

## **BGer 2C\_946/2019 vom 14. Mai 2020**

Bundesgericht, 2020-05-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_946\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_946_2019)

FR: TF 2C\_946/2019 du 14 mai 2020

IT: TF 2C\_946/2019 del 14 maggio 2020

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11]) sind gegeben. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

#### **E. 1.2**

Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen ( Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 145 II 252 E. 4.2 S. 255) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 145 I 239 E. 2 S. 241).

#### **E. 1.3**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 145 V 326 E. 1 S. 328).

#### **E. 2.1**

Streitig und zu prüfen sind die Verhältnisse in der Steuerperiode 2005. Gemäss Art. 216 Abs. 1 DBG in der hier massgebenden Fassung vom 14. Dezember 1990 (AS 1991 1184; nachfolgend: DBG 1990) galt, dass die kantonalen Behörden - vorbehältlich zweier hier nicht bedeutender Ausnahmen - die direkte Bundessteuer ( Art. 128 BV ) unter anderem von den natürlichen Personen erheben, die am

Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton haben. In der Anknüpfung an den steuerrechtlichen Wohnsitz am Ende der Steuerperiode (Art. 3 in Verbindung mit Art. 40 DBG 1990) kam der Grundsatz der Einheit des Veranlagungsortes und, daran anschliessend, der Grundsatz der Einheit des Bezugsortes (Art. 160 DBG 1990) zum Ausdruck ( BGE 142 II 182 E. 2.2.6 S. 188).

#### **E. 2.2**

Die Massgeblichkeit des Wohnsitzes am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht erfasste im Anwendungsbereich von Art. 216 Abs. 1 DBG 1990 namentlich auch die Kapitaleistungen aus Vorsorge (Art. 22 DBG 1990), die mit einer separaten Jahressteuer zum Sondersatz zu besteuern sind (Art. 38 DBG 1990). Die geschilderte Rechtslage hat mit der Revision vom 22. März 2013 (AS 2013 2397; nachfolgend: DBG 2013) eine Neuordnung erfahren. Gemäss Art. 105 Abs. 4 DBG 2013, der am 1. Januar 2014 in Kraft trat und daher vorliegend nicht zum Tragen kommt, werden solche Leistungen nunmehr vom Kanton veranlagt, in welchem die begünstigte Person im

Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitaleistung aus Vorsorge ihren steuerrechtlichen Wohnsitz hat.

### **E. 2.3**

Der örtlich zuständige Kanton ist im Sinne eines "Pflichtrechts" ebenso verpflichtet wie berechtigt, die Veranlagung und später den Bezug der direkten Bundessteuer vorzunehmen ( BGE 142 II 182 E. 2.4.5 S. 193). Der Verfassungsgeber delegiert die erforderlichen Verwaltungsbefugnisse an den zuständigen Kanton. Dadurch erwächst diesem eine abgeleitete Rechtsanwendungskompetenz. Im Gegenzug steht dem Kanton vom Rohertrag der direkten Steuer mindestens 17 Prozent zu ( Art. 128 Abs. 4 Satz 2 BV in der Fassung vom 28. November 2004 [AS 2007 5765] sowie Art. 196 Abs. 1 und Art. 197 DBG , je in der Fassung vom 6. Oktober 2006 [AS 2007 5779]; BGE 142 II 182 E. 2.2.4 S. 187). Obwohl das Steuersubstrat damit weit überwiegend der Eidgenossenschaft zusteht, gilt praxismässig (nur) der zur Veranlagung der direkten Bundessteuer berechnete und verpflichtete Kanton als Steuergläubiger ( BGE 142 II 182 E. 2.2.5 S. 188). Wird ein anderer als der zuständige Kanton tätig, so fehlt diesem die von der Verfassung vorgegebene Zuständigkeit, weshalb eine etwaige Veranlagungsverfügung unzulässig ist ( Art. 3 BV ; BGE 142 II 182 E. 2.2.3 S. 187 und E. 2.5 S. 193). Verjährungsunterbrechende Amtshandlungen kann einzig die örtlich zuständige Veranlagungsbehörde vornehmen ( BGE 142 II 182 E. 3.2.2 S. 194).

### **E. 2.4**

Das Recht des zuständigen Kantons, die direkte Bundessteuer zu veranlagern, verjährt fünf Jahre nach Ablauf der betreffenden Steuerperiode ( Art. 120 Abs. 1 DBG ; relative Verjährung), in jedem Fall aber 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode ( Art. 120 Abs. 4 DBG ; absolute Verjährung). Die Verjährung beginnt nicht oder steht still insbesondere während eines Einsprache-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens ( Art. 120 Abs. 2 lit. a DBG ). Sie beginnt namentlich neu zu laufen mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird ( Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG ), und mit jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch die steuerpflichtige oder mithaftende Person ( Art. 120 Abs. 3 lit. b DBG ; BGE 145 II 130 E. 2.1 S. 132).

### **E. 3.1**

Nach den vorinstanzlichen Feststellungen, die für das Bundesgericht verbindlich sind ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.3), gelangten die von der Motorfahrzeughaftpflichtversicherung erbrachten Kapitaleistungen am 4. Februar 2005 bzw. 10. März 2005 zur Auszahlung. Ebenso vorinstanzlich festgestellt ist, dass der steuerrechtliche Wohnsitz der Steuerpflichtigen am Ende der Steuerperiode 2005 im Kanton Nidwalden lag (Sachverhalt, lit. A). Daraus ergibt sich, dass der Kanton Nidwalden gemäss der in der Steuerperiode 2005 geltenden Rechtslage (Art. 216 Abs. 1 DBG 1990; vorne E. 2.1) das Pflichtrecht hatte, die Kapitaleistungen mit einer gesonderten Jahressteuer zum Vorsorgetarif zu besteuern (Art. 22 in Verbindung mit Art. 38 DBG 1990; vorne E. 2.2). Schliesslich ergibt sich aus dem angefochtenen Entscheid, dass der Kanton Nidwalden zunächst mit Veranlagungsverfügung vom 31. Juli 2008 die Steuerhoheit beansprucht, sie mit Einspracheentscheid vom 5. März 2010 aber wieder aufgegeben hat.

#### **E. 3.2.1**

Das Recht, die direkte Bundessteuer zu veranlagern, verjährt fünf Jahre nach Ablauf der betreffenden Steuerperiode ( Art. 120 Abs. 1 DBG ), wobei die Veranlagungsverjährung während eines Einspracheverfahrens stillsteht ( Art. 120 Abs. 1 lit. a DBG ; vorne E. 2.4).

Die fünfjährige relative Verjährung der Steuerperiode 2005 wäre am 1. Januar 2011 eingetreten, wenn in diesem Zeitraum kein Einspracheverfahren stattgefunden hätte. Ein solches lag freilich vor und erstreckte sich rund von Anfang August 2008 bis Anfang März 2010 (Sachverhalt, lit. A). Ungeachtet dessen, ob die revisionsweise vorgenommene Verfügung des Kantons Nidwalden vom 8. Juni 2017 (Sachverhalt, lit. C.a) bundesrechtlich zulässig sei, erfolgte dieser Schritt klarerweise nach Eintritt der relativen Verjährung.

### **E. 3.2.2**

Die Vorinstanz geht indes davon aus, dass die fünfjährige Veranlagungsfrist nicht nur vom 31. Juli 2008 bis zum 5. März 2010 (Einspracheverfahren im Kanton Nidwalden), sondern auch vom 20. Mai 2010 bis zum 8. Juni 2016 (Einsprache- und Beschwerdeverfahren im Kanton Basel-Landschaft) stillgestanden sei. Aus diesem Grund seien weder die relative noch die absolute Verjährung eingetreten (Sachverhalt, lit. C.b). Sie beruft sich hierzu auf das Urteil 2C\_76/2015/ 2C\_77/2015 vom 24. Mai 2016, publ. in: BGE 142 II 182 . Tatsächlich ging es auch im damaligen Entscheid darum, dass die steuerpflichtige Person den steuerrechtlichen Wohnsitz verlegte, nachdem die Kapitalleistung aus Vorsorge ausbezahlt worden war. Dies geschah zudem in der Steuerperiode 2007, weshalb auch insofern Übereinstimmung mit der hier interessierenden Steuerperiode 2005 herrscht, als die Einheit des Veranlagungsortes im Fall von Kapitalleistungen aus Vorsorge, bezogen auf die direkte Bundessteuer, (erst) am 1. Januar 2014 entfiel (Art. 105 Abs. 4 DBG 2013; BGE 142 II 182 E. 2.2.8 S. 189). Kanton der persönlichen Zugehörigkeit war im damaligen Fall der Kanton Zug. Dieser wurde mit Veranlagungsverfügung vom 11. Juli 2012 - und damit die fünfjährige Frist während - tätig, wobei er aber zugunsten des Fälligkeitskantons (Graubünden) auf die Steuerhoheit verzichtete. In der Folge veranlagte der Kanton Graubünden mit Verfügung vom 7. Februar 2014 die Nachsteuer. Da der Kanton Graubünden mit Blick auf Art. 105 Abs. 1 DBG aber ohnehin unzuständig war, war dessen Veranlagungsverfügung aufzuheben ( BGE 142 II 182 E. 2.5 S. 193).

### **E. 3.2.3**

Die Vorinstanz ist der Auffassung, das Bundesgericht habe in BGE 142 II 182 die Meinung vertreten, dass verjährungsunterbrechende Amtshandlungen des Fälligkeitskantons (hier Basel-Landschaft bzw. damals Graubünden) als Bestandteil der Veranlagungstätigkeit des Kantons der persönlichen Zugehörigkeit (hier Nidwalden bzw. damals Zug) zu gelten hätten (Sachverhalt, lit. C.b). Hierzu ist vorab festzustellen, dass Kapitalleistungen aus Vorsorge (Art. 11 Abs. 3 StHG 1990) gemäss Art. 68 Abs. 1 Satz 2 StHG in der Fassung vom 15. Dezember 2000 (AS 2001 1050; nachfolgend: StHG 2000) schon seit dem 1. Januar 2001 im Fälligkeitskanton zu erfassen waren. Mit Wirkung ab dem 1. Januar 2014 ist diese Bestimmung in Art. 4b Abs. 1 Satz 2 StHG in der Fassung vom 22. März 2013 (AS 2013 2397; nachfolgend: StHG 2013) überführt worden (dazu BGE 142 II 182 E. 2.2.8 S. 189). Bezogen auf die hier interessierende Steuerperiode 2005 bedeutet dies, dass für die Zwecke der direkten Bundessteuer nach wie vor die Einheit des Veranlagungsortes herrschte (hier: Nidwalden), während im Bereich der harmonisierten Steuern von Kantonen und Gemeinden eine geteilte Steuerhoheit bestand. Vor der Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes fällig gewordene Kapitalleistungen aus Vorsorge waren im Fälligkeitskanton (hier: Basel-Landschaft), übrige Einkünfte im Kanton der persönlichen Zugehörigkeit (hier: Nidwalden) zu besteuern.

### **E. 3.2.4**

Mit Blick auf

diese geteilte Steuerhoheit - die im Bereich der direkten Bundessteuer in der Steuerperiode 2005 nicht bestand - kam das Bundesgericht zum Ergebnis, dass zwischen dem Wohnsitz- und dem Fälligkeitskanton ein besonderes Informationsbedürfnis herrsche. Dem Zuzugskanton komme "faktisch eine Führungsrolle" zu. Sobald der Zuzugskanton bzw. Kanton der persönlichen Zugehörigkeit von einer andernorts zu erfassenden Kapitalleistung aus Vorsorge erfahre, habe er den Fälligkeitskanton ungefragt ins Bild zu setzen, sodass dieser veranlagend tätig werden könne ( BGE 142 II 182 E. 3.2.4 S. 195). Daraus folge, dass zumindest im Fall von Kapitalleistungen aus Vorsorge von einer "einheitlichen" Vorgehensweise auszugehen sei. Das Bundesrecht würde vereitelt, wollte man die Handlungen des Kantons der persönlichen Zugehörigkeit in dieser besonderen Konstellation nicht als Bestandteil der Veranlagungstätigkeit des Fälligkeitskantons betrachten. Da der Kanton der persönlichen Zugehörigkeit unter Umständen erst spät - kurz vor Eintritt der Veranlagungsverjährung - von der Kapitalleistung aus Vorsorge erfahre, könnte der Steueranspruch verjähren, ohne dass der Fälligkeitskanton überhaupt etwas hätte vorkehren können. Dies sei nicht die Meinung des einheitlichen Steuerraumes Schweiz ( Art. 129 Abs. 1 BV ; BGE 142 II 182 E. 3.2.5 S. 195 f.).

#### **E. 3.2.5**

Die Zurechnung von Veranlagungstätigkeiten des einen Kantons (Wohnsitzkanton) an den anderen Kanton (Fälligkeitskanton) hat das Bundesgericht den Fällen der geteilten Steuerhoheit vorbehalten. Daran fehlte es in der Steuerperiode 2005, jedenfalls was die direkte Bundessteuer betrifft. Zuständig war nach dem Grundsatz der Einheit des Veranlagungsortes einzig der Wohnsitzkanton (hier: Kanton Nidwalden). Die Tätigkeit jedes anderen Kantons, folglich auch des Kantons Basel-Landschaft als "Fälligkeitskanton", musste sich, was die Kapitalleistung aus Vorsorge betrifft, damit von vornherein als unzulässig darstellen ( BGE 142 II 182 E. 2.2.3 S. 187 und E. 2.5 S. 193) und vermochte die Verjährung nicht zu unterbrechen (vorne E. 2.3).

#### **E. 3.3**

Im Ergebnis zeigt sich, dass weder das Veranlagungs- noch das Einspracheverfahren im Kanton Basel-Landschaft zu Unterbrechung oder Stillstand der Veranlagungsverjährung beitragen konnten. Die revisionsweise vorgenommene Verfügung des Kantons Nidwalden vom 8. Juni 2017 erfolgte klarerweise nach Eintritt der relativen Verjährung (vorne E. 3.2.1). Damit erübrigt sich die Prüfung, ob eine Revision überhaupt zulässig gewesen sei. Die Beschwerde ist begründet und gutzuheissen. Der angefochtene Entscheid ist aufzuheben. Eine Rückweisung der Sache zur neuen Veranlagung erübrigt sich.

#### **E. 4**

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 65 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 BGG ) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Nidwalden aufzuerlegen, der in seinem amtlichen Wirkungskreis tätig wird und Vermögensinteressen wahrnimmt ( Art. 66 Abs. 4 BGG ). Die Steuerpflichtige ist zwar Anwältin und führt ein Verfahren in eigener Sache, dennoch rechtfertigt es sich, dass der Kanton Nidwalden ihr eine (wenn auch reduzierte) Entschädigung ausrichtet. Zur Neuverlegung der Kosten und Entschädigungen des vorangegangenen Verfahrens ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen ( Art. 107 Abs. 2 Satz 1 BGG ).

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