

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 1082/2019

Urteil vom 8. Januar 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd,  
Bundesrichterin Hänni,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte

A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau,  
Tellistrasse 67, 5001 Aarau.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2016,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 6. November 2019 (WBE.2019.202).

Erwägungen:

1.

1.1. A. \_\_\_\_\_ (geb. 1952; nachfolgend: der Steuerpflichtige) hatte in der Steuerperiode 2015 Wohnsitz in U. \_\_\_\_\_/ZH. Unselbständig erwerbstätig, nahm er im Jahr 2015 eine Einlage von Fr. 150'000.-- in die Personalvorsorgeeinrichtung seiner Arbeitgeberin vor. Da der Einkauf das steuerbare Einkommen überstieg, resultierte insgesamt ein Minuseinkommen und konnte ein Teilbetrag von Fr. 58'595.-- nicht zum Abzug gebracht werden. Die Veranlagungsverfügungen des Steueramts des Kantons Zürich (KStA/ZH) zur Steuerperiode 2015 erwuchsen in Rechtskraft.

1.2. Am 15. Juli 2016 verlegte der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz nach V. \_\_\_\_\_/AG. In seiner Steuererklärung zur Steuerperiode 2016 brachte er den bislang nicht steuerwirksamen Teilbetrag von Fr. 58'595.-- zum Abzug. Die örtliche Steuerkommission liess bei Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern den Abzug nicht zu, was sie mit dem Periodizitätsprinzip begründete (Veranlagungsverfügung vom 20. April 2018). Auf Einsprache hin bestätigte sie ihre Sichtweise (Einspracheentscheid vom 12. Juli 2018). Der Rekurs an das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, blieb erfolglos (Rekursentscheid vom 18. April 2019), worauf der Steuerpflichtige an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau gelangte. Dessen 2. Kammer wies die Beschwerde mit Entscheid WBE.2019.202 vom 6. November 2019 ebenso ab, soweit darauf einzutreten war. Die Begründung ging im Wesentlichen dahin, als Steuerperiode gelte das Kalenderjahr. Die Steuer werde vom Einkommen berechnet, das in der betreffenden Steuerperiode anfalle, weshalb ein Einkauf in die zweite Säule auch nur in der Steuerperiode, in welcher die Einzahlung erfolgt sei, zum Abzug gebracht werden könne.

1.3. Der Steuerpflichtige erhebt mit Eingabe vom 30. Dezember 2019 beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Er beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die noch nicht berücksichtigte Einlage in die Personalvorsorgeeinrichtung von Fr. 58'595.-- sei in der Steuerperiode 2016 vom veranlagten steuerbaren Einkommen von Fr. 111'100.-- abzuziehen. Eventuell sei festzustellen, dass der nicht steuerbefreite prozentuale Teil einer inskünftig

fällig werdenden Pensionskassenleistung insoweit steuerfrei sein werde.

1.4. Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen, insbesondere einem Schriftenwechsel gemäss Art. 102 BGG, abgesehen.

2.

2.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (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. 73 StHG [SR 642.14]).

2.2. 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).

2.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 145 V 215 E. 1.2 S. 217).

3.

3.1. Der Steuerpflichtige macht geltend, in den Vorperioden habe er einigen Liegenschaftsunterhalt getätigt und das Grundstück später verkauft. Aufgrund dessen, dass der Kanton Zürich mit der Veranlagung der Vorperioden im Rückstand geraten sei, habe in der Steuerperiode 2015 Unklarheit über das steuerbare Einkommen bestanden. Mit Blick auf sein fortgeschrittenes Alter und die Möglichkeit des Eintritts eines Vorsorgefalls habe er sich schliesslich entschieden, einen Einkauf in Höhe von Fr. 150'000.-- zu tätigen. In der Berechnungsmitteilung zur Steuerperiode 2016 habe der Kanton Zürich den noch nicht wirksam gewordenen Teilbetrag von Fr. 58'595.-- zum Abzug zugelassen. Das Vorgehen des Kantons Aargau verstosse gegen Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG, nachdem es sich, bei Lichte betrachtet, um einen Steueraufschub und keine Steuerbefreiung handle. Demzufolge drohe eine Doppelbesteuerung, da das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden keine Möglichkeit vorsehe, dereinst den Teilbetrag von Fr. 58'595.-- von der Besteuerung auszunehmen. Eine Rückerstattung des Teilbetrags habe die Personalvorsorgeeinrichtung abgelehnt. Wäre es zur Rückerstattung gekommen, hätte er den streitbetreffenden Betrag in der Steuerperiode 2016 geltend machen können.

3.2.

3.2.1. Der Steuerpflichtige ist der Auffassung, der angefochtene Entscheid verstosse gegen Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG. Dieser Norm zufolge fallen unter die allgemeinen Abzüge die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge. Gemäss Art. 9 Abs. 1 StHG können die allgemeinen Abzüge "von den gesamten steuerbaren Einkünften" abgezogen werden. Dabei herrscht indes das Periodizitätsprinzip. Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (Art. 15 Abs. 1 StHG). In Konkretisierung hierzu geht aus Art. 16 Abs. 1 StHG hervor, dass das steuerbare Einkommen sich "nach den Einkünften in der Steuerperiode" bemesse.

3.2.2. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 2.3) resultierte im Kanton Zürich in der Steuerperiode 2015 ein Minuseinkommen. Aufgrund dessen liess sich der Teilbetrag von Fr. 58'595.-- nicht an Einkünfte anrechnen, weshalb er unberücksichtigt blieb. In rechtlicher Hinsicht hält die Vorinstanz hierzu fest, dass im Bereich des Einkommens unselbständig erwerbender Personen eine intertemporale Verrechnung ausgeschlossen sei. Die periodenübergreifende Verlustverrechnung, von welcher die Vorinstanz hierbei spricht, beschränkt sich ausdrücklich auf das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 10 Abs. 2 StHG). Dies alles ist von Bundesrechts wegen nicht zu beanstanden, folgt doch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden, ebenso wie jenes des Bundes (Art. 40 und 41 DBG), einer periodenbezogenen Sichtweise. Dies schliesst eine "Verteilung" von Einkünften oder Abzügen auf zwei oder mehrere Steuerperioden aus (vgl. etwa Urteil 2C 871/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.2). Im Ergebnis kann sich, wie vorliegend, ein Minuseinkommen einstellen, das steuerlich unwirksam bleibt.

3.2.3. Unter dem Aspekt der Verhältnismässigkeit der Besteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 2 BV (Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; BGE 145 II 206 E. 2.4.2 S.

211) mag die fehlende Möglichkeit der periodenübergreifenden Geltendmachung eines rückblickend "zu hohen" Einkaufs in die Personalvorsorgeeinrichtung als unangebracht erscheinen. So wäre es, wie der Steuerpflichtige zutreffend vorbringt, zulässig gewesen, wenn in der Steuerperiode 2015 ein Einkauf von rund Fr. 90'000.-- und in der hier streitbetroffenen Folgeperiode ein solcher von rund Fr. 60'000.-- getätigt worden wäre. Der Steuerpflichtige hat sich auf seine Vorkehren aber behaften zu lassen, weshalb es beim Minuseinkommen im Jahr 2015 und der fehlenden Abzugsmöglichkeit im Jahr 2016 bleibt.

3.2.4. Im Eventualantrag ersucht der Steuerpflichtige um Klärung der steuerrechtlichen Verhältnisse, wie sie sich bei Fälligkeit der Leistungen aus beruflicher Vorsorge präsentierten. Er scheint sich eine prozentuale Freistellung vorzustellen, wobei nicht klar wird, ob dies sich auf eine Renten- und/oder eine Kapitalleistung bezieht. Hierzu ist festzuhalten, dass im vorliegenden Verfahren einzig die Steuerperiode 2016 streitig und zu prüfen ist. Wenngleich es durchaus nachvollziehbar ist, dass der Steuerpflichtige Rechtssicherheit erlangen möchte, liegt es ausserhalb des Aufgabenbereichs des Bundesgerichts, hier und jetzt und anstelle der Veranlagungsbehörde darüber zu befinden. Es zählt nicht zu den Aufgaben der Gerichte, abstrakte Rechtsfragen zu beantworten oder rechtstheoretische Streitigkeiten zu klären, die nicht entscheidrelevant sind (BGE 142 III 557 E. 8.3 S. 561; 142 II 161 E. 3 S. 173). Mit Recht ist daher bereits die Vorinstanz auf diesen Antrag nicht eingetreten.

3.3. Die Beschwerde erweist sich als offensichtlich unbegründet. Sie ist abzuweisen, was gemäss Art. 109 Abs. 2 lit. a BGG im vereinfachten Verfahren geschehen kann.

4.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 65 i. V. m. Art. 66 Abs. 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Dem Kanton Aargau, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 8. Januar 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher