

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2015/127 vom 28. Juni 2011

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2011-06-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publikationen_I_1-2015_127

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2015/127 du 28 juin 2011

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2015/127 del 28 giugno 2011

Regeste

Art. 29 Abs. 1, Art. 35, 52 und 199 StG (sGS 811.1). Ein Arbeitnehmer liess sich Freizügigkeitsguthaben und Säule 3a-Gelder auszahlen, wobei er vorgab, eine selbständige Tätigkeit aufzunehmen. Dies war aber nicht der Fall, weshalb die widerrechtlich bezogenen Vorsorgeleistungen zu Recht der ordentlichen Besteuerung unterworfen wurden, nachdem der Betroffene die von der Veranlagungsbehörde gewährte Frist zur Rückzahlung an die Vorsorgeeinrichtungen nicht wahrgenommen hatte. Die vorgängig erfolgte gesonderte Besteuerung der Kapitalleistungen war zwar in Rechtskraft erwachsen, doch es lag ein Nachsteuertatbestand vor, da die gesonderte Veranlagung die Leistungen steuerlich nur unvollständig erfasste, die zweckwidrige Verwendung eine neue Tatsache bildete und die ordentliche Veranlagung noch offen war, weshalb die unterbliebene Besteuerung zu Recht im ordentlichen Veranlagungsverfahren nachgeholt wurde (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 19. November 2015, VRKE I/1-2015/127).

Erwägungen

E. 1

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis des Rekurrenten zur Ergreifung des Rechtsmittels ist gegeben. Der Rekurs vom 26. Mai 2015 ist rechtzeitig eingereicht worden und erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

E. 2

Die streitigen Kapitalleistungen wurden bereits im Jahre 2012 mit einer separaten Jahressteuer besteuert. Die Veranlagungsverfügungen erwachsen, soweit aus den Akten ersichtlich, unangefochten in Rechtskraft (vgl. act. 8/4.01; act. 8/1.18 S. 3). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann auf eine in Rechtskraft erwachsene Verfügung nur noch unter besonderen Voraussetzungen zurückgekommen werden. Das Steuerrecht kenne einen Numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlaubten, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen solchen Entscheid zurückzukommen; bei diesen Gründen handle es sich um die Revision, die Berichtigung und die Nachsteuer. Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe seien ausgeschlossen und könnten weder von der steuerpflichtigen Person noch der öffentlichen Hand angerufen werden. (BGer 2C_200/2014 vom 4. Juni 2015 E. 2.4.1). Da im vorliegenden Fall offensichtlich keine Gründe für eine Berichtigung

vorliegen (vgl. Art. 198 StG) und eine Revision zu Ungunsten des Steuerpflichtigen – was hier der Fall wäre – nicht zulässig ist (vgl. BGer, a.a.O., E. 2.4.5.2.; Art. 197 Abs. 1 StG), ist nachfolgend vorerst zu prüfen, ob ein Nachsteuertatbestand vorliegt, der ein Zurückkommen auf die rechtskräftige Veranlagung der Kapitaleleistungen rechtfertigen könnte. a) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 199 Abs. 1 StG). Hat der Steuerpflichtige die Bestandteile der steuerbaren Leistungen und Werte in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und waren die für die Bewertung der einzelnen Bestandteile erforderlichen Grundlagen der Veranlagungsbehörde bekannt, kann wegen ungenügender Bewertung keine Nachsteuer erhoben werden (Abs. 2). Die Einleitung des Nachsteuerverfahrens wird dem Steuerpflichtigen unter Angabe des Grundes schriftlich mitgeteilt. Dabei wird er auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung aufmerksam gemacht, wenn ein solches bei der Einleitung des Nachsteuerverfahrens weder eingeleitet wird noch hängig ist, noch von vornherein ausgeschlossen werden kann (Art. 201 Abs. 1 StG). b) In allen der Vorinstanz von der ESTV und den Versicherungsgesellschaften zugestellten Meldungen über die ausbezahlten Kapitaleleistungen wurde als Auszahlungsgrund ausnahmslos die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit angegeben (vgl. act. 8/4.01). Daran zu zweifeln und weitere Abklärungen vorzunehmen, bestand kein Anlass, zumal die Zürich Invest Bankstiftung dem Rekurrenten ausdrücklich mitteilte, sie habe die notwendigen Nachweise erhalten und überweise den Erlös aus dem Verkauf der Anteile des „Zürich“ Vorsorgekontos 3a infolge „Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit“ und der Rekurrent dies, soweit aus den Akten ersichtlich, nicht richtigstellte (vgl. act. 8/4.01). Erst im Rahmen der ordentlichen Veranlagung war für die Vorinstanz erkennbar, dass formell keine selbständige Tätigkeit aufgenommen worden war. Der Rekurrent gab auf der Steuerklärung 2012 (Eingang der Steuererklärung bei der Vorinstanz: 4. März 2014) an, er sei bei der G GmbH unselbständig erwerbstätig (act. 8/1.01). Dabei handelte es sich um eine neue Tatsache, die der Vorinstanz bis zu diesem Zeitpunkt nicht bekannt war. c) Im Ergebnis lag somit eine zu tiefe Besteuerung der im Jahr 2012 ausbezahlten Kapitaleleistungen und somit ein Nachsteuertatbestand gemäss Art. 199 StG vor. Auf die Eröffnung eines formellen Nachsteuerverfahrens gemäss Art. 201 StG durfte die Vorinstanz jedoch verzichten – insbesondere auch aus verfahrensökonomischen Gründen –, da die ordentliche Veranlagung des Jahres 2012 noch nicht abgeschlossen war und die Unterbesteuerung im Rahmen dieses Verfahrens korrigiert werden konnte.

