

Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}  
2C\_179/2007

Urteil vom 14. Dezember 2007  
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Merkli, Präsident,  
Bundesrichter Müller,  
Bundesrichterin Yersin,  
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien  
A. und B.X.\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt  
Cyrill M. Ranft,

gegen

Veranlagungsbehörde Solothurn, Amthaus 2, Westbahnhofstrasse 16, 4509 Solothurn,  
Beschwerdegegner,  
Kantonales Steuergericht Solothurn,  
Centralhof, Bielstrasse 9, 4502 Solothurn.

Gegenstand  
Sondersteuer, Gemeinde-, Staats- und  
Bundessteuer in der Steuerperiode 2004,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 19. Februar 2007.

Sachverhalt:

A.  
A.X.\_\_\_\_\_, geb. 1943, war Partner der Y.\_\_\_\_\_ AG. Er liess sich mit sechzig Jahren per Ende 2003 pensionieren. Sein Altersguthaben von Fr. \_\_\_\_\_ wurde ihm mit Valuta per 31. Dezember 2003 auf seine Konten bei der UBS und der Credit Suisse überwiesen. Die verrechnungssteuerrechtlich vorgeschriebene Meldung der Pensionskasse Z.\_\_\_\_\_ an die Eidgenössische Steuerverwaltung weist als Datum des Eintritts des versicherten Ereignisses den 31. Dezember 2003 und als Auszahlungsdatum den 1. Januar 2004 aus.

Mit definitiver Veranlagung vom 28. Juni 2004 für die direkte Bundessteuer erfasste die Veranlagungsbehörde die Kapitalabfindung mit der Sondersteuer im Steuerjahr 2004 mit einem Fünftel der zum ordentlichen Tarif berechneten Steuer. Für die Staats- und Gemeindesteuern wurde die Steuer auf einen Viertel der nach dem ordentlichen Tarif berechneten Steuer festgesetzt.

Mit Einsprache machte der Steuerpflichtige geltend, die Kapitalleistung sei bereits im Jahre 2003 zugeflossen und in dieser Steuerperiode zu erfassen. Das habe zur Folge, dass die Kapitalleistung bei der Staats- und Gemeindesteuer nach den damals geltenden Rechtsvorschriften nur mit einem Fünftel (statt mit einem Viertel) der nach dem ordentlichen Tarif berechneten Steuer zu besteuern sei. Die Einsprache wurde abgewiesen.

B.  
A. und B.X.\_\_\_\_\_ führten Rekurs und Beschwerde beim Steuergericht des Kantons Solothurn. Dieses wies die Rechtsmittel mit Urteil vom 19. Februar 2007 ab.

C.  
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragen A. und B.X.\_\_\_\_\_, die ausbezahlten Kapitalleistungen aus Vorsorge von Fr. \_\_\_\_\_ seien für die Staats-, Gemeinde-, und direkte Bundessteuer im Kalenderjahr des Zuflusses (2003) mit einem Fünftel der nach dem

ordentlichen Tarif berechneten Steuer zu erfassen. Die Sache sei zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz oder an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen.

Das Steueramt des Kantons Solothurn und das Solothurner Steuergericht beantragen, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

Gegen den Entscheid des kantonalen Steuergerichts ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) zulässig. Die Beschwerde ist frist- und formgerecht erhoben worden.

Fraglich ist immerhin, ob die Beschwerdeführer ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheides hinsichtlich der direkten Bundessteuer haben (vgl. Art. 89 Abs. 1 BGG). Die Sonderveranlagung für die direkte Bundessteuer erfolgte bereits zu einem Fünftel der zum ordentlichen Tarif berechneten Steuer. Das Recht der direkten Bundessteuer hat - im Gegensatz zum kantonalen Recht - keine Änderung erfahren (vgl. Art. 38 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, DBG, SR 642.11). Die Beschwerdeführer machen auch nicht geltend, dass noch weitere Kapitalzahlungen angefallen wären, welche hinzuzurechnen wären, was sich möglicherweise auf den Steuersatz auswirken könnte. Die Frage braucht jedoch nicht abschliessend beantwortet zu werden, weil sich, wie darzulegen ist, die Beschwerde materiell als unbegründet erweist.

2.

Die Sachverhaltsrügen der Beschwerdeführer sind unbegründet.

2.1 Die Beschwerdeführer machen geltend, die Vorinstanz habe "in aktenwidriger Weise ... grundsätzlich darauf abgestellt, dass die Kapitalleistung aus Vorsorge erst am 1. Januar 2004 ausbezahlt worden sei". Der Einwand trifft nicht zu. In der Schlusserwägung 5, in fine, führte die Vorinstanz unter anderem aus: "Der Rekurrent konnte ... im Zeitpunkt der Fälligkeit am 1. Januar 2004 gegenüber seiner Pensionskasse keine Forderung mehr geltend machen, da diese aufgrund vorzeitiger Erfüllung erloschen ist." Daraus geht klar hervor, dass die Vorinstanz davon ausging, dass die Altersleistung jedenfalls vor dem Fälligkeitstermin (1. Januar 2004), also am 31. Dezember 2003, ausbezahlt wurde.

2.2 Die Vorinstanz vermutet ("vermutlich", Urteil E. 4 S. 3 letzter Absatz), dass die Pensionskasse die Überweisung mit Valuta vom 31. Dezember 2003 auf Anweisung des Beschwerdeführers getätigt haben könnte. Die Beschwerdeführer bestreiten, dass sie auf den Zahlungstermin Einfluss genommen haben. Wie es sich damit verhält, kann offen bleiben. Für die Besteuerung ist nicht von Bedeutung, ob der Beschwerdeführer den Auszahlungstermin vom 31. Dezember 2003 "veranlasst" hat. Dem Beschwerdeführer wird kein rechtsmissbräuchliches oder auf Steuerumgehung abzielendes Verhalten vorgeworfen. Die Behebung des allfälligen Mangels ist für den Ausgang des Verfahrens nicht entscheidend und die entsprechende Sachverhaltsrüge unzulässig (vgl. Art. 97 Abs. 1 BGG).

3.

Die Beschwerdeführer machen geltend, die Kapitalabfindung aus der Vorsorgeeinrichtung sei im Jahre 2003 zugeflossen und in diesem Jahre zu besteuern. Das habe zur Folge, dass gemäss den bis Ende 2003 geltenden Bestimmungen des Steuergesetzes des Kantons Solothurn (§§ 30, 44 ff. bes. 47 StG) für die Kapitalabfindung die Steuer lediglich einen Fünftel der nach § 44 StG berechneten Steuer beträgt. Demgegenüber wäre die Steuer auf der Kapitalleistung zu einem Viertel der nach § 44 StG ermittelten Steuer zu bemessen, wenn mit der Vorinstanz und den Steuerbehörden als Zuflusszeitpunkt der 1. Januar 2004 angenommen würde (§ 47 Abs. 2 StG, Fassung vom 22. Mai 2002).

Die Steuer auf Kapitalleistungen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge wird nach Art. 48 DBG für das Steuerjahr festgesetzt, "in dem die entsprechenden Einkünfte zugeflossen sind". In gleicher Weise legt das Steuerharmonisierungsgesetz für das kantonale Recht den Besteuerungszeitpunkt von Kapitalleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen fest (Art. 11 Abs. 3 in Verb. mit Art. 18 Abs. 2 Satz 1 StHG). Es geht um identische Regelungen, weshalb es sich rechtfertigt, die Frage, in welchem

Zeitpunkt die streitige Kapitalleistung aus beruflicher Vorsorge zugeflossen ist, für die beiden Steuern gemeinsam nach denselben Kriterien zu prüfen.

#### 4.

4.1 Ein Einkommen ist nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als zugeflossen und damit erzielt zu betrachten, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Die Begründung des Anspruchs auf die Forderung ist in der Regel Vorstufe der Geldleistung. Bei diesem zweistufigen Erwerb entsteht die Steuerpflicht entweder beim Forderungserwerb oder bei der Zahlung. Vorherrschend ist die Besteuerung im Zeitpunkt des Forderungserwerbs (BGE 113 Ib 23 E. 2e S. 26).

Von diesen Grundsätzen wird in der Steuerpraxis nur ausnahmsweise abgewichen. Namentlich wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher betrachtet werden muss, wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet (BGE 113 Ib 23 E. 2e S. 26; BGE 105 Ib 238 E. 4a S. 242; letztmals bestätigt mit Urteil 2P.323/2003 vom 7. Mai 2005, E. 4.1, StE 2005 A 24.21 Nr. 16 = RDAF 2004 II S. 288; zum Ganzen, Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 5 ff. zu Art. 210 DBG).

Gemäss Art. 84 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG, SR 831.40) sind Ansprüche aus Vorsorgeeinrichtungen und Vorsorgeformen vor ihrer Fälligkeit von der Besteuerung des Bundes, der Kantone und der Gemeinden befreit. Die Vorschrift ist vor allem für die Vermögenssteuer von Bedeutung. Damit wird sichergestellt, dass solche Ansprüche entsprechend ihrem Zweck für die Vorsorge erhalten bleiben. Im Bereich der Einkommenssteuern statuiert Art. 84 BVG keine von den allgemeinen steuerrechtlichen Prinzipien abweichende Regel. Vor der Fälligkeit ist ein Rechtsanspruch auf Leistungen aus beruflicher Vorsorge nur ein virtueller oder anwartschaftlicher (BGE 117 V 303 E. 2c S. 308). Daher muss mit der Besteuerung des Vorsorgeanspruchs bis zu dessen Fälligkeit zugewartet werden.

4.2 Der Anspruch auf Altersleistungen entsteht gemäss Art. 13 Abs. 1 BVG für Frauen mit dem zurückgelegten 64. Altersjahr und für Männer mit dem zurückgelegtem 65. Altersjahr. Diese Altersschwellen entsprechen denjenigen der AHV-Gesetzgebung. Der Anspruch auf die AHV-Altersrente entsteht am ersten Tag des Monats, welcher der Vollendung des massgebenden Altersjahres folgt (Art. 21 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung, AHVG, SR 831.10). Arbeitsverhältnisse werden daher beim Erreichen des Schlussalters regelmässig noch bis Ende Monat weitergeführt (vgl. Jürg Brühwiler, Die betriebliche Personalvorsorge in der Schweiz, Bern 1989 S. 501).

Gemäss Art. 13 Abs. 2 BVG können die reglementarischen Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung - abweichend vom Absatz 1 - vorsehen, dass der Anspruch auf Altersleistung mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit entsteht. Die Vorschrift bezieht sich vor allem auf die Fälle vorzeitiger Pensionierung, erfasst aber auch die aufgeschobene Pensionierung. Für Arbeitnehmer, die sich nach Reglement vorzeitig pensionieren lassen, entsteht somit der Anspruch auf Altersleistungen nicht mit dem Erreichen des AHV-Alters, sondern mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit. Dieser Zeitpunkt fällt nicht mit dem letzten Arbeitstag zusammen, sondern mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (BGE 120 V 15 E. 2a S. 20; 115 V 27 E. 5). Ferientage, die der Arbeitnehmer vor der Beendigung der Erwerbstätigkeit bezieht, ändern an diesem Zeitpunkt nichts. Mit der rechtlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses tritt der Vorsorgefall ein und entsteht der Anspruch auf die Altersleistungen (Art. 13 Abs. 2 BVG). Bezieht der Arbeitnehmer die Vorsorgeleistung in der Form der Kapitalabfindung, wird die Leistung fällig und kann besteuert werden (Art. 84 BVG, s. auch Brühwiler, a.a.O., S. 504; Carl Helbling, Personalvorsorge und BVG, 8. Aufl. 2006, S. 345; Maute/Steiner/

Rufener, Steuern und Versicherungen, 2. Aufl. 1999, S. 159; Hans-Ulrich Stauffer, Berufliche Vorsorge, Zürich 2005, S. 231; Felix Richner, Zeitpunkt des Zufließens von Leistungen der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbstvorsorge, ASA 62 S. 526).

4.3 Im vorliegenden Fall ist die Frage zu entscheiden, ob der Vorsorgeanspruch bereits am letzten Tag des Arbeitsverhältnisses fällig wird oder ob dessen Fälligkeit erst am der Beendigung des Arbeitsverhältnisses folgenden Tag eintritt.

Nach Art. 84 BVG können Ansprüche aus Vorsorgeeinrichtungen wie gesagt vor ihrer Fälligkeit nicht besteuert werden. Im Urteil 2P.389/1998 vom 3. März 2000 (StR 55/2000 S. 505 = StE 2001 A

24.35 Nr. 2) hat das Bundesgericht zur Frage der Fälligkeit von Kapitalleistung aus beruflicher Vorsorge Stellung genommen. Zu entscheiden war die Frage, ob eine Altersleistung (Kapitalleistung) dem alten oder dem neuen Wohnsitzkanton zu Besteuerung zusteht. Das Bundesgericht erwog, dass die Fälligkeit der Kapitalleistung jedenfalls nicht bereits am letzten Tag des Arbeitsverhältnisses eintrete. Das folge daraus, dass Altersleistungen erst geschuldet seien, wenn das Arbeitsverhältnis vollständig beendet sei, ohne dass ein anderes versichertes Ereignis (Tod oder Invalidität, Art. 18 ff. bzw. 23 ff. BVG) eingetreten sei. Bis zur vollständigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses würde der Versicherungsschutz noch andauern. Die Altersleistung könne daher frühestens am ersten Tag fällig werden, an dem kein Versicherungsschutz mehr bestehe (Urteil 2P.389/1998, a.a.O., E. 3b/aa). Das Bundesgericht äusserte sich in diesem Urteil auch zu Art. 13 Abs. 2 BVG. Es erwog, die Möglichkeit, wonach die reglementarischen Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung vorsehen können, dass der Anspruch auf Altersleistungen "mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit entstehe", bedeute nicht, dass die Fälligkeit am letzten Arbeitstag eintrete. Der Absatz 2 von Art. 13 BVG sei auf Antrag des Ständerates in das Gesetz nur deshalb aufgenommen worden, um den Vorbezug von Altersleistungen zu gestatten. Auf diese Weise habe der Versicherte die Möglichkeit, vor dem Erreichen des ordentlichen Rentenalters (Art. 13 Abs. 1 BVG) in den Ruhestand zu treten und Altersleistungen zu beziehen (Urteil 2P.389/1998, a.a.O., E. 3b/bb). Die Vorschrift ändere aber nichts daran, dass der Versicherungsschutz bis zum letzten Tag des Arbeitsverhältnisses dauere. Das Bundesgericht hat damit gegen einen Teil der Doktrin Stellung genommen, gemäss welcher die Fälligkeit der Altersleistung und damit die Möglichkeit des Staates, diese steuerlich zu erfassen, bereits am letzten Tag des Arbeitsverhältnisses und nicht erst am Tag darauf eintritt (so namentlich Richner, a.a.O., S. 526; Maute/Steiner/Rufener, a.a.O., S. 158 Fn. 214).

Hingegen konnte das Bundesgericht in jenem Urteil die Frage offen lassen, ob die Alterskapitalauszahlung mit der Fälligkeit des Anspruches oder erst mit der Auszahlung des Alterskapitals steuerbar wurde, weil Fälligkeitstermin und Erfüllungszeitpunkt auf das gleiche Datum fielen (Urteil 2P.389/1998, a.a.O., E. 4a).

##### 5.

Der Beschwerdeführer, geboren am 15. Dezember 1943, liess sich auf Ende 2003 im Alter von 60 Jahren vorzeitig pensionieren. Das Arbeitsverhältnis endete am 31. Dezember 2003 um Mitternacht, letzter Arbeitstag war der 30. Dezember 2003. Am 31. Dezember 2003 (Silvester) blieben die Büros geschlossen. Sein Altersguthaben von Fr. \_\_\_\_\_ wurde ihm mit Valuta per 31. Dezember 2003 auf seine Konti bei der UBS und der Credit Suisse ausbezahlt. Am 1. Januar 2004 ist oder wäre der Vorsorgeanspruch fällig geworden.

In diesem Fall liesse sich nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen die Auffassung vertreten, dass die Leistung sowohl im Zeitpunkt der Gutschrift wie auch im Zeitpunkt, da sie richtigerweise fällig geworden wäre, besteuert werden kann. Dennoch ist die Kapitalzahlung periodengerecht zu besteuern. Die vorzeitige Auszahlung des Vorsorgeanspruchs, aus welchem Grund auch immer sie erfolgt, kann nicht dazu führen, dass eine gesetzwidrig zu früh (Art. 13 Abs. 2 BVG) ausbezahlte Alterskapitalleistung in der falschen Periode erfasst wird. Der Zuflusszeitpunkt von Alterskapitalleistungen ist sowohl für die Frage der Steuerhoheit (interkantonal und international) als auch für die Art der Steuererhebung (ordentliche Besteuerung - Quellenbesteuerung) von zentraler Bedeutung (vgl. Art. 35 Abs. 1 lit. f StHG; Zigerlig/Rainer, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl., N 25 zu Art. 35 StHG). Auch wenn im Bereich der beruflichen Altersvorsorge ein erhebliches Planungspotential besteht, kann der Zeitpunkt der Auszahlung nicht frei vorverschoben werden. Das verbietet bereits der Vorsorgegedanke. Art. 13 Abs. 2 BVG ist zwingendes Recht, weshalb es nicht den am Vorsorgeverhältnis Beteiligten überlassen werden kann, die

Auszahlung einer Kapitalabfindung auf einen beliebigen Zeitpunkt vorzuverlegen.

Aus diesen Gründen ist vorliegend als Zuflusszeitpunkt nicht die tatsächliche Auszahlung anzusehen, sondern der ursprüngliche Fälligkeitstermin. Dass es hier nur um eine Differenz von einem Tag geht, ändert an der Rechtsregel nichts, weil diese abstrakt, losgelöst vom Einzelfall gilt. Das gebietet sich auch aus Gründen der Gleichbehandlung aller Versicherten, welche per 31. Dezember 2003 ihr Arbeitsverhältnis beendet haben. Mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit steht das nicht im Widerspruch, weil die Beschwerdeführer periodengerecht und damit richtig besteuert werden.

Wenn daher die Vorinstanz die Besteuerung der fraglichen Altersleistung in der Steuerperiode 2004 bestätigte, verletzte sie weder Bestimmungen des DBG noch Grundsätze der Steuerharmonisierung.

6.

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind den Beschwerdeführern aufzuerlegen; sie haften hierfür solidarisch (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Ein Anspruch auf Parteientschädigung besteht nicht (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird hinsichtlich der direkten Bundessteuer abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern abgewiesen.

3.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'500.-- wird den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt.

4.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

5.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Kantonalen Steuergericht Solothurn sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 14. Dezember 2007

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Merkli Wyssmann