelbaren Zusammenhang zu den die Nachbesteuerung auslösenden Aspekten aufweisen müssen, festzuhalten oder ob dieses Erfordernis auf ein Minimum zu reduzieren sei, damit die Nachsteueranlagung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person (besser) gerecht werde (vgl. BGer 2A.300/2006 vom 27.2.2007, in StR 62/2007 S. 369 E. 3.3, 2C_494/2011 und 2C_495/2011 vom 6.7.2012, in StE 2012 B 72.25 Nr. 2 E. 2.3.1).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.04.2014, Nrn. 100.2013.124/125U, Seite 12

E. 3.3.4

Es erscheint weder für die Nachsteuer bei der direkten Bundessteuer noch für diejenigen betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern gerechtfertigt, abweichend von der (vorerst unverändert fortbestehenden) Praxis des Bundesgerichts die von steuerpflichtigen Personen im Nachsteuerverfahren erstmals geltend gemachten steuermindernden Tatsachen praktisch uneingeschränkt zu berücksichtigen. Stattdessen ist – unter Vorbehalt der Beseitigung offensichtlicher Veranlagungsfehler – am Erfordernis festzuhalten, dass (auch) die von steuerpflichtigen Personen zur Abwendung der Nachsteuer geltend gemachten steuermindernden Tatsachen, die in keinem Zusammenhang zu den nachsteuerbegründenden Tatsachen stehen, für diese neu sein müssen, um im Nachsteuerverfahren berücksichtigt werden zu können: Würde darauf verzichtet und das Zulassen solcher Vorbringen lediglich unter den in der Regel wenig griffigen Vorbehalt des Grundsatzes von Treu und Glauben nach Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung (BV; SR 101) bzw. Art. 11 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) gestellt, so wäre dies zunächst mit dem Grundsatz kaum zu vereinbaren, dass das Nachsteuerverfahren nicht eine Neuüberprüfung der rechtskräftigen Veranlagung nach sich

ziehen darf, sondern vielmehr auf jene Punkte beschränkt ist, für welche die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung erfüllt sind. Weiter erweckt ein Verzicht auf die Beschränkung auf neue Tatsachen sowohl unter dem Aspekt der Rechtssicherheit als auch aus systematischen Überlegungen Bedenken: Werden im Nachsteuerverfahren neue steuermindernde Tatsachen ohne weiteres berücksichtigt, so widerspricht dies der Natur des Nachsteuerverfahrens, in dem lediglich zugunsten der Steuerbehörden und unter einschränkenden Voraussetzungen auf rechtskräftige Veranlagungsverfügungen zurückgekommen werden darf. Weiter schafft ein solcher Verzicht im Ergebnis eine Revisionsmöglichkeit, die in der geltenden gesetzlichen Regelung der Revision keine Stütze findet bzw. dieser sogar widerspricht, setzt doch eine Revision (soweit hier interessierend) grundsätzlich das Entdecken erheblicher Tatsachen oder entscheidender Beweismittel voraus und ist ausgeschlossen, wenn die steuerpflichtige Person als Revisionsgrund vorbringt, was sie bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (vgl. Art. 202 StG, Art. 147 DBG und Art. 51 StHG, je Abs. 1 Bst. a und Abs. 2). Sodann kann weder aus dem Verbot einer Überbesteuerung noch aus anderen Umständen ein sachlicher Grund abgeleitet werden, der es rechtfertigt, einer steuerpflichtigen Person, die ausserhalb eines Nachsteuerverfahrens um Revision ersucht, eine Abänderung der rechtskräftigen Veranlagung mangels Neuheit der vorgebrachten Tatsachen zu verweigern, wohingegen dies einer nachsteuerpflichtigen Person ermöglicht wird. Genau eine