E. 3

Streitig ist, ob die Vorinstanz die Leistung aus der Freizügigkeitspolice der AXA Leben AG in der Höhe von Fr. 58'668.– und die Zahlungen aus gebundener Selbstvorsorge (Säule 3a) von Fr. 6'798.– bzw. Fr. 6'614.–, insgesamt Fr. 72'080.–, zu Recht dem Einkommen 2012 des Rekurrenten zurechnete. a) Die Vorinstanz erwog, die Kapitalbezüge seien widerrechtlich erfolgt. Sie habe dem Rekurrenten angeboten, den Vorbezug an die Vorsorgeeinrichtung zurückzuführen. Weil er dies nicht getan habe, seien die Beträge als übrige Einkünfte veranlagt und der ordentlichen Einkommenssteuer unterworfen worden. Ob der Vorsorgeversicherer haftbar gemacht werden könne, sei für die steuerrechtliche Beurteilung nicht massgebend. Der Rekurrent hält zusammengefasst fest, der Sachverhalt

sei von der Vorinstanz richtig dargestellt worden, die Auszahlungen seien widerrechtlich erfolgt. Verantwortlich dafür seien jedoch die AXA Winterthur und die AHV-Zweigstelle, welche seine Selbständigkeit bestätigt habe. Gegen die AXA Winterthur sei deshalb Klage eingereicht worden. Im Falle einer Gutheissung werde das BVG-Guthaben auf das Freizügigkeitskonto zurückerstattet, womit die rechtswidrige Auszahlung rückgängig gemacht werde und gleichzeitig der Grund für die Besteuerung des BVG-Guthabens entfalle. Im Erfolgsfall werde ebenfalls Klage gegen die Zürich Versicherungsgesellschaft AG eingereicht. Falls aber die Klage gegen die AXA Winterthur abgewiesen werde, stehe fest, dass er im Sinne der Ausführungen der Vorinstanz für diese Bezüge steuerpflichtig sei. In diesem Falle würden die Verantwortlichen für den entstandenen Schaden zur Rechenschaft gezogen. b) Gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (SR 831.42, abgekürzt: FZG) können Versicherte die Barauszahlung der Austrittsleistung von ihrer Vorsorgeeinrichtung unter anderem dann verlangen, wenn sie eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnehmen und der obligatorischen beruflichen Vorsorge nicht mehr unterstehen. Ausschlaggebend ist nach schweizerischem Vorsorgerecht somit, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen wurde oder nicht. Eine solche liegt nur dann vor, wenn die betreffende Person nicht als Arbeitnehmer im Sinn von Art. 2 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (SR 831.40) gilt, was sich wiederum nach der Praxis zum Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenvorsorge (SR 831.10) richtet (BGE 115 Ib 37; vgl. auch L. Peter-Szerenyi, Der Begriff der Vorsorge im Steuerrecht, Diss. Zürich 2001, S. 100 ff.). Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 29 Abs. 1 StG). Es handelt sich um die Einkommensgeneralklausel, wie sie auch dem Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14) zugrunde liegt (BGer 2C_622/2011 vom 29. Februar 2012 E. 4). Namentlich sind nach Art. 35 Abs. 1 StG auch alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen steuerbar. Als Einkünfte aus der beruflichen Vorsorge gelten insbesondere Leistungen aus Vorsorgekassen, aus Spar- und Gruppenversicherungen sowie aus Freizügigkeitspolice und Freizügigkeitskonten (Abs. 2). Einkünfte aus Leibrenten und Verpfändung sind zu 40 Prozent steuerbar (Abs. 3). Auf Bundesebene besteht eine vergleichbare gesetzliche Regelung (vgl. Art. 22 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG). c) aa) Dem Rekurrenten flossen im Jahr 2012 Vorsorgeleistungen in der Gesamthöhe von Fr. 72'080.70 zu. Dieser Vermögenszuwachs wäre nur dann nicht steuerpflichtig gewesen, wenn er mit einem korrelierenden Vermögensabgang einhergegangen wäre (BGer 2C_692/2013 vom 25. Juni 2013 E. 4.2). Dies war jedoch nicht der Fall. Dass der Rekurrent das ihm zugeflossene Geld der G GmbH in Form eines Darlehens zur Verfügung stellte, führte zu keinem derartigen Vermögensabbau, sondern zu einer Darlehensforderung gegenüber der Gesellschaft. Daran ändert nichts, dass Letztere später nicht in der Lage war, die Schuld zurückzubezahlen. Es fehlte folglich am engen Zusammenhang zwischen Vermögenszufluss und Vermögensabfluss, wie das zum Beispiel bei der Leistung von Schadenersatz oder bei der Rückleistung für ungerechtfertigte Bereicherung der Fall wäre (vgl. BGer 2C_622/2011 vom 29. Februar 2011 E. 4). Somit handelte es sich bei den im Jahr 2012 vereinnahmten Fr. 72'080.70 um einmalige

Einkünfte, die gemäss Art. 29 Abs. 1 StG der Einkommenssteuer unterliegen. Eine Ausnahme von der objektiven Steuerpflicht liegt nicht vor (vgl. Art. 37 StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st.Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 32). bb) Nach dem Periodizitätsprinzip war dieses Einkommen grundsätzlich im Jahr 2012 zu besteuern, da es in der Steuerperiode dieses Jahres erzielt wurde (vgl. Art. 66 StG). Die Steuerpflichtigen haben es nicht in der Hand, zu bestimmen, wann sie die Steuern entrichten, sondern die Besteuerung erfolgt in jener Periode, in welcher das Einkommen wirtschaftlich erzielt wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 8 ff. zu Art. 210 DBG). Dass im Zivilprozess darüber zu entscheiden sein wird, ob die Zahlungen widerrechtlich erfolgten oder nicht, vermag daran nichts zu ändern. Der Rekurrent konnte im Jahr 2012 wirtschaftlich und tatsächlich über die Summe verfügen. Sie war deshalb nach dem Realitätsprinzip in dieser Steuerperiode zu besteuern (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 18 zu VB zu Art. 16-39 DBG). Im Übrigen gilt es festzuhalten, dass grundsätzlich alle Einkünfte, unbekümmert, aus welcher Quelle sie stammen, steuerbar sind. Somit unterliegen auch Erträge aus rechtswidrigen Geschäften der Besteuerung (VRKE I/1-1999/114 vom 12. Juli 2000 i.S. A. und M. S.; auch Einkünfte aus deliktischer Tätigkeit, vgl. VRKE I/1-2013/159, 160 vom 21. Januar 2014, in: www.gerichte.sg.ch). Zudem trifft es nicht zu, dass der Grund für die Besteuerung wegfallen würde, falls die ausbezahlten Beträge von der Versicherung zurückerstattet würden, wie der Rekurrent vorbrachte. Das streitige Einkommen floss ihm im Jahr 2012 zu, und er konnte ohne Einschränkung über diesen Vermögenswert verfügen; insbesondere besteht keine Rückleistungspflicht. Zu prüfen ist, ob die Kapitalleistungen privilegiert zu besteuern sind. d) aa) Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, wird die Steuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zu dem Satz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (Art. 51 StG). Kapitalleistungen nach Artikel 35 StG, gleichartige Kapitalabfindungen des Arbeitgebers sowie Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile werden gesondert besteuert. Sie unterliegen stets einer vollen Jahressteuer (Art. 52 Abs. 1 StG). Die einfache Steuer für Kapitalleistungen bis Fr. 50'000.– beträgt 1,5 Prozent für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten und 1,7 Prozent für die übrigen Steuerpflichtigen. Sie erhöht sich auf der gesamten Kapitalleistung um 0,1 Prozent je weitere Fr. 50'000.– bis höchstens 4,0 Prozent (Art. 52 Abs. 2 StG). bb) Bei den streitigen Einkünften handelte sich um Kapitalleistungen aus der Freizügigkeitspolice der AXA Leben AG (Fr. 58'668.–) und aus gebundener Selbstvorsorge (Fr. 6'798.– und Fr. 6'614.–). Ein Vorbezug derartiger Leistungen ist, wie dargelegt, nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich; unter anderem dann, wenn eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen wird (Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG; St.Galler Steuerbuch, StB 52 Nr. 3, Ziff. 1.4). Dies war vorliegend nicht der Fall. Der Rekurrent führte dazu aus, er habe die G GmbH im September 0000 gegründet und als Geschäftsführer einen Lohn bezogen. Er nahm folglich formell gesehen keine selbständige Erwerbstätigkeit auf. Vielmehr liess er sich als Geschäftsführer von der von ihm gegründeten G GmbH anstellen und war somit als Arbeitnehmer weiterhin der obligatorischen beruflichen Vorsorge unterstellt (BGer 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011 E. 5.1). Da es am Barzahlungsgrund gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG – Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit – fehlte, war die Barauszahlung nicht zulässig (VerwGE B 2013/7 vom 17. Januar 2014 E. 2.3); darin sind sich die Parteien einig. Eine Besteuerung nach Art. 52 StG kommt vor diesem Hintergrund nicht in Frage. cc) Für Kapitalabfindungen für

wiederkehrende Leistungen sieht Art. 51 StG zwar vor, dass diese zusammen mit dem übrigen Einkommen zum Steuersatz zu berechnen ist, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde. Damit soll im Rahmen der ordentlichen Besteuerung vermieden werden, dass eine Person infolge der einmaligen Auszahlung von kapitalisierten periodischen Leistungen zu einem überhöhten, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entsprechenden Steuersatz besteuert wird. Zur Auszahlung gelangte vorliegend jedoch aufgrund des (vermeintlichen) Barauszahlungsgrundes der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit eine Kapitalleistung und keine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen. Über einen Anspruch auf wiederkehrende Leistungen verfügte der Rekurrent zu diesem Zeitpunkt gerade nicht. Dies wäre vielmehr erst bei der Pensionierung der Fall, wobei dann aber die Regelung von Art. 52 StG anwendbar ist. Die Anwendung des Rentensatzes nach Art. 51 StG ist daher vorliegend nicht möglich (BGer 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011 E. 5f). Die Steuerberechnung erfolgt somit nach Art. 50 StG. e) Zusammenfassend ist festzustellen, dass die im Jahr 2012 bezogenen Gelder widerrechtlich bezogen wurden. Da es sich weder um Einkünfte aus Vorsorge nach Art. 35 StG noch um Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen handelte, ist eine privilegierte Besteuerung nach Art. 51 oder Art. 52 StG nicht zulässig. Vielmehr sind die Einkünfte zusammen mit dem übrigen im Jahr 2012 erzielten Einkommen ordentlich zu besteuern, wobei die Steuerberechnung nach Art. 50 StG zu erfolgen hat. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen. Mit dem Entscheid in der Sache wird das Gesuch um vorsorgliche Massnahmen gegenstandslos.

E. 4

Dem Verfahrensausgang entsprechend hat der Rekurrent die Verfahrenskosten zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 800.– ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 800.– ist zu verrechnen. Ein Anspruch auf Entschädigung der ausseramtlichen Kosten besteht nicht (Art. 98 bis VRP). Entscheid: 1. Der Rekurs wird abgewiesen. 2. Der Rekurrent bezahlt die Verfahrenskosten von Fr. 800.– unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 800.–.

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