

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00024 vom 23. November 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-11-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2020.00024

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00024 du 23 novembre 2020

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00024 del 23 novembre 2020

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2011-2012) | Sperrfristverletzung bei Kapitalbezug aus zweiter Säule. Allgemeine Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung (E. 1). Begründungserfordernis und Vorliegen neuer Tatsachen (E. 2). Die Sperrfrist von Art. 79b Abs. 3 BVG bezweckt, jegliche während der dreijährigen Sperrfrist erfolgte Einzahlung bei nachfolgendem Kapitalbezug vom Einkommensabzug auszuschliessen. Ein vorangegangener Kapitalbezug kann dabei auch nicht durch (steuerneutrale) Transferzahlungen von der dritten in die zweite Säule neutralisiert werden (E. 3). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 4). Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten wird.

Erwägungen

E. 2

SÄULE 2.SÄULE

E. 2.1

Der Pflichtige bestreitet die Rechtmässigkeit des Nachsteuerverfahrens, da der Kapitalbezug erst nach der Veranlagung (bzw. Einschätzung) erfolgt sei und zuvor keine Absicht eines Kapitalbezugs bestanden habe. Deshalb handle es sich nicht um eine Tatsache, welche bereits zum Veranlagungszeitpunkt bestanden habe und den Steuerbehörden erst im Nachhinein bekannt geworden sei (unechtes Novum). Sodann liege kein widersprüchliches Verhalten des Pflichtigen vor, da diesem die steuerrechtliche Sperrfrist betreffend den Kapitalbezug nicht bekannt gewesen sei und er diesbezüglich auch nie Zusicherungen abgegeben habe. Die diesbezüglichen Ausführungen des Pflichtigen entsprechen praktisch wortwörtlich dessen Ausführungen in seiner zur Eröffnung des Nachsteuerverfahrens verfassten Stellungnahme vom 23. März 2018.

E. 2.2

Rechtsmittel an das Verwaltungsgericht müssen gemäss Art. 140 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG bzw. § 147 Abs. 4 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG einen Antrag und eine Begründung enthalten und in der Begründung ist darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet. Die Rechtsschrift muss sich folglich zwingend mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzen (vgl. VGr, 31. Oktober 2018, SB.2018.00110/00111, E. 2.3 [nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht]; VGr, 21. April 2010, VB.2010.00006, E. 2). Die praktisch wörtliche Übernahme der entsprechenden Ausführungen aus der erwähnten Stellungnahme vom 23. März 2018 in die die Rekurs- bzw. Beschwerdeschrift lässt eine substantiierte Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen vermissen, weshalb auf die

diesbezüglichen Ausführungen grundsätzlich nicht weiter eingegangen werden muss. Indes würden die Argumente des Pflichtigen auch bei deren materiellen Behandlung nicht überzeugen: Grundsätzlich müssen die neuen Tatsachen im Zeitpunkt der Veranlagung bereits vorliegen und dürfen nicht nachträglich eingetreten sein. Nachträglich eingetretene Tatsachen können aber relevant sein, wenn und soweit sie die sachverhaltliche Grundlage der Veranlagung im Nachhinein beeinflussen. Dies trifft praxisgemäss unter anderem auf einen Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung und anschliessendem Kapitalbezug innerhalb der Sperrfrist von Art. 79b Abs. 3 BVG zu. 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 (BGr, 3. Februar 2016, 2C_230/2015, E. 2.1; BGr, 26. März 2015, 2C_458/2014, E. 2.1; BGr, 8. Juli 2014, 2C_1023/2013, E. 2.1). Sperrfristverletzungen im Sinn von Art. 79b Abs. 3 BVG stellen demnach nach ständiger bundesgerichtlicher Praxis ohne Weiteres neue Tatsachen dar, welche die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens rechtfertigen, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige den Kapitalbezug bereits im Vorfeld plante oder sich der steuerrechtlichen Konsequenzen bewusst war (BGr, 3. Februar 2016, 2C_230/2015, E. 4.3). Somit liegen Noven vor, welche die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens rechtfertigen.