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.04.2014, Nrn. 100.2013.124/125U, Seite 13 solche Besserstellung der nachsteuerpflichtigen Person droht aber, wenn das Erfordernis der Neuheit nicht zum Tragen kommt. Ferner ist zu berücksichtigen, dass steuerpflichtige Personen, die für sie nicht neue steuermindernde Tatsachen erstmals im Nachsteuerverfahren vorbringen, sich grundsätzlich in einen gewissen Widerspruch zu ihrem Verhalten im früheren Veranlagungs- oder diesbezüglichen Rechtsmittelverfahren setzen, wo sie im Rahmen ihrer gesetzlichen Mitwirkungsobliegenheiten grundsätzlich verpflichtet gewesen wären oder zumindest die Gelegenheit gehabt hätten, diese Tatsachen geltend zu machen. Schliesslich kann dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 104 Abs. 1 KV und Art. 127 Abs. 2 BV auch im Nachsteuerverfahren insofern (besonders) Rechnung getragen werden, als eine Beseitigung offensichtlicher Fehler in jedem Fall möglich bleibt (zum Ganzen Peter Kubli, Nachsteuerrecht und Nachsteuerverfahrensrecht mit Nachsteuersicherstellungsrecht erläutert am Beispiel des Zürcher Gesetzes über die direkten Steuern, 1984, S. 38-40; Markus Kühni, a.a.O., § 206 N. 16; Thomas Meister, a.a.O. S. 243 f.; Hugo Casanova, in Yersin/Noël [Hrsg.], Commentaire Romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, Art. 151 N. 15; VGE JU 25/05 vom 6.4.2006, in StR 62/2007 S. 178 E. 4.2.1 ff.).

E. 3.4

Aus dem Gesagten ergibt sich für die vorliegende Streitigkeit was folgt:

E. 3.4.1

Anlass zur Nachbesteuerung hat nicht die vom Beschwerdeführer aufgestellte Behauptung gegeben, die erste Kapitaleistung sei entgegen ihren rechtskräftigen Veranlagungen allenfalls bereits im Jahr 2005 fällig geworden und zur Auszahlung gelangt. Nachsteuerbegründend war vielmehr die Tatsache, dass aufgrund der Ausrichtung einer zweiten Kapitaleistung die erste unterbesteuert worden sein könnte. Aufgrund dieser

(neuen) Tatsache ergibt sich in Bezug auf den Zeitpunkt der Besteuerung der ersten Kapitalleistung kein Änderungsbedarf. Damit kann nicht gesagt werden, die vom Beschwerdeführer erstmals im Nachsteuerverfahren aufgestellte Behauptung, die erste Kapitalleistung sei infolge seiner Teilpensionierung im Umfang von 50 % bereits im Jahr 2005 fällig geworden und zur Auszahlung gelangt, stehe mit den nachsteuerbegründenden Tatsachen in einem unmittelbaren Zusammenhang, wie dies heute noch vorausgesetzt wird (vgl. angefochtene Entscheide, E. 7).

E. 3.4.2

Nach dem in E. 3.3.4 Ausgeführten ist ungeachtet des soeben Erwogenen entscheidend, ob der Beschwerdeführer von der (angeblichen) Tatsache («richtiger» Ausrichtungszeitpunkt der ersten Kapitalleistung) zum Zeitpunkt der Veranlagungen vom 12. Oktober 2006 bzw. 13. März 2007 bereits Kenntnis hatte oder hätte haben

