

SO_GERICHTE SGSTA.2018.26 vom 21. Januar 2019

SO Obergericht, 2019-01-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2018.26

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2018.26 du 21 janvier 2019

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2018.26 del 21 gennaio 2019

Regeste

Nachsteuerverfahren, Voraussetzungen, Pensionskasseneinkäufe, Steuerumgehung, § 170 StG, Art. 151 DBG. Gemäss Solothurner Steuerpraxis ab 1. Januar 2006 ist jeglicher Kapitalbezug nach einem Einkauf in die berufliche Vorsorge während drei Jahren als missbräuchlich anzusehen. Vorliegend ist zudem von einer Steuerumgehung auszugehen. Die Veranlagungen sind hier zu tief ausgefallen. Bescheinigung eines erneuten Kapitalbezugs als neues Beweismittel, welches die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens rechtfertigt.

Erwägungen

E. 1

i.V.m. § 172 Abs. 1 StG (Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern, BGS 614.11) kann ein Steuerpflichtiger gegen den Einspracheentscheid über eine Nachsteuerfestsetzung beim Kantonalen Steuergericht Rekurs erheben. Die Zulässigkeit des Rechtsmittels der Beschwerde ergibt sich aus Art. 140 Abs. 1 i.V.m. Art. 153 Abs. 3 DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, SR 642.11) und § 4 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (BGS 613.31). Die Rekurrenten sind daher grundsätzlich zur Einlegung der entsprechenden Rechtsmittel legitimiert und das angerufene Gericht sachlich zuständig. Rekurs und Beschwerde sind innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, einzureichen. Der Einspracheentscheid datiert vom 22. März 2018 und wurde am 24. März 2018 zugestellt. Am 23. April 2018 wurde die Rechtsschrift der Rekurrenten der Post übergeben. Rekurs und Beschwerde wurden fristgerecht erhoben. Es ist darauf einzutreten.

2. Die Voraussetzungen eines Nachsteuerverfahrens werden in Art. 151 DBG geregelt. Eine nahezu gleichlautende Formulierung findet sich in § 170 StG. Der Abzug von Beiträgen der beruflichen Vorsorge ist in Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG geregelt. Eine ähnliche Regelung findet sich in § 41 Abs. 1 lit. h StG. Rekurs und Beschwerde können daher gemeinsam behandelt werden. Soweit notwendig wird auf Differenzierungen nachfolgend eingegangen.

3. Nachdem Art. 129 ff. BdBSt noch die Vorstellung zugrunde lag, dass eine Nachsteuer nur in Verbindung mit einer Busse erhoben werden konnte und ein Verschulden der steuerpflichtigen Person voraussetzte, wurde das heutige Nachsteuerverfahren in Umsetzung des Grundsatzes der Unschuldsvermutung nach Art. 6 Abs. 2 EMRK vom Steuerstrafverfahren entkoppelt (StR 55 S. 124; ASA 57 S. 220; ASA 52 S. 457 f.; StE 1987 B 101.2 Nr. 3; U.R. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, S. 152 ff. und 353). Die Nachsteuer hat heute somit keinerlei Strafcharakter mehr. Sie wird als Folge einer Unterbesteuerung mit dem einzigen Zweck erhoben, einen Steuerausfall des Gemeinwesens auszugleichen (BGer vom 7.3.2007, 2A.554/2006; BGer vom 27.2.2007, 2A.300/2006; BGer vom 13.12.2004, 2A.300/2004; vgl. mit weiteren Hinweisen zur Rechtsprechung: Richner et al., Handkommentar zum

DBG, 3. A., Art. 151 N 1 ff.; siehe auch M. E. Looser , Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., Art. 151 DBG N 5; E. Blumenstein/P. Locher , System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A., S. 414 f.). Damit eine Nachsteuer erhoben werden kann, müssen drei Voraussetzungen gegeben sein: a) Die in Frage stehende Veranlagung ist in Rechtskraft erwachsen. b) Die in Frage stehende Veranlagung ist zu tief ausgefallen. Es ist zu einer sog. Unterbesteuerung gekommen. c) Die ungenügende Veranlagung ist auf im Veranlagungszeitpunkt nicht bekannte Tatsachen oder Beweismittel oder ein Verbrechen oder Vergehen gegenüber den Steuerbehörden zurückzuführen. Vorliegend ist unbestritten, dass die Veranlagung des Steuerjahres 2006 den Rekurrenten am 3. September 2007 und diejenige des Steuerjahres 2007 am 8. Dezember 2008 eröffnet und nicht angefochten worden waren. Die Veranlagung für die Besteuerung der Kapitalabfindung von CHF 200'000 ist den Rekurrenten am 18. März 2008 eröffnet worden. Als am 4. November 2015 das Nachsterverfahren eröffnet wurde, waren die erwähnten Veranlagungen in Rechtskraft erwachsen. Umstritten ist, ob die Veranlagungen der Steuerjahre 2006 und 2007 effektiv zu tief ausgefallen waren. Das KStA geht hier davon aus, dass die Abzüge der Pensionskasseneinkäufe von CHF 120'000 im Jahr 2006 und CHF 65'000 im Jahr 2007 nicht hätten gewährt werden dürfen. Die Rekurrenten gehen demgegenüber davon aus, dass der Abzug zu Recht gewährt wurde. Umstritten ist weiter, ob die allenfalls ungenügende Veranlagung auf im Veranlagungszeitpunkt nicht bekannte Tatsachen oder Beweismittel zurückzuführen ist oder ob das KStA lediglich seine Praxis zur steuerrechtlichen Behandlung von Einkäufen in die berufliche Vorsorge mit anschliessendem Kapitalbezug angepasst hat. 4. Nach Art. 81 Abs.

E. 2

BVG (Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, SR 831.40) sind die von den Arbeitnehmern nach Gesetz oder reglementarischen Bestimmungen an Vorsorgeeinrichtungen geleisteten Beiträge bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden abziehbar. Die Bestimmungen des am 1. Januar 1985 in Kraft getretenen BVG sind zwar für die Steuerbehörden nicht direkt massgebend (vgl. ASA 60 S. 331), doch wurde diese Abzugsmöglichkeit in der Zwischenzeit sowohl in bundessteuerlichen (Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG) als auch in kantonalen Erlassen (§ 41 Abs. 1 lit. h StG; vgl. auch Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG) umgesetzt. Abzugsfähig sind grundsätzlich nicht nur ordentliche (periodische), sondern auch ausserordentlichen Beiträge, d.h. Zahlungen für den Einkauf von Beitragsjahren (Züger , Steuerliche Missbräuche nach Inkrafttreten der 1. BVG-Revision, ASA 75 S. 517). Die umfangreichen steuerlichen Abzugsmöglichkeiten und die beschränkte Besteuerung der ausbezahlten Kapitalleistungen ergaben im Bereich der Steuerplanung einen erheblichen Gestaltungsspielraum, der jedoch immer wieder zu Missbräuchen führte. Die Gefahr von sogenannten "A-la-carte-Lösungen" entstand vor allem bei personenbezogenen Verhältnissen, bei Vorsorgelösungen für das oberste Kader und bei Selbständigerwerbenden. Hier ergaben sich speziell bei Lohnerhöhungen oder der Verbesserung von Vorsorgeplänen mit der Möglichkeit des Einkaufs von Beitragsjahren oder dem Beheben von Beitragslücken besonders grosse Gestaltungsspielräume, indem sowohl der Zeitpunkt der Zahlung als auch die Höhe der einzelnen Einkaufsbeiträge nach steuerlichen Gesichtspunkten gewählt werden konnten. Die steuerlich privilegierten Kapitalleistungen konnten zudem bereits vor dem Erreichen des Pensionierungsalters allenfalls noch gestaffelt in Teilbeträgen über mehrere Jahre bezogen werden, was zu einer überschüssenden Steuerentlastung führte (BGer vom 9.6.2005, 2A.615/2004; vgl. auch Züger , a.a.O., S. 519). Diese Missbrauchsmöglichkeiten

fürten zu einer Reihe von Gesetzesänderungen. Mit dem Bundesgesetz über das Stabilisierungsprogramm 1998 (AS 1999, 2381) wurde zunächst die maximal zulässige Höhe einer Einkaufssumme erheblich eingeschränkt (vgl. Steiner, Vorsorgerecht und Steuern [neuste Praxis], ASA 71 S. 202; Neuhaus, Die steuerlichen Massnahmen im Stabilisierungsprogramm 1998, ASA 68 S. 284 ff.). Im Zuge der 1. BVG Revision erfolgte dann eine umfassende Einschränkung der Einkaufsmöglichkeiten. So wurde beispielsweise in Art. 79c BVG der versicherbare Lohn auf das zehnfache des oberen Grenzbetrags (Art. 8 Abs. 1 BVG) beschränkt. Weiter wurde festgehalten, dass nach der Tötung von Einkäufen die daraus resultierenden Leistungen während drei Jahren nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden dürfen (Art. 79b Abs. 3 BVG). Die Gesetzesbestimmungen von Art. 79a ff. BVG wurden am 3. Oktober 2003 verabschiedet und traten am 1. Januar 2006 in Kraft (vgl. dazu Züger, a.a.O., S. 522 ff.). Entsprechende Regelungen für die Veranlagungspraxis hat das Steueramt des Kantons Solothurn in seiner Steuerpraxis 2003 Nr. 3 "Berufliche Vorsorge: Einkauf von Beitragsjahren und Kapitalbezug" formuliert. Diese Steuerpraxis wurde ersetzt durch die Steuerpraxis 2008 Nr. 2 mit dem gleichlautenden Titel. 2010 wurde die Steuerpraxis 2008 Nr. 2 noch einmal leicht überarbeitet. 5. Die revidierte Gesetzesbestimmung von Art. 79b Abs. 3 BVG erwies sich als missverständlich. Insbesondere war unklar, was mit den "daraus resultierenden Leistungen" gemeint war. Denkbar waren dabei verschiedene Bedeutungen (vgl. Züger, a.a.O., S. 542 ff.). Klarheit hat hier erst das Bundesgericht gebracht. Im Entscheid 2C_658/2009 vom 12. März 2010 hat es in E. 3.3 festgehalten, dass nach einem Einkauf in die Pensionskasse in den darauffolgenden drei Jahren jeglicher Kapitalbezug als missbräuchlich angesehen werden muss. Beim besagten Urteil des Bundesgerichts geht es aber nicht um eine Praxisänderung, sondern um eine Klarstellung basierend auf der Auslegung der Gesetzesbestimmung. Dass das BSV eine andere Auffassung vertrat und in Ziff. 511 der Mitteilungen über die berufliche Vorsorge Nr. 88 vom 28.11.2005 festgehalten hat, dass nur der dem Einkauf entsprechende Betrag inklusive Zinsen während drei Jahren nicht in Kapitalform zurückgezogen werden könne und das Ganze, vor dem Einkauf erworbene Vorsorgeguthaben durch diese Bestimmung nicht betroffen sei, ändert an der steuerrechtlichen Betrachtungsweise nichts. Das BSV beurteilt den Sachverhalt aus vorsorgerechter Optik. Eine steuerrechtliche Praxis kann daraus nicht abgeleitet werden. Der Kanton Solothurn hat sich der Auffassung des BSV, dass nur die auf den Einkauf zurückzuführenden zusätzlichen Leistungen nicht bezogen werden dürfen, nie angeschlossen. Die Rekurrenten konnten die Behauptung, dass der Kanton Solothurn eine entsprechende Praxis kannte, in keiner Art und Weise belegen. Das KStA hat in seiner Steuerpraxis 2008 Nr. 2 vielmehr festgehalten, dass der Bezug von Altersleistungen in Kapitalform ausgeschlossen sein, wenn die versicherte Person in drei vorhergehenden Jahren Einkäufe zur Verbesserung der Altersleistungen getätigt hat. Mitnichten wird hier der untersagte Kapitalbezug auf den zuletzt getätigten Einkauf begrenzt. Die frühere Steuerpraxis 2003 Nr.

E. 3

bezog sich noch auf die frühere Gesetzeslage. Sie ist hier nicht massgebend. Auch das Steuergericht hat in dieser Zeit entsprechende Bezüge innerhalb der Frist von drei Jahren seit einem Einkauf jeweils als Steuerumgehung beurteilt (KSG, Entscheid vom 26.01.2009; SGSTA.2008.118; Entscheid vom 10.05.2010; SGSTA.2010.11). Damit kann festgehalten werden, dass nach der damaligen Solothurner Praxis nach dem 1. Januar 2006 jeglicher Kapitalbezug nach einem Einkauf in die berufliche Vorsorge während drei Jahren als

missbräuchlich angesehen worden war.

6. Zu prüfen bleibt noch, ob bei einer Zugehörigkeit zu mehreren Vorsorgeeinrichtungen eine konsolidierte Sichtweise anzuwenden oder ob jede Vorsorgeeinrichtung für sich zu betrachten ist, betreffen doch die vom Rekurrenten getätigten Einkäufe und Bezüge jeweils unterschiedliche Vorsorgeeinrichtungen. Eine konsolidierte Sichtweise ergibt sich zumindest aus dem Gesetzeswortlauf von Art. 79b Abs. 3 BVG nicht. Auch in diesem Punkt waren sich Lehre und Rechtsprechung nicht einig. Während es durchaus Stimmen gab, welche eine konsolidierte Sichtweise befürwortet haben (P. Lang/W. Maute, Steuerrechtliche Aspekte der 1. BVG-Revision, StR 2004 S. 11), vertraten andere Autoren die Meinung, dass die gesetzliche Konzeption nicht auf dem Auslegungsweg unter Bezugnahme auf den steuerlich motivierten Zweck der Bestimmung geändert werden kann (Züger, a.a.O., S. 548). Unbestritten war jedoch, dass auch in solchen Fällen, wenn der Einkauf und der Kapitalbezug verschiedene Vorsorgeeinrichtungen betrafen, eine Steuerumgehung geprüft werden kann (StE 2003 B 27.1 Nr. 30).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. P. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil., Vorbemerkungen N 140 mit zahlreichen Hinweisen zur Rechtsprechung) liegt eine Steuerumgehung vor, wenn

Vorliegend stellt sich nun insbesondere die Frage, ob die von den Rekurrenten gewählte Rechtsgestaltung ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich ist. Dies dürfte besonders dann der Fall sein, wenn gezielt vorübergehend und rein steuerlich motiviert Gelder in der zweiten Säule platziert werden (Züger, a.a.O., S. 546). Vorliegend fällt zunächst auf, dass die Zeitspanne zwischen Einkauf und Kapitalbezug sehr kurz war. Am 6. Februar 2007 wurde der Einkauf von CHF 120'000 und am 18. Februar 2008 derjenige von CHF 65'000 bescheinigt. Am 24. August 2008 bezog der Rekurrent dann CHF 200'000 und am 30. April 2009 noch einmal einen Betrag von CHF 704'674. Zwischen dem Einkauf von CHF 65'000 und dem Bezug der CHF 200'000 lag somit nicht einmal ein Jahr. Je kürzer diese Zeitspanne ist, desto wahrscheinlicher ist die gezielte vorübergehende Platzierung von Geldern. Zum Zeitpunkt des Einkaufs wusste der Rekurrent bereits, dass er sich am 31. Dezember 2007 pensionieren lassen wird. Dies kann der Bestätigung des Rekurrenten vom 17. August 2007 entnommen werden. Hier hielt der Rekurrent auch fest, dass er beabsichtige, die Altersleistungen der Pensionskasse erst nach Ablauf der dreijährigen Sperrfrist zu beziehen. Daran hielt er sich aber nicht. Festgehalten werden kann, dass der Einkauf und der darauffolgende Bezug von Vorsorgegeldern den Vorsorgeschutz des Rekurrenten kaum merklich verbesserte. Das gewählte Vorgehen des Rekurrenten muss daher als ungewöhnlich angesehen werden. Gewählt wurde es offenbar, um Steuern einzusparen. Dass vorliegend erheblich Steuern hätten gespart werden können, wenn das gewählte Vorgehen akzeptiert worden wäre, muss kaum näher begründet werden.

Vorliegend ist daher von einer Steuerumgehung auszugehen. Die Frage, ob eine konsolidierte Sichtweise angewendet werden müsste, dass die Einkäufe und Bezüge jeweils unterschiedliche Vorsorgeeinrichtungen betrafen, kann daher offengelassen werden.

Zurückkommend auf die Voraussetzungen der Nachsteuer kann somit festgehalten werden, dass die Veranlagungen der Rekurrenten der Steuerjahre 2006 und 2007 zu tief ausgefallen sind.

7. Zu überprüfen bleibt, ob die ungenügende Veranlagung auf im Veranlagungszeitpunkt nicht bekannte Tatsachen oder Beweismittel zurückzuführen ist. Die Veranlagung 2006

wurde am 3. September 2007 und die Veranlagung 2007 am 8. Dezember 2008 eröffnet. Der Bezug der CHF 200'000 geschah am 24. Januar 2008 und somit vor der Eröffnung der Veranlagung 2007. Der Bezug der CHF 704'674 geschah demgegenüber klar nach der Eröffnung der hier massgebenden Veranlagung. Dass für das Steuerjahr 2006 ein Nachsteuerverfahren eingeleitet werden durfte, dürfte unbestritten sein, geschah doch der Bezug der CHF 200'000 erst nach der rechtskräftigen Eröffnung der definitiven Veranlagung.

Anders sieht es für das Steuerjahr 2007 aus. Der Veranlagungsbehörde war beim Erlass der definitiven Veranlagung am 8. Dezember 2008 bereits bekannt, dass der Rekurrent am 24. Januar 2008 CHF 200'000 aus einer Vorsorgeeinrichtung bezogen hatte. Dieser Kapitalbezug wurde am 18. März 2008 besteuert. Obschon die Veranlagungsbehörde somit den Abzug des Einkaufbeitrags von CHF 65'000 im Steuerjahr 2007 hätte verweigern können, gewährte sie ihn. Nach Ansicht des KStA wurde das Nachsteuerverfahren nun aber nicht wegen dem Bezug von CHF 200'000, sondern erst wegen dem späteren Bezug von CHF 704'674 eröffnet. Den Rekurrenten ist zwar Recht zu geben, dass die Veranlagungsbehörde bei der Eröffnung der Veranlagung 2007 bereits wissen musste, dass der Rekurrent aus einer seiner Vorsorgeeinrichtungen CHF 200'000 bezogen hatte. Dieses Wissen und die damalige Gewährung des Abzugs der Einkaufssumme von CHF 65'000 rechtfertigen aber nicht, dass der Rekurrent kurze Zeit später weitere Bezüge tätigen durfte. Jeder Bezug, der innerhalb der Dreijahresfrist nach Vornahme eines Einkaufs erfolgt, verstösst gegen Art. 79b BVG. Nach dem Bezug von CHF 704'674, der am 28. September 2009 veranlagt wurde, war das KStA daher wieder berechtigt, bezüglich des früheren Abzugs von CHF 65'000 ein Nachsteuerverfahren zu eröffnen. Die Bescheinigung dieses erneuten Kapitalbezugs stellt somit ein neues Beweismittel dar, welches die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens rechtfertigt.

Dass das KStA mit der Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens unzulässig lange zugewartet habe, trifft nicht zu. Unbestrittenermassen war die Verwirkungsfrist von zehn Jahren gemäss Art. 152 Abs. 1 DBG bzw. § 171 Abs. 1 StG bei Eröffnung des Nachsteuerverfahrens noch nicht abgelaufen. In Ziff. II.5 ihrer Vernehmlassung vom 22. Mai 2018 hat dann das KStA nachvollziehbar begründet, warum das Nachsteuerverfahren nicht sofort eröffnet werden konnte. Ursache war, dass zunächst die rechtskräftige Veranlagung des Steuerjahres 2008 abgewartet wurde, weil auch in diesem Jahr ein Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung getätigt wurde, dessen Abzug verweigert werden musste. Erst im Jahr 2015 konnte dieser Punkt im Rahmen eines Einspracheverfahrens erledigt werden.

Somit kann festgehalten werden, dass das KStA berechtigterweise am 4. November 2015 ein Nachsteuerverfahren eingeleitet und im Rahmen dieses Verfahrens den Abzug der beiden Einkaufsbeiträge von CHF 120'000 im Steuerjahr 2006 und von CHF 65'000 im Steuerjahr 2007 verweigert hat.

8. Rekurs und Beschwerde erweisen sich deshalb als unbegründet. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Die Gebühren berechnen sich nach § 150 des Gebührentarifs (BGS 615.11). Die Rekurrenten haben demnach die Gerichtskosten von CHF 4'035 (Grundgebühr: CHF 2'000; Zuschlag: CHF 2'035 [1.1 % von CHF 185'000]) zu bezahlen. Eine Parteientschädigung ist bei diesem Verfahrensausgang nicht zuzusprechen.

Demnach widerkannt:

1.Rekurs und Beschwerde werden abgewiesen.

2.Die Gerichtskosten von CHF 4'035 werden den Rekurrenten/Beschwerdeführern zur Bezahlung auferlegt.

Im Namen des Steuergerichts

Der Präsident:

Der Sekretär:

Dr. Th. A. Müller

W. Hatzinger

Rechtsmittel:Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Bundesgericht (Adresse: Schweizerisches Bundesgericht, 1000 Lausanne 14) Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angaben der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten.

Dieser Entscheid ist schriftlich zu eröffnen an:

- Vertreter der Rekurrenten/ Beschwerdeführer (eingeschrieben)
- KStA, Sondersteuern (mit Steuerakten)
- KStA, Recht und Aufsicht
- Finanzdepartement
- Steuerregisterführer der EG
- EStV, Hauptabt. dir. BSt, Bern

Expediert am:

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