E. 3

SÄULE Rechtsnormen: Art. 79b Abs. III BVG Art. 140 Abs. II DBG Art. 151 Abs. I DBG Art. 152 DBG Art. 153 Abs. III DBG § 147 Abs. IV StG § 160 Abs. I StG § 161 StG § 162 Abs. III StG Publikationen: - keine - Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 3 Verwaltungsgericht des Kantons Zürich 2. Abteilung SR.2020.00024 SR.2020.00025 Urteil des Einzelrichters vom 1. Dezember 2020 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, vertreten durch RA B, Rekurrent und Beschwerdeführer, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Spezialdienste, Rekursgegner und Beschwerdegegnerin, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2011–2012 und Direkte Bundessteuer 2011–2012). hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: der Pflichtige) kaufte sich in den Jahren 2011 und 2012 mit insgesamt Fr. ... in die zweite Säule der Personalstiftung der C AG in Zürich ein und brachte diese Einkäufe steuermindernd in Abzug, worauf er für die betreffenden Steuerperioden deklarationsgemäss und rechtskräftig eingeschätzt bzw. veranlagt wurde. Nachdem ihm am 19. Dezember 2013 Vorsorgekapital in Höhe von Fr. ... ausbezahlt worden war, berichtigte das kantonale Steueramt mit Einschätzungsentscheid bzw. Veranlagungsverfügung vom 20. Juni 2014 und Einspracheentscheiden vom 31. Mai 2016 seine früheren Entscheide und liess die getätigten Einkäufe nicht mehr zum Abzug zu, da es von einer Verletzung der dreijährigen Sperrfrist von Art. 79b Abs. 3 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) ausging. Das Steuerrekursgericht hob diese Entscheide am 18. Januar 2017 (2 DB.2016.137/2 ST.2016.162) hinsichtlich der Aufrechnung der Einkäufe auf, da eine entsprechende Korrektur nicht im Berichtigungs- sondern im Nachsteuerverfahren zu erfolgen habe. Entsprechend wies es die Sache diesbezüglich ins Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren (Nachsteuerverfahren) zurück. Das kantonale Steueramt zeigte dem Pflichtigen hierauf mit Schreiben vom 22. Januar 2018 die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens betreffend die Steuerperioden 2011 und 2012 an und auferlegte ihm am 4. April 2018 in Aufrechnung der 2011 und 2012 getätigten Einkäufe Nachsteuern (samt Zinsen) von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer). II.

Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 17. August 2020 ab. III. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 7. Oktober 2020 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der angefochtene Einspracheentscheid im Nachsteuerverfahren sowohl hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern 2011 und 2012 als auch bezüglich der direkten Bundessteuer 2011 und 2012 ersatzlos aufzuheben. Weiter liess er um die Zustellung der gegnerischen Rekurs- bzw. Beschwerdeantwort und um einen Verzicht auf die Einforderung eines Kostenvorschusses sowie die Zusprechung einer Parteientschädigung ersuchen. Mit Präsidialverfügung vom 8. Oktober 2020 vereinigte das Verwaltungsgericht die Verfahren SR.2020.00024 betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2011–2012) und SR.2020.00025 betreffend Nachsteuern (direkte Bundessteuer 2011–2012). Zugleich setzte es dem Pflichtigen Frist zur Leistung eines Prozesskostenvorschusses, da kein bewilligungsfähiges Gesuch um unentgeltliche Prozessführung gestellt und der im Land D wohnhafte Pflichtige mangels Wohnsitzes in der Schweiz zu kautonieren sei. Die entsprechenden Prozesskostenvorschüsse wurden fristgerecht auf das Konto des Verwaltungsgerichts einbezahlt. Während sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) nicht vernehmen liess, beantragte das kantonale Steueramt in seiner Rekurs- bzw. Beschwerdeantwort vom 17. November 2020 die Abweisung der Rechtsmittel des Pflichtigen und die Bestätigung des vorinstanzlichen Einspracheentscheids. Der Pflichtige reichte hierauf am 30. November 2020 eine weitere Stellungnahme ein. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung bzw. Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung bzw. Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Einschätzung bzw. Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 160 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG]; Art. 151 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]). Das Recht auf die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens erlischt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Taxation zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Taxation unvollständig geblieben ist. Das Recht auf die Festsetzung einer Nachsteuer erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (§ 161 StG; Art. 152 Abs. 1 und 3 DBG). 1.2 Der Pflichtige wurde für die Steuerperioden 2011 und 2012 rechtskräftig eingeschätzt bzw. veranlagt. Sodann wurde das Nachsteuerverfahren rechtzeitig eingeleitet und ist das Recht zur Festsetzung einer Nachsteuer noch nicht verwirkt. Zu prüfen ist damit, ob die Besteuerung unvollständig erfolgt ist und ob neue Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, die zu einer Nachbesteuerung berechtigen. 2.

E. 3.1

Der Pflichtige bringt weiter vor, im Bezugsjahr 2013 Vorsorgegelder in Höhe von Fr. ... von seiner dritten Säule in die zweite Säule transferiert zu haben, weshalb es in der zweiten Säule bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise lediglich zu einem Nettoabfluss von Fr. ... gekommen sei. Die Nichtberücksichtigung dieses Zuflusses aus der dritten Säule und die steuerrechtliche Gesamtbetrachtung erweise sich als willkürlich und habe keine gesetzliche Grundlage, zumal es sich bei Art. 79b Abs. 3 BVG um keine steuerrechtliche Norm handle bzw. die steuerrechtliche Behandlung der Vorsorge erst in Art. 80 ff. BVG behandelt werde.

E. 3.2

Die Sperrfrist von Art. 79b Abs. 3 BVG wurde bei der 1. BVG-Revision im Rahmen der parlamentarischen Debatte in das Gesetz eingefügt, damit die Vorsorgeeinrichtungen nicht durch zeitlich nah beieinanderliegende Einkäufe und Kapitalbezüge zur Umgehung steuerlicher Verpflichtungen missbraucht werden (vgl. dazu die parlamentarische Debatte, AmtlBull. 2003 N 630 und 2003 S 453). Die Regelung hat damit entgegen der Ansicht des Pflichtigen und der Einordnung im BVG einen klaren steuerrechtlichen Fokus und stellt eine hinreichende gesetzliche Grundlage dar, wobei praxismässig jegliche Kapitalauszahlung in der Dreijahresfrist missbräuchlich ist und jede während der Sperrfrist erfolgte Einzahlung vom Einkommensabzug somit ausgeschlossen werden muss (BGr, 12. März 2010, 2C_658/2009, E. 3.3). Eine Steuerumgehungsabsicht oder eine bereits im Einkaufszeitpunkt bestehende Bezugsabsicht wird nicht vorausgesetzt (BGr, 3. Februar 2016, 2C_230/2015, E. 4.3; vgl. auch die Analyse vom 3. November 2010 des Vorstands der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] zum Bundesgerichtsentscheid vom 12. März 2010 [2C_658/2009] zur Abzugsberechtigung von Einkäufen bei nachfolgendem Kapitalbezug [nachfolgend Analyse SSK, abrufbar auf www.steuerkonferenz.ch]). Sodann kann ein vorangegangener Kapitalbezug entgegen der Ansicht des Pflichtigen nicht durch einen in derselben Steuerperiode erfolgten Transfer von der dritten in die zweite Säule neutralisiert werden: Die Übertragung eines Guthabens von der Säule 3a auf die zweite Säule ist steuerneutral (vgl. SSK, *Vorsorge und Steuern: B.6.2.1* [Loseblatt, Cosmos-Verlag]). Mit einem steuerneutralen Einkauf kann aber kein steuerbarer Kapitalbezug neutralisiert werden, ansonsten die Vorsorgeeinrichtungen wieder für gesetzgeberisch verpönte Zwecke missbraucht werden könnten. Dies zumal mit der Übertragung von der dritten in die zweite Säule bei einer Gesamtbetrachtung auch kein neues Vorsorgekapital geäufnet wird (vgl. dazu die bereits zitierte Analyse SSK, S. 5 sowie E. 2.c des steuerrekursgerichtlichen Entscheids vom 18. Januar 2017 [2 DB.2016.137/2 ST.2016.162], den Pflichtigen betreffend). Selbst unter der vom Pflichtigen als massgeblich erachteten "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" wirken sich die Einzahlungen aus der dritten Säule damit nicht neutralisierend aus. Sodann ergeben sich auch aus dem Gesetzeswortlaut von Art. 79b Abs. 3 BVG keinerlei Hinweise, wonach Kapitalbezüge aus der zweiten Säule durch zeitnahe Einzahlungen aus der dritten Säule neutralisiert werden könnten. Inwieweit der Pflichtige Steuerfolgen bei einem Kapitalbezug von der dritten Säule (anstelle des tatsächlichen Bezugs von der zweiten Säule) hätte vermeiden können, erscheint weiter irrelevant, muss er sich doch auf sein tatsächliches Vorgehen behaften lassen (vgl. dazu auch E. 2.d des steuerrekursgerichtlichen Entscheids vom 18. Januar 2017 [2 DB.2016.137/2 ST.2016.162], den Pflichtigen betreffend). Angesichts der klaren Rechtslage und Bundesgerichtspraxis gebieten sodann auch die in der Beschwerde- bzw. Rekurschrift angeführte kritische Lehrmeinung (Henk Fenners, Ariste Baumberger, *Missbrauch der 2. Säule als steuerbegünstigtes Kontokorrent, Kritische Würdigung von BGE 2C_658/2009 vom 12. März 2010, StR 66/2011 S. 129 ff.*) und der in der Beschwerde- bzw. Rekurschrift ebenfalls erwähnte Entscheid des Steuerrekursgerichts BL vom 18. Januar 2013 keine abweichende Auslegung. Damit liegen neue Tatsachen im Sinn von § 160 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG vor und sind Einkäufe in die zweite Säule wegen der Sperrfristverletzung aufzurechnen bzw. nachzubesteuern, weshalb sowohl der Rekurs als auch die Beschwerde des Pflichtigen vollumfänglich abzuweisen sind, soweit darauf einzutreten ist.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG sowie Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 153 Abs. 3 DBG).

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