



Fall-Nr.:	B 2013/7
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	17.01.2014
Entscheiddatum:	17.01.2014

Urteil Verwaltungsgericht, 17.01.2014

Steuerrecht. Art. 22 Abs. 1, 38, 147 und 151 DBG (SR 642.11). Art. 12 Abs. 4 des Gesetzes über die betriebliche Personalvorsorge ([LR 831.40]. Art. 1 lit. c des Zweiten Zusatzabkommens zum Abkommen vom 8. März 1989 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über soziale Sicherheit (SR 0.831.109.514.1). Prüfung der Frage, ob eine Kapitalleistung aus einer liechtensteinischen Vorsorgestiftung zusammen mit den übrigen Einkünften oder im Rahmen einer separaten Veranlagung zum Vorsorgesatz zu besteuern ist. Die Kapitalleistung wurde vom Beschwerdeführer in seine schweizerische Einmann-GmbH eingebracht. Da die Kapitalauszahlung im Auszahlungszeitpunkt nach den einschlägigen liechtensteinischen Rechtsnormen zulässig war, so stellte sich die (hypothetische) Frage, ob auch nach schweizerischem Berufsvorsorgerecht ein Barauszahlungsgrund vorgelegen hätte, nicht mehr. Der Umstand, dass für die Besteuerung schweizerisches Steuerrecht zur Anwendung kommt, hat für sich allein nicht zur Folge, dass auf den Kapitalauszahlungsvorgang auch schweizerisches Vorsorgerecht zur Anwendung gebracht und dessen Rechtmässigkeit "nachträglich" nochmals geprüft werden könnte. Mit Bezug auf die in Rechtskraft erwachsene Veranlagung einer separaten Jahressteuer fehlt es an einem Anlass für eine Nachsteuererhebung oder eine Revision. Art. 144 Abs. 1 und 145 DBG. Art. 95 Abs. 3 VRP (sGS 951.1). Kein Verzicht auf die Erhebung einer Entscheidgebühr gegenüber der beschwerdebeteiligten Eidgenossenschaft (Verwaltungsgericht, B 2013/7). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 4. Juni 2015 teilweise gutgeheissen (Verfahren 2C_200/2014).

Urteil vom 17. Januar 2014

Anwesend: Präsident lic. iur. B. Eugster; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Ersatzrichterin lic. iur. D. Gmünder Perrig; Gerichtsschreiber Dr. W. Schmid



St.Galler Gerichte

In Sachen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

X.Y. und Z.Y.,

Beschwerdegegner,

vertreten durch Rechtsanwalt lic.iur. Adrian Rufener, Marktgasse 3, 9004 St. Gallen,

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2009

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ X.Y. und Z.Y. sind verheiratet und wohnen in Buchs. Aufgrund seines Arbeitsverhältnisses bei der Q. AG, Balzers (FL), war X.Y. bei der Stiftung "Sozialfonds,



Pensionskasse in Liechtenstein" (nachstehend: Stiftung Sozialfonds) vorsorgeversichert. Nachdem das Arbeitsverhältnis bei der Q. AG von der Arbeitgeberin auf Ende Juli 2009 aufgelöst worden war, war X.Y. in der von ihm am 2. März 2009 gegründeten A. GmbH mit Sitz in Buchs (act. G 6/2 Beilage 4) tätig. Am 1. August 2009 liess er sich die bei der Stiftung Sozialfonds geäußnete Freizügigkeitsleistung von Fr. 201'606.45 auszahlen (act. G 6/2 Beilage 6) und brachte diesen Betrag in die A. GmbH ein. In der Steuererklärung für das Jahr 2009 deklarierte das Ehepaar Y. ein steuerbares Einkommen von Fr. 97'312.-- und wies unter der Rubrik "Kapitalleistungen aus Vorsorge" auf die Freizügigkeitsleistung von Fr. 201'606.-- hin (act. G 6/6 Beilage III/1). Am 9. Dezember 2010 erliess das kantonale Steueramt gegenüber X.Y. und Z.Y. eine separate Veranlagung für Kapitalleistungen und legte die Jahressteuer auf Fr. 2'914.20 (direkte Bundessteuer) fest (act. G 6/6 Beilage V/2). Diese Veranlagungsverfügung erwuchs in Rechtskraft.

Mit Verfügung vom 30. August 2011 wurde das Ehepaar Y. für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 286'000.-- veranlagt mit der Begründung, dass es sich beim Betrag von Fr. 201'606.-- um eine Kapitalleistung ohne Vorsorgecharakter gehandelt und ein Barauszahlungsgrund gemäss schweizerischem Berufsvorsorgerecht dazumal nicht vorgelegen habe. Die Kapitalleistung sei mit dem übrigen Einkommen zum ordentlichen Satz zu versteuern. Nach Rechtskraft dieser Veranlagung würden die am 8. Dezember 2010 erlassenen Veranlagungsverfügungen (separate Jahressteuer) von Amtes wegen revisionsweise aufgehoben (act. G 6/6 Beilage II/6, II/7). Die gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 18. Juni 2012 ab (act. G 6/2 Beilage 1).

B./ Die gegen diesen Einspracheentscheid erhobene Beschwerde (act. G 6/1) hiess die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 11. Dezember 2012 gut. Der Einspracheentscheid wurde aufgehoben und festgehalten, dass der Beschwerdeführer für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 84'400.-- veranlagt werde (act. G 2).

C./ Gegen diesen Entscheid erhob das Steueramt mit Eingabe vom 11. Januar 2013 Beschwerde mit dem Antrag, der Entscheid sei aufzuheben und der Einsprache-Entscheid vom 11. Dezember 2012 zu bestätigen (act. G 1).



In der Vernehmlassung vom 22. Januar 2013 beantragte die Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids (act. G 5). Der Rechtsvertreter der Beschwerdegegner beantragte in seiner Vernehmlassung vom 8. Februar 2013 ebenfalls Abweisung der Beschwerde, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Beschwerdeführers (act. G 11). Die Beschwerdebeteiligte stellte in der Vernehmlassung vom 27. Februar 2013 den Antrag auf Gutheissung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Darlegungen in der Beschwerde (act. G 13). Von der ihm mit Schreiben vom 4. März 2013 eingeräumten Gelegenheit zu einer weiteren Stellungnahme machte der Beschwerdeführer am 19. März 2013 Gebrauch (act. G 15).

Auf die Ausführungen der Parteien in den erwähnten Eingaben wird in der nachstehenden Urteilsbegründung eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. (...).
2. Streitig ist, ob die am 1. August 2009 dem Beschwerdegegner in Kapitalform ausbezahlten Mittel aus der liechtensteinischen Stiftung Sozialfonds zusammen mit den übrigen Einkünften oder im Rahmen einer separaten Veranlagung zum Vorsorgesatz zu besteuern sind. Zu prüfen ist mithin, ob ein Anlass vorliegt, die in Rechtskraft erwachsene Veranlagung einer separaten Jahressteuer vom 9. Dezember 2010 zu revidieren und das im August 2009 ausbezahlte Vorsorgekapital im Rahmen der ordentlichen Veranlagung für 2009 als Einkommen zu berücksichtigen. Eine Revision ist nach dem Wortlaut von Art. 147 DBG nur zugunsten der steuerpflichtigen Person möglich. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung lässt jedoch eine Revision ausnahmsweise auch zulasten der steuerpflichtigen Person zu, wenn ein offensichtliches Versehen der Steuerbehörde bei der ursprünglichen Veranlagung vorliegt, so dass die Berufung auf die Rechtsbeständigkeit der Verfügung als rechtsmissbräuchlich erschiene (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., N. 1 zu Art. 147 DBG mit Hinweisen). Zu klären ist somit nachstehend,



inwiefern ein offensichtliches Versehen der Steuerbehörde im erwähnten Sinn als dargetan gelten kann.

2.1. Nach dem Recht der direkten Bundessteuer sind unter anderem steuerbar "alle Einkünfte (...) aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen" (Art. 22 Abs. 1 DBG). Werden solche Leistungen als Kapitalleistungen ausbezahlt, sind sie gemäss Art. 38 DBG mit der Jahressteuer getrennt vom übrigen Einkommen zu erfassen (Abs. 1). Es handelt sich um eine privilegierte Besteuerung, da die Steuer lediglich zu einem Fünftel des Tarifs nach Art. 36 DBG berechnet wird (Abs. 2) und ausserdem die Progressionswirkung des übrigen Einkommens nicht zum Tragen kommt. Unter Art. 38 DBG fallen nach einhelliger Doktrin alle Kapitalleistungen aus Vorsorge, namentlich aus der 2. Säule und der Säule 3a. Die Sonderbesteuerung kommt auch dann zur Anwendung, wenn die Kapitalleistung aus der 2. Säule im Rahmen der Wohneigentumsförderung zum Erwerb von Wohneigentum verwendet wird (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 6 zu Art. 38 DBG) oder als Freizügigkeitsleistung im Hinblick auf die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausbezahlt wird. Nach einem Teil der Lehre kommt es dabei nicht darauf an, ob die Kapitalleistung rechtmässig bezogen und bestimmungsgemäss verwendet wird. Da nach dem Wortlaut von Art. 38 in Verbindung mit Art. 22 Abs. 1 DBG die privilegierte Besteuerung - im Gegensatz zu einzelnen kantonalen Vorschriften - nicht auf die "gesetzlichen oder reglementarischen" Leistungen beschränkt sei, komme sie auch bei reglements- oder gesetzeswidrig ausbezahlten Kapitalleistungen zur Anwendung (so namentlich Maute/Steiner/Rufener/Lang, Steuern und Versicherungen, 3. A. 2011, 199; vgl. auch Locher, a.a.O.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 12 zu Art. 38 DBG mit weiteren Hinweisen). Das gilt nach einem Teil der Lehre namentlich auch für eine Austrittsleistung im Sinne von Art. 5 FZG, die vom Versicherten für die Gründung einer Aktiengesellschaft, von der er sich anstellen lässt, verwendet wird. Auch eine solche Leistung wäre nach Art. 38 DBG privilegiert zu besteuern. Eine "Strafaktion" bei unrechtmässigem Bezug, etwa durch Besteuerung der Leistung zusammen mit dem übrigen Einkommen und zum ordentlichen Einkommenssteuertarif, wäre unzulässig (Agner/Digeroni-mo/Neuhaus/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband 2000, N. 1a



[2. Absatz] zu Art. 38). Auch nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts können Leistungen einer Vorsorgeeinrichtung, die unter Verletzung von reglementarischen oder vorsorgerechtlichen Bestimmungen bezogen worden sind, grundsätzlich ihren Vorsorgecharakter bewahren. Reglements- oder gesetzeswidrige Vorsorgeleistungen, die rechtsmissbräuchlich in der Absicht, Steuern zu sparen, in Anspruch genommen werden, dürften indes steuerlich nicht als Vorsorgeleistungen privilegiert besteuert werden. Es könne nicht Aufgabe des Steuerrechts sein, ein den Zweck der Vorsorge gefährdendes Verhalten zu unterstützen und rechtswidrig bezogene Leistungen aus Vorsorgeeinrichtungen steuerlich zu begünstigen. Kapitalleistungen könnten danach nicht als Leistungen aus Vorsorge qualifiziert werden, wenn sie genau die dafür aufgestellten Vorschriften missachten (BGer 2C_156/2010 vom 7. Juni 2010, E. 4.2). Die Verweisung in Art. 38 auf Art. 22 DBG ("Einkünfte aus ... Einrichtungen der beruflichen Vorsorge") könne nicht so verstanden werden, dass auch eine von vornherein rechtswidrig bezogene Kapitalleistung aus einer Vorsorgeeinrichtung steuerlich privilegiert behandelt werden müsste. Nicht der Vorsorge dienen würden Barauszahlungen (Kapitalleistungen), wenn ein Barauszahlungsgrund von Anfang an nicht gegeben sei oder wenn die Barauszahlung gar nicht zweckentsprechend verwendet werde. In diesem Fall greife daher die ordentliche Besteuerung und sei die Kapital- oder Barauszahlung zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich zu versteuern. Das gelte namentlich für den Barauszahlungsgrund der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit (BGer 2C_156/2010 E. 4.3).

2.2. Gestützt auf Art. 22 Abs. 1 DBG werden auch Kapitalzahlungen aus ausländischen Vorsorgeeinrichtungen besteuert (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 39 zu Art. 22 DBG). Die Steuerpflicht wird dabei durch das nationale (schweizerische) Steuerrecht begründet (vgl. BGE 2C_851/2010 vom 1. Juli 2011, E. 3 mit Hinweisen). Art. 6 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen vom 22. Juni 1995 (SR 0.672.951.43) bestimmt in diesem Sinn, dass Kapitalleistungen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge im Wohnsitzstaat zu besteuern sind. Der Beschwerdeführer erfasste die vorliegend in Frage stehende Kapitalleistung der liechtensteinischen Stiftung Sozialfonds nachträglich als ordentliches Einkommen mit der Begründung, dass der Barauszahlungsgrund gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (FZG; SR



831.42) – Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit; keine weitere Unterstellung unter die obligatorische berufliche Vorsorge – nicht bestanden habe (act. G 6/6 Beilage II/1). Die Vorinstanz legte im angefochtenen Entscheid demgegenüber dar, dass die Kapitaleistung im Einklang mit dem liechtensteinischen Vorsorgerecht ausgerichtet worden sei und dieses mit Sinn und Zweck des schweizerischen Vorsorgerechts nicht im Widerspruch stehe. Daher rechtfertige sich die Annahme einer zweckwidrigen Ausrichtung einer Kapitaleistung nicht. Selbst wenn im Übrigen kein Barauszahlungsgrund gemäss Gesetz, Statut oder Reglement vorliegen würde, wäre die Leistung stets privilegiert mit einer Jahressteuer zu erfassen, es sei denn der Vorsorgenehmer würde verpflichtet, die reglementswidrig ausgerichtete Leistung zurückzuzahlen (act. G 2 S. 6). Der Beschwerdeführer wendet hiergegen im vorliegenden Verfahren unter anderem ein, er sei berechtigt, die Vorfrage der Rechtmässigkeit der Barauszahlung der Freizügigkeitsleistung selbst zu beurteilen. Die Frage, wie ein Leistungszufluss aus dem Ausland steuerlich zu qualifizieren sei, bestimme sich dabei ausschliesslich nach innerstaatlichem Recht, unter Vorbehalt des abweichenden Staatsvertragsrechts. Die Annahme der Vorinstanz, dass bei einem Leistungsfluss vom Ausland in die Schweiz das ausländische Vorsorgerecht sachgemäss Anwendung finden solle, widerspreche dem Grundsatz der Territorialität der Schweizer Rechtsordnung. Als Selbständigerwerbender im Sinn des Freizügigkeitsgesetzes könne nur gelten, wer nach Aufnahme der selbständigen Tätigkeit nicht mehr als Arbeitnehmer im Sinn des Berufsvorsorgerechts bzw. des AHV-Rechts gelte. Dies sei bei der Gründung einer Einmann-GmbH mit Anstellung bei derselben gerade nicht erfüllt. Zu beachten gelte es sodann die Regelung gemäss Art. 1 lit. c des Zweiten Zusatzabkommens zum Abkommen vom 8. März 1989 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über soziale Sicherheit (SR 0.831.109.514.1; nachstehend als Zusatzabkommen bezeichnet). Gemäss dieser Bestimmung hätte keine Barauszahlung erfolgen dürfen, sondern das Vorsorgekapital hätte an die zuständige schweizerische Vorsorgeeinrichtung überwiesen werden müssen. Da für die vorliegend erfolgte Kapitaleistung kein Barauszahlungsgrund bestanden habe, fehle ihr der Vorsorgecharakter und die Leistung sei im Steuerjahr 2009 zusammen mit dem übrigen Einkommen zum ordentlichen Satz zu besteuern (act. G 1 S. 3-5). Die Beschwerdebeteiligte schloss sich in der Eingabe vom 27. Februar 2013 dem Standpunkt des Beschwerdeführers an bzw.



verwies auf dessen Darlegungen (act. G 13). Die Beschwerdegegner lassen demgegenüber unter anderem festhalten, es habe nach liechtensteinischem Recht ein Barauszahlungsgrund vorgelegen, weil der Beschwerdegegner nach liechtensteinischem Recht nicht mehr dem Versicherungsobligatorium unterstehe. Art. 22 DBG unterscheide nicht zwischen Leistungen, welche zu Recht bzw. zu Unrecht ausbezahlt worden seien. Massgebend für die privilegierte Besteuerung sei einzig die Quelle (vgl. Art. 22 Abs. 1 und Art. 38 Abs. 1 DBG). Selbst wenn davon ausgegangen würde, die von der Vorinstanz angeführte Begründung sei rechtlich nicht haltbar, sei die Beschwerde abzuweisen, da eine rechtskräftige begünstigende Verfügung nicht zum Nachteil der Beschwerdegegner abgeändert werden dürfe. Der Beschwerdegegner habe nie behauptet, er habe in der Schweiz eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen. Der Beschwerdeführer habe von sich aus, ohne Rückfrage beim Beschwerdegegner, auf die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit geschlossen. Ebenso habe der Beschwerdeführer aus eigenem Antrieb die Kapitaleistung mit einer separaten Jahressteuer veranlagt. Der Beschwerdegegner habe sich nicht veranlasst gesehen, dies in Zweifel zu ziehen (act. G 11).

2.3. Der Beschwerdegegner nahm ab August 2009 in seiner GmbH eine unselbständigerwerbende Tätigkeit im Sinn des schweizerischen Berufsvorsorgerechts auf bzw. war ab jenem Zeitpunkt Arbeitnehmer im Sinn von Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 841.40) bzw. des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; vgl. H.U. Stauffer, Berufliche Vorsorge, 2. A. 2012, 190). Dem in E. 2.1. erwähnten Bundesgerichtsentscheid 2C_156/2010 lag als Sachverhalt zugrunde, dass der dortige Beschwerdeführer die Kapitaleistung einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung (2. Säule) zur Gründung einer Aktiengesellschaft verwendete und auf diese Weise das Kapital der obligatorischen (schweizerischen) beruflichen Vorsorge, welcher er weiterhin unterstellt war, entzog (BGer 2C_156/2010 E. 5.1). Eine Barauszahlung hätte hier gar nicht erfolgen dürfen, weil der Barauszahlungsgrund gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG) - Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit - nicht erfüllt war. Auch im vorliegenden Fall nahm der Beschwerdeführer formell gesehen keine selbständige Erwerbstätigkeit auf, als er die Kapitaleistung aus der liechtensteinischen beruflichen Vorsorge in seine schweizerische GmbH



einbrachte. Eine Rückführung der Gelder in die obligatorische berufliche Vorsorge war offenbar nicht mehr möglich bzw. stand für ihn nicht zur Diskussion (vgl. act. G 6/6 Beilage IV/8 S. 1 Mitte). Im Unterschied zum Sachverhalt gemäss dem erwähnten Bundesgerichtsentscheid 2C_156/2010 erfolgte jedoch die Barauszahlung durch die liechtensteinische Stiftung, wie nachstehend zu zeigen sein wird, im Einklang mit den anwendbaren liechtensteinischen Normen. Art. 12 Abs. 4 des Gesetzes über die betriebliche Personalvorsorge (BPVG; liechtensteinisches Landesgesetzblatt Jahrgang 1988 Nr. 12 [LR 831.40]) sieht vor, dass die Freizügigkeitsleistung bar ausbezahlt wird, wenn der Arbeitnehmer eine selbständige Tätigkeit aufnimmt. Das BPVG – und dies erscheint als gesetzssystematischer Gesichtspunkt von erheblicher Bedeutung – statuiert für Arbeitnehmer von juristischen Personen, die daran massgebend beteiligt sind und Arbeitgeberfunktionen ausüben, keine Beitrittspflicht zur obligatorischen Versicherung (Art. 3 Abs. 3 lit. c BPVG). Das liechtensteinische Recht behandelt die erwähnten Personen somit gleich wie diejenigen, welche im Hauptberuf eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben (vgl. Art. 3 Abs. 3 lit. b BPVG). Im Sinn dieser gesetzlichen Grundlagen vermerkte auch die Wegleitung der Finanzmarktaufsicht Liechtenstein "Barauszahlung der Freizügigkeitsleistung in der betrieblichen Personalvorsorge" vom 2. August 2008, dass eine selbständige Erwerbstätigkeit auch in einer leitenden Funktion in einer AG, an deren Kapital die betreffende Person beteiligt sei und wo sie Arbeitgeberfunktionen ausübe, bestehen könne (act. G 6/2 Beilage 5 S. 2 unten). Der Begriff der selbständigerwerbenden, von der obligatorischen Versicherung ausgenommenen Personen, wird also schon im BPVG selbst (und damit nicht erst von der Verwaltungspraxis bzw. der erwähnten Wegleitung) weit definiert in dem Sinn, als auch Arbeitnