

BGer 2C_230/2015 vom 3. Februar 2016

Bundesgericht, 2016-02-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_230_2015

FR: TF 2C_230/2015 du 3 février 2016

IT: TF 2C_230/2015 del 3 febbraio 2016

Erwägungen

E. 1.1

Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Staats- und Gemeindesteuer sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidende Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt ist (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262 f.). Unter diesen Umständen ist den Beschwerdeführern nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht und keine getrennten Anträge gestellt zu haben; aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.3 S. 264; Urteil 2C_164/2013, 2C_165/2013 vom 28. März 2014 E. 1.1 nicht publ. in: BGE 140 II 248). Das Bundesgericht hat hier für die Staats- und Gemeindesteuer (2C_230/2015) und die direkte Bundessteuer (2C_231/2015) getrennte Dossiers angelegt. Da beide Verfahren auf demselben Sachverhalt beruhen und sich dieselben Rechtsfragen stellen, sind die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerde ist in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 279]; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

E. 1.2

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) zulässig. Die Beschwerdeführer sind gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

E. 1.3

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann u.a. die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rechtswidrigkeiten, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind.

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Feststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, d. h. willkürlich ermittelt worden sind (Art. 9 BV ; BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem hat die

beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 137 III 226 E. 4.2 S. 234).

I. Direkte Bundessteuer

E. 2.1

Nach Art. 151 Abs. 1 DBG wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert, falls sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist oder eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen ist. Für die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon im Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich (Urteil 2A.419/2001 vom 13. November 2002 E. 3.3, in: ASA 73 S. 487). Grundsätzlich müssen die neuen Tatsachen im Zeitpunkt der Veranlagung bereits vorliegen und dürfen nicht nachträglich eingetreten sein. Nachträglich eingetretene Tatsachen können auch relevant sein, wenn und soweit sie die sachverhaltliche Grundlage der Veranlagung im Nachhinein beeinflussen. Dies trifft u.a. auf einen Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung und anschliessendem Kapitalbezug zu (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, N. 23 zu Art. 151). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich, vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an (Urteile 2C_458/2014 vom 26. März 2015 E. 2.1; 2C_1023/2013 vom 8. Juli 2014 E. 2.1).

E. 2.2

Nach Artikel 123 Abs. 1 DBG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Daraus folgt zunächst, dass Behörden und Steuerpflichtiger grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hin arbeiten. Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG); dazu hat er bestimmte Beilagen einzureichen und er trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Ist er sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat er auf die Unsicherheit hinzuweisen; jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (Urteil 2A.419/2001 vom 13. November 2002 E. 3.3.1, in: ASA 73 S. 487 f.).

E. 2.3

Die Veranlagungsbehörde ihrerseits prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Die Steuerbehörde darf sich jedoch grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Sie ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder im Steuereossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Die Steuerbehörde darf freilich auch nicht unbesehen in der Art auf die Steuererklärung abstellen, wie wenn es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Sie muss insbesondere berücksichtigen, dass in den Steuererklärungsformularen nicht nur

Tatsachen einzutragen sind, sondern sich dabei auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden aber nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden (Urteil 2C_458/2014 vom 26. März 2015 E. 2.2 mit Hinweisen).

E. 3

Die Beschwerdeführer rügen in Bezug auf die direkte Bundessteuer 2007 die Verletzung von Art. 151 Abs. 1 DBG. Sie bestreiten, dass die Voraussetzungen zur Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens in Bezug auf die Sperrfristverletzung von Art. 79b Abs. 3 BVG erfüllt seien.

E. 3.1

Ihrer Ansicht nach liegen keine "neue Tatsachen" i.S.v. Art. 151 Abs. 1 DBG vor. Die Veranlagungsbehörde hätte bereits am 7. Oktober 2009 bei der Mitteilung über die Kapitalauszahlung bzw. spätestens bei der separaten Veranlagung der Kapitalauszahlung (18. November 2009) erkennen müssen, dass die Beschwerdeführer innerhalb der letzten drei Jahre zum Abzug gebrachte Einkäufe in die 2. Säule getätigt hätten. Ein kurzer Blick in das Steuerdossier, d.h. in die Steuerveranlagung 2007, der Beschwerdeführer hätte dazu gereicht. Jede kommunale Veranlagungsbehörde im Kanton St.Gallen sei in der Lage, anhand der Registernummer eines Steuerpflichtigen auf das Steuerdossier zuzugreifen. Die Tatsachen und Beweismittel in Bezug auf eine allfällige Sperrfristverletzung seien folglich nur im Zeitpunkt der separaten Veranlagung der Kapitalauszahlung neu und deren Überprüfung mittels eines Nachsteuerverfahrens nur damals möglich gewesen. Im Jahre 2012 habe die Einleitung des Nachsteuerverfahrens mangels "neuer Tatsachen" hingegen in Widerspruch zu Art. 151 Abs. 1 DBG gestanden.

E. 3.2

Nach der Rechtsprechung gehören zum Aktenstand nur Tatsachen, die aus den Akten der aktuellen Steuerperiode hervorgehen (LOCHER, a.a.O., N. 22 zu Art. 151 DBG mit Hinweisen).

E. 3.2.1

Die Beschwerdeführer sind der Ansicht, dass sich die Rechtsprechung nur zum ordentlichen Veranlagungsverfahren äussere und nicht unbesehen auf dasjenige für die Sondersteuer aus Vorsorge nach Art. 38 Abs. 1 DBG angewendet werden könne. Im Gegensatz zur ordentlichen Veranlagung sei diese kein Massengeschäft. Es könne daher von den Steuerbehörden insbesondere bei zusammenhängenden Sachverhalten wie Einkäufe und Kapitaleistungen in die bzw. aus der beruflichen Vorsorge erwartet werden, dass eine allfällige Verletzung der Sperrfrist geprüft werde.

E. 3.2.2

Auch wenn die Kapitaleistungen gesondert besteuert werden, besteht keine gesetzliche Regelung, wonach rechtskräftige Veranlagungen, die gestützt auf Art. 38 Abs. 1 DBG ergangen sind, abweichend von Art. 151 Abs. 1 DBG zu behandeln wären. Die verfahrensrechtlichen Unterschiede beschränken sich auf den speziellen Tarif und die eigenständige Veranlagung. Abgesehen davon bleibt die Sondersteuer aus Vorsorge in die

allgemeine Einkommenssteuer integriert und ist Bestandteil des Massengeschäfts (vgl. dazu IVO P. BAUMGARTNER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1-82, N. 5 f. zu Art. 38 DBG). Die Vorinstanz hielt dementsprechend zurecht fest, dass sich die Steuerbehörde grundsätzlich auf die Überprüfung der Unterlagen für die separate Jahressteuer beschränken konnte und die ordentliche Veranlagung 2007 nicht heranziehen musste. Aber selbst wenn es sich anders verhalten würde, bliebe das Verfahren davon unbeeinflusst.

E. 3.3

Verfahrensgegenstand ist die Nachbesteuerung des in der ordentlichen Veranlagung 2007 einkommensmindernd berücksichtigten Einkaufs von Fr. 200'000.-- und nicht die Revision der Veranlagung der separaten Jahressteuer vom 18. November 2009. Eine solche wurde durch das kantonale Steueramt im Rahmen des Nachsteuerverfahrens, von Amtes wegen und zugunsten der Beschwerdeführer, bloss in Aussicht gestellt. Der massgebende Zeitpunkt zur Beurteilung der Frage, ob eine neue Tatsache i.S.v. Art. 151 Abs. 1 DBG vorliegt, kann deshalb nur der 15. April 2009 sein, an welchem die ordentliche Veranlagung 2007 verfügt wurde. Die Kapitalauszahlung erfolgte jedoch erst am 27. August 2009, die entsprechende Meldung ging beim kantonalen Steueramt am 7. Oktober 2009 ein, als die ordentliche Veranlagung bereits rechtskräftig war. Der Steuerbehörde konnte somit die Tatsache (Kapitalauszahlung) im Zeitpunkt als die ordentliche Veranlagung 2007 rechtskräftig wurde, unmöglich bekannt sein.

E. 3.4

Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 152 Abs. 1 DBG). Zwar verzögerte sich die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens - die Vorinstanz führt dies auch darauf zurück, dass die Beschwerdeführer die Kapitalauszahlung in der Steuererklärung 2009 nicht deklariert hatten - die Verwirkungsfrist als einzige zeitliche Beschränkung wurde aber eingehalten. Die Voraussetzungen zur Durchführung des Nachsteuerverfahrens sind damit erfüllt.

E. 4

Die Beschwerdeführer bestreiten zudem, dass eine Sperrfristverletzung nach Art. 79b Abs. 3 BVG vorliege. Sie hätten weniger als ein Viertel des gesamten Altersguthabens innerhalb der dreijährigen Frist in Kapitalform bezogen. Der Bezug von maximal einem Viertel des gesamten Altersguthabens sei aber gemäss Art. 37 Abs. 2 BVG sowie laut den Mitteilungen des Bundesamts für Sozialversicherungen über die berufliche Vorsorge Nr. 88 vom 28. November 2005, Frage 1 am Schluss (nachfolgend: Mitteilungen BSV) jederzeit möglich, d.h. auch innerhalb der Dreijahresfrist. Aufgrund des Fehlens einer Sperrfristverletzung seien die Abzüge der Einkäufe in die 2. Säule zurecht zugelassen worden. Es liege deshalb keine Unterbesteuerung vor und es mangle an einer weiteren wesentlichen Voraussetzung zur Durchführung eines Nachsteuerverfahrens.

E. 4.1

Im Grundsatzurteil 2C_658/2009 vom 12. März 2010 E. 3.3.1 (in: ASA 79 S. 685, StE 2010 B 27.1 Nr. 43, StR 65/2010 S. 860, RDAF 2011 II S. 44) hat das Bundesgericht erkannt, Art. 79b BVG beruhe klar auf steuerrechtlichen Motiven. Aus den parlamentarischen Beratungen erhelle, dass mit der Sperrfrist von drei Jahren dieselben Missbräuche der Steuerminimierung bekämpft werden sollten, welche schon nach der bisherigen Praxis zur

Verweigerung der Abzugsberechtigung geführt hätten. Wenn Art. 79b Abs. 3 BVG im Falle von Einkäufen für "die daraus resultierenden Leistungen" eine dreijährige Kapitalrückzugssperre vorsehe, so sei das nicht als notwendigerweise direkte Verknüpfung zwischen dem Einkauf und der Leistung zu verstehen, zumal die Leistungen aus Vorsorgeeinrichtungen nicht aus bestimmten Mitteln, sondern aus dem Vorsorgekapital der versicherten Person insgesamt finanziert werden. Die Praxis kantonaler Steuerbehörden, welche Art. 79b Abs. 3 BVG so auslegen, dass jegliche Kapitalauszahlung in der Dreijahresfrist missbräuchlich sei und jede während der Sperrfrist erfolgte Einzahlung vom Einkommensabzug somit ausgeschlossen werden müsse, werde diesen Anforderungen gerecht.

E. 4.2

Als nicht massgeblich erachtete das Bundesgericht namentlich den Umstand, dass im zu beurteilenden Fall eine klare Trennung zwischen später Einzahlung und Rentenausrichtung einerseits und langfristig angespartem Vorsorgevolumen und Kapitalauszahlung anderseits vollzogen worden war. Wesentlich und ausschlaggebend sei vielmehr der Umstand, dass kurz nach einer späten Einzahlung Vorsorgemittel ausbezahlt wurden, und zwar so, dass das Hin und Her nicht als sachgerechte Verbesserung des Vorsorgeschatzes, sondern als vorübergehende und steuerlich motivierte Geldverschiebung erscheine (Urteil 2C_658/2009 vom 12. März 2010 E. 3.3.2). Diese Rechtsprechung wurde in den Urteilen 2C_43/2013 vom 13. September 2013 (in: ASA 82 S. 232) und 2C_488/2014 vom 15. Januar 2015 E. 2.3 bestätigt.

E. 4.3

Die konsequente - und grundsätzlich ausnahmslose - Gleichsetzung von Kapitalauszahlung in der Dreijahresfrist mit missbräuchlicher Steuerminimierung erweist sich auch im vorliegenden Sachverhalt als zutreffend. Eine direkte Verknüpfung zwischen Einkauf und Leistung ist nicht notwendig, weshalb Art. 79b Abs. 3 BVG auch zur Anwendung gelangt, wenn der Einkauf in die eine Vorsorgeeinrichtung erfolgt ist und die nachfolgende Kapitalleistung aus einer andern Einrichtung stammt. Unerheblich ist, dass die Beschwerdeführer nichts von der anstehenden Auszahlung in Kapitalform gewusst haben wollen. Einerseits erscheint ihre nicht belegte Behauptung wenig glaubwürdig. Wie sie in ihrer Beschwerde selber ausführen, erfolgte die Auszahlung der Fr. 189'751.-- aufgrund der reglementarischen Vorschriften der Sammelstiftung, über welche sich die Beschwerdeführer ohne Weiteres hätten in Kenntnis setzen können. Andererseits ist der Vorsatz zur Steuerumgehung nicht eine notwendige Voraussetzung für die Anwendung von Art. 79b Abs. 3 BVG .

E. 4.4

Die Beschwerdeführer können nicht darlegen, aus welchen anderen Gründen von der ausnahmslosen Anwendung von Art. 79b Abs. 3 BVG abgewichen werden sollte.

E. 4.4.1

Art. 37 Abs. 2 BVG sieht vor, dass ein Viertel des Altersguthabens als einmalige Kapitalabfindung bezogen werden kann. Wie sich aus der oben dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung ergibt, gilt Art. 79b Abs. 3 BVG als steuerrechtliche lex specialis und geht Art. 37 Abs. 2 BVG vor, welcher sich unter den gemeinsamen Bestimmungen für die Leistungen befindet (2. Teil, 6. Kapitel) und die Form der Leistungen behandelt. Im Weiteren erfolgte die fragliche Zahlung, wie die Vorinstanz

unbestritten festgestellt hat, aus der überobligatorischen Vorsorge, auf welche Art. 37 Abs. 2 BVG nicht zur Anwendung gelangt (BGE 141 V 355 E. 3.3. und 3.4). Es kann somit offen bleiben, ob die weitere Kapitalabfindung aus Vorsorge aus dem Jahre 2011 in der Höhe von Fr. 965'000.-- bei der Berechnung des Viertels nach Art. 37 Abs. 2 BVG überhaupt zu berücksichtigen gewesen wäre.

E. 4.4.2

Der Verweis auf die Mitteilungen BSV verfängt ebenfalls nicht. Diese ergingen zeitlich vor dem Grundsatzurteil 2C_658/2009 vom 12. März 2010 und wurden sogar in dessen E. 3.1 f. ausführlich behandelt. Das Bundesgericht hielt fest, dass die Stellungnahme des Bundesamtes für Sozialversicherungen für die steuerrechtliche Beurteilung nicht direkt massgeblich oder sogar verbindlich sei. Die Stellungnahme betreffe ausschliesslich das vorsorgerechtliche Problem, unter welchen Bedingungen ein Rückzug in Kapitalform für eine kürzlich zuvor geleistete Einzahlung zulässig sei.

E. 4.5

Nach den Ausführungen liegt keine Verletzung von Bundesrecht vor und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer erweist sich als unbegründet.

II. Staats- und Gemeindesteuern

E. 5

Die massgebenden kantonrechtlichen Bestimmungen (Art. 199 ff. des Steuergesetzes [des Kantons St. Gallen] vom 9. April 1998 [StG/SG; sGS 811.1) zur Nachbesteuerung stimmen im Wesentlichen mit denjenigen bei der direkten Bundessteuer (Art. 151 ff. DBG) überein. Gleiches gilt für die gesonderte Besteuerung der Kapitaleistungen aus Vorsorge (Art. 38 DBG sowie Art. 52 StG /SG). In Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern ergibt sich somit kein anderes Ergebnis und es kann diesbezüglich auf die Erwägungen über die direkte Bundessteuer verwiesen werden. Demnach erweist sich die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern gleichermassen als unbegründet.

III. Kosten und Entschädigung

E. 6

Die unterliegenden Beschwerdeführer tragen die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es sind keine Parteientschädigungen geschuldet (Art. 68 BGG).

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