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.04.2014, Nrn. 100.2013.124/125U, Seite 14 müssen: Der Beschwerdeführer musste nach seinen Ausführungen in den Einspracheverfahren den Bezug der ersten Kapitalleistung der Swiss Life AG «zwei Jahre im Voraus» melden (Vorakten Steuerverwaltung, pag. 14). Zudem deklarierte er die erste Kapitalleistung in seiner Steuererklärung 2005 als Vermögen (vgl. Formular 3 der Steuererklärung 2005 [act. 1C4]). Weiter ist ein an den Beschwerdeführer adressiertes Schreiben der Swiss Life AG vom 28. Dezember 2005 aktenkundig, in dem die Swiss Life AG dem Beschwerdeführer die Ausrichtung einer Kapitalleistung infolge Teilpensionierung zu 50 % ab dem 1. Juli 2005 per 28. Dezember 2005 in Aussicht gestellt hatte (Vorakten StRK, pag. 3). Damit ist ohne weiteres davon auszugehen, dass die von ihm erstmals im Nachsteuerverfahren geltend gemachte frühere Ausrichtung der ersten Kapitalleistung nicht als neu zu qualifizieren ist und durchaus bereits in den ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können oder sogar hätte eingebracht werden müssen. Soweit der Beschwerdeführer bemerkt, er habe von der nach seiner Auffassung fehlerhaften Meldung Nr. 276 der Swiss Life AG «damals» gar keine Kenntnis haben können, da das Formular direkt an die Steuerverwaltung geschickt worden sei, ist ihm entgegenzuhalten, dass Einrichtungen der beruflichen Vorsorge verpflichtet sind, der steuerpflichtigen Person ein Doppel der an die Steuerverwaltung gerichteten Bescheinigung über die erbrachten Leistungen zuzustellen (vgl. Art. 172 Abs. 2 in der hier noch anwendbaren ursprünglichen Fassung [BAG 00-124; in Kraft bis 31.12.2013, BAG 13-77] und Abs. 1 Bst. b StG, Art. 129 Abs. 2 und Abs. 1 Bst. b DBG). Vorliegend bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Swiss Life AG dieser gesetzlichen Pflicht nicht nachgekommen wäre und den Beschwerdeführer nicht mit einem Doppel bedient hätte. Im Übrigen wäre der Beschwerdeführer aufgrund seiner (allgemeinen) Mitwirkungspflicht nach Art. 167 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG (vgl. auch Art. 42 Abs. 1 und 2 StHG) gehalten gewesen, die Bescheinigung einzufordern, sofern er diese nicht erhalten haben sollte; weiter hätte er diese grundsätzlich auf Vollständigkeit und Richtigkeit hin überprüfen sowie gegebenenfalls bei der Swiss Life AG deren Verbesserung verlangen oder die Steuerbehörde zumindest auf allfällige Mängel hinweisen müssen (vgl. VGE 2010/270/271 vom 16.5.2011, in StE 2012 B 101.2 Nr. 25 E. 4.2; Martin Zweifel, in Zweifel/Athanas, a.a.O., Art. 129 DBG, N. 5). Damit besteht grundsätzlich kein Raum, auf die von ihm geltend gemachte steuermindernde Tatsache im Rahmen des zu Recht angehobenen Nachsteuerverfahrens näher einzugehen.

E. 3.4.3

Zu prüfen bleibt, ob gestützt auf die Vorbringen des Beschwerdeführers vom Vorliegen eines offensichtlichen Fehlers auszugehen ist: In ihrer schriftlichen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.04.2014, Nrn. 100.2013.124/125U, Seite 15 Bestätigung vom 9. März 2011 (Vorakten StRK, pag. 7) räumt die Swiss Life AG zwar ein, dass ihr bei der Meldung Nr. 276 der ersten Kapitalleistung insofern ein Fehler unterlaufen sei, als die Fälligkeit und Auszahlung der Leistung nicht am 1. Januar 2006, sondern bereits am 30. Juni 2005 eingetreten bzw. am 28. Dezember 2005 erfolgt seien. Entsprechend hat die Swiss Life AG am 13. Mai 2011 der ESTV die Meldung Nr. 1168 eingereicht, worin sie als «Eintritt des versicherten Ereignisses» neu den 1. Juli 2005 und als «Auszahlungsdatum» neu den 28. Dezember 2005 bescheinigte (Vorakten StRK, pag. 35). Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kann aber weder aus diesen Unterlagen noch aus dem Schreiben der Swiss Life AG vom 28. Dezember 2005 (Vorakten StRK, pag. 3) ohne weiteres geschlossen werden, dass die als Begründung angegebene vorzeitige Teilpensionierung auch steuerlich zu anerkennen ist: Um zeitlich gestaffelt ausbezahlte Kapitalleistungen gesonderten Jahressteuern unterwerfen zu können, muss die teilweise Beendigung der Erwerbstätigkeit grundsätzlich klar zu Tage treten, d.h. substantiell und dauerhaft sein. Sodann dürfen die Teilkapitalauszahlungen nicht zu einer unangemessenen Stückelung des Kapitalbezugs führen und haben in der Regel anteilmässig nach Massgabe der tatsächlichen Aufgabe der Erwerbstätigkeit zu erfolgen. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so sind in steuerlicher Hinsicht die in verschiedenen Steuerperioden ausgerichteten Kapitalleistungen für die Satzbestimmung zusammenzurechnen (vgl. Marina Züger, Steuerliche Missbräuche nach Inkrafttreten der 1. BVG-Revision, in ASA 75 S. 513 ff., 550 f.; vgl. auch Wäfler- Meier/Zampieri, Missbrauchsfälle in der 2. Säule: Erkenntnisse aus der Rechtsprechung des Jahres 2010, in StR 66/2011 S. 374 ff.). Allein vor diesem Hintergrund kann nicht gesagt werden, die Besteuerung der ersten Kapitalleistung im Jahr 2006 sei offensichtlich fehlerhaft, wie die StRK zutreffend erwogen hat (vgl. angefochtene Entscheide, E. 7, auf die grundsätzlich verwiesen wird). Vielmehr ist zu bemerken, dass, worauf die Steuerverwaltung in den Verfahren vor der StRK zu Recht hingewiesen hat (vgl. Vernehmlassung vom 26.4.2011 [Vorakten StRK, pag. 26 ff., 27]), der Beschwerdeführer trotz der geltend gemachten Teilpensionierung im Jahr 2005 unverändert hohe Einzahlungen in die Pensionskasse getätigt und auch Spesenbezüge im bisherigen Umfang deklariert hat. Dies deutet darauf hin, dass das Arbeitsverhältnis kaum vor dem 1. Januar 2006 definitiv und dauerhaft um 50 % re- duziert worden ist. Daran ändern die Ausführungen des Beschwerdeführers zum damaligen (direkten oder indirekten) Bezug eines Taggelds infolge Krankheit nichts.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.04.2014, Nrn. 100.2013.124/125U, Seite 16

E. 3.5

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die vom Beschwerdeführer aufgestellte Tatsachenbehauptung, die erste Kapitalleistung sei bereits im Jahr 2005 fällig geworden und zur Auszahlung gelangt, nicht neu ist und somit kein Raum besteht, darauf im Rahmen des zu Recht angehobenen Nachsteuerverfahrens als steuermindernde Tatsache näher einzugehen. Ebenso wenig ist vom Vorliegen eines offensichtlichen Fehlers auszugehen. Damit ist an der bisherigen Beurteilung festzuhalten, wonach die erste Kapitalleistung im Jahr 2006 fällig geworden – und folglich zusammen mit der zweiten Kapitalleistung – einer (gemeinsamen) Jahres- steuer zu unterwerfen ist. Dies rechtfertigt sich umso mehr, als der

Beschwerdeführer, der die geltend gemachte vorzeitige Teilpensionierung per 1. Juli 2005 selber veranlasst und davon im Zeitpunkt der rechtskräftigen Veranlagungen Kenntnis hatte, in diesem Verfahren nicht darauf hingewirkt hat, dass eine nach seiner Auffassung richtige Besteuerung erfolgt. Stattdessen hatte er sich mit der Besteuerung im Jahr 2006 abgefunden, womit seinem nunmehrigen Verhalten im Nachsteuerverfahren etwas Widersprüchliches anhaftet. Soweit er vorbringt, eine Einsprache gegen die Veranlagungen vom 12. Oktober 2006 bzw. 13. März 2007 «nur wegen dem Steuerjahr [hätte] rein aus materieller Sicht nichts gebracht», da die «zu bezahlenden Steuern [...] unverändert geblieben» wären (Beschwerden, S. 2), ist zu bemerken, dass, sofern die erste Kapitalleistung tatsächlich im Jahr 2005 fällig geworden wäre, diese wohl gemeinsam mit den ebenfalls in diesem Jahr realisierten Leistungen aus gebundener steuerlich privilegierter Selbstvorsorge (Säule 3a; ausmachend Fr. 71'160.80 bzw. Fr. 90'192.00 [Vorakten Steuerverwaltung, pag. 12 f.] zu besteuern gewesen wäre, was die Besteuerung entsprechend erhöht hätte und erklären könnte, weshalb der Beschwerdeführer von einer Einsprache abgesehen hatte. Nach dem Ausgeführten ist der Beschwerdeführer schliesslich mit dem Einwand nicht zu hören, er sei mit Bezug auf die beiden Kapitalleistungen steuerlich gleich zu behandeln wie andere steuerpflichtige Personen, die – wie seine Ehefrau – ihr Guthaben aus beruflicher Vorsorge in zwei verschiedenen Jahren bezogen hätten.

E. 3.6

Zusammenfassend halten die angefochtenen Entscheide der StRK der Rechtskontrolle stand. Die Beschwerden erweisen sich unbegründet und sind abzuweisen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.04.2014, Nrn. 100.2013.124/125U, Seite 17

E. 4

Es werden keine Parteikosten gesprochen.

E. 5

Zu eröffnen: - dem Beschwerdeführer - der Steuerverwaltung des Kantons Bern - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern - der Eidgenössischen Steuerverwaltung Das präsidierende Mitglied: Die Gerichtsschreiberin:

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.04.2014, Nrn. 100.2013.124/125U, Seite 18 Rechtsmittelbelehrung Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.