

SO_GERICHTE SGSTA.2023.44 vom 2. April 2024

SO Obergericht, 2024-04-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2023.44

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2023.44 du 2 avril 2024

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2023.44 del 2 aprile 2024

Volltext

KSGE 2024 Nr. 14

14

Nachsteuern, Doppelbesteuerungsabkommen

In casu norwegische Altersrente kein Ruhegehalt, Besteuerung im Kanton Solothurn; Verwirkung des Antragsrechts betreffend pauschale Steueranrechnung bezüglich ausländischer Quellensteuern.

DBA CH-N Art. 18, 21, 23

Urteil SGSTA.2023.44; BST.2023.39 vom 2. April 2024

Aus den Erwägungen:

2.1 A X bezog in den Jahren 2011 bis 2015 von der norwegischen Arbeits- und Wohlfahrtsverwaltung (NAV) eine Altersrente, die in Norwegen ordentlich versteuert worden ist. Hinsichtlich der Rente der NAV wird zwischen der Grundpension bzw. Grundrente und der Zuschlagspension bzw. Zuschlagsrente unterschieden. Unbestritten ist, dass es sich bei der Grundrente um eine Mindestrente handelt, die unabhängig von einer früheren Arbeitstätigkeit ausbezahlt wird und somit in den Anwendungsbereich von Art. 21 des Doppelbesteuerungsabkommens Schweiz-Norwegen (DBA-N; SR 0.672.959.81) fällt. Hingegen wird von den Rekurrenten geltend gemacht und ist zu klären, ob es sich bei der Zuschlagsrente um eine Rente handelt, die einen kausalen Nexus mit einem früheren Erwerbseinkommen für unselbständige Arbeit aufweist und damit nach Art. 18 DBA-N als Ruhegehalt zu qualifizieren wäre.

2.2 Renten sind als Ruhegehälter zu qualifizieren und fallen in den Anwendungsbereich von Art. 18 DBA-N [2010], wenn sie einen Kausalnexus mit einem früheren Arbeitsverhältnis sowie Versorgungscharakter aufweisen. Wie das Steueramt in seiner Einspracheentscheid vom 30. August 2023 zutreffend darlegt, müssen mit Blick auf die vorliegend für die Auslegung des DBA massgebenden Wiener Vertragsübereinkommen (VRK) und das OECD-Musterabkommen (inkl. Kommentare) die Renten «für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, das heisst die Arbeit ist Voraussetzung für das Ruhegehalt». Die Rente muss dabei ausschliesslich vom früheren Erwerbseinkommen abhängen.

In der Tat wird die Zuschlagsrente der NAV in erster Linie durch das rentenfähige Einkommen sowie die Rentenpunkte geüffnet. Um Rentenpunkte zu erhalten, ist in einem Kalenderjahr ein Einkommen zu erzielen, das über dem Grundbetrag der Sozialversicherung liegt (<https://www.nav.no/en/home/benefits-and-services/relatert-informasjon/retirement-pension-for-those-born-before-1954#chapter-1>, zuletzt abgerufen: 31.

Juli 2024). Zum rentenfähigen Einkommen zählt nebst den Lohneinkommen der Arbeitnehmer (aus unselbständiger Erwerbstätigkeit) namentlich auch persönliches Einkommen aus selbständiger Arbeitstätigkeit, Elterngeld, Krankentaggeld, Arbeitslosengeld, Pflegegeld, die Entschädigung für Pflegeeltern sowie weitere sozialrechtliche Entschädigungen und Unterstützungsleistungen (vgl. <https://www.nav.no/alderspension>; zuletzt abgerufen: 31. Juli 2024). Entgegen der Argumentation der Rekurrenten besteht damit bei der Zuschlagsrente klarerweise kein ausschliesslicher Bezug zu einer unselbständigen Arbeitstätigkeit. Vielmehr kann die Zuschlagsrente auch durch anderweitige Einkommen und Leistungen erworben werden. So geht denn aus den Unterlagen der Rekurrenten beispielweise auch nicht hervor, womit A X die Zuschlagsrente effektiv erworben hat. Damit fällt eine Beurteilung nach Art. 18 DBA-N so oder anders von Vorneherein ausser Betracht. Wie die Grundrente fällt auch die Zuschlagsrente mangels ausschliesslichen Bezugs zu einer unselbständigen Arbeits-tätigkeit in den Anwendungsbereich von Art. 21 DBA-N, womit einzig der Kanton Solothurn berechtigt ist, die Altersrente der NAV zu besteuern.

2.3 Es sei bereits an dieser Stelle angemerkt, dass in der Konsequenz auch die von den Rekurrenten in Anwendung von Art. 23 Abs. 1 DAB-N angebehrte Anrechnung der von Norwegen erhobenen Quellensteuer in Bezug auf die Zuschlagsrente der NAV offenkundig nicht in Frage kommt.

3.1 Bei der Rente der Y Landespensionskasse handelt es sich unbestrittenermassen um ein Ruhegehalt gemäss Art. 18 DBA-N. Die von A X bezogene Rente wird demgemäss in Norwegen mit 15 % besteuert. Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte, die unter Artikel 18 DBA-N fallen, so gewährt die Schweiz dieser Person auf Antrag eine Anrechnung der in Übereinstimmung mit Artikel 18 DBA-N in Norwegen erhobenen Steuer an die auf diesen Einkünften geschuldete schweizerische Steuer. Der Anspruch auf Anrechnung ausländischer Quellensteuern erlischt, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Erträge fällig geworden sind, gestellt wird (Art. 23 Ziff. 2 lit. d DBA-N i.V.m. Art. 14 Abs. 2 der Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern [VO pStA; SR 672.201]).

3.2 Zweifelsohne haben die Rekurrenten die dreijährige Frist gemäss Art. 14 Abs. 2 VO pStA verpasst. Von ihnen wird nun einerseits aufgeworfen, es handle sich bei der VO pStA um eine ungenügende gesetzliche Grundlage für die Durchsetzung einer Verwirkungsfrist, andererseits seien die in Steuersachen unkundigen Rekurrenten trotz des komplexen Sachverhalts vom Steueramt nicht auf die Möglichkeit der pauschalen Steueranrechnung sowie der Einreichung eines entsprechenden Antrages (ohne Formular) aufmerksam gemacht worden.

3.3 Die ESTV verweist auf zwei Entscheide (2C_738/2014 und 2C_739/2014 vom 21. August 2015), in welchen das Bundesgericht in Bezug auf die in Art. 14 Abs. 2 VO pStA erwähnte Frist ausdrücklich von einer gesetzlichen Frist spricht und damit impliziert, dass es sich bei der besagten Verordnungsnorm um eine genügende «gesetzliche» Grundlage handelt. Es mag sein, dass dieser Entscheid in der Literatur kritisiert wird. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die kantonalen Steuerbehörden wie auch das Kantonale Steuergericht an die bundesgerichtliche Rechtsprechung gebunden sind. Das Bundesgericht hat sich denn auch in seinem späteren Entscheid BGE 142 II 146 mit der Frist nach Art. 14 Abs. 2 VO pStA eingehend auseinandergesetzt. Der Beschwerdegegner hatte Kapitalerträge nicht im Fälligkeitsjahr, jedoch innert der folgenden drei Steuerperioden (nach-)deklariert,

verbunden mit dem Antrag auf pauschale Steueranrechnung. Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass ihm die pauschale Steueranrechnung zu gewähren sei. Das bundesrätliche Verordnungsrecht kenne demzufolge nur eine Befristung des Antragsrecht auf drei Jahre, jedoch keine Verwirkungsfolge bei unterlassener Deklaration im ordentlichen Veranlagungsverfahren, wofür es effektiv einer gesetzlichen Grundlage bedürfe. Auch in diesem Entscheid geht das Bundesgericht demnach von einer genügenden «gesetzlichen» Grundlage aus und erachtet das Antragsrecht nach Art. 14 Abs. 2 VO pStA nach unbenutztem Ablauf von drei Jahren offenbar als verwirkt. Es gibt im vorliegenden Fall keinen Grund, anders zu entscheiden. Die Rekurrenten haben damit ihr Antragsrecht betreffend die pauschale Steueranrechnung der Steuerperioden 2011 bis 2015 effektiv verwirkt. Das Bundesgericht ist im Übrigen der Meinung, dass die Wiederherstellung der dreijährigen Frist nach Art. 14 Abs. 2 VO pStA möglich sein müsse, wenn der Steuerpflichtige an der Einhaltung der Frist durch einen objektiven Grund gehindert wurde, den er nicht verschuldet hat (vgl. 2C_738/2014 vom 21. August 2015, E. 4.2.). Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass auch diese Voraussetzung vorliegend nicht erfüllt ist, zumal die Rekurrenten es während Jahren versäumt haben, die norwegischen Alters- und Pensionskassenrenten überhaupt zu deklarieren und sie sich im Rahmen ihrer Selbstanzeige im Jahr 2017 offenbar auch nicht entsprechend (vor-)informiert haben. Von einer unverschuldeten Verhinderung kann demnach nicht gesprochen werden.

3.4 In Bezug auf die weiteren Vorbringen der Rekurrenten in diesem Zusammenhang ist denn auch nicht zu sehen, und wird im Übrigen auch nicht ausgeführt, inwiefern und gestützt worauf das Steueramt im Rahmen des Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahrens verpflichtet gewesen wäre, die Rekurrenten betreffend die Möglichkeit der pauschalen Steueranrechnung und das fehlende Antragsformular aufzuklären. Es mag sein, dass die Rekurrenten in Steuerbelangen unerfahren und unkundig sind. Dies hat sie jedoch nicht daran gehindert, ohne Beizug eines Steuerexperten oder zumindest einer entsprechenden Beratung eine Selbstanzeige betreffend die unterlassene Deklaration von während Jahren bezogenen Altersrenten einzureichen. Offenbar haben sie sich erst im Herbst 2020 entsprechend beraten lassen oder sind aber von sich aus auf die Möglichkeit der pauschalen Steueranrechnung aufmerksam geworden, haben sie sich doch gemäss Ausführungen in ihrer Beschwerde zu jenem Zeitpunkt mit dem Steueramt in Verbindung gesetzt, die eine individuelle Lösung mit den Rekurrenten angeboten haben. Vor diesem Hintergrund kann von einer Verfehlung oder einer Sorgfaltspflichtverletzung von Seiten des Steueramtes keine Rede sein. Noch viel weniger ist aufgrund dessen auf die eingetretene Verwirkung der Antragsfrist gemäss Art. 14 Abs. 2 VO pStA zurückzukommen.

4. Schliesslich ist allseits unbestritten, dass den Rekurrenten indes in Anwendung von Art. 2 Abs. 3 VO pStA die sogenannte Nettobesteuerung zusteht. Da es sich bei der Rente der Y Landespensionskasse (nicht jedoch bei der Zuschlagsrente der NAV) um ein Ruhegehalt im Sinne von Art. 18 DBA-N handelt, dürfen die Rekurrenten die in Norwegen erhobenen Quellensteuern jeweils vom Bruttoertrag dieser Rente abziehen. Rekurs und Beschwerde erweisen sich demnach in diesem Punkt als begründet, so dass der Eventualantrag teilweise gutzuheissen ist. Im Übrigen sind Rekurs und Beschwerde abzuweisen.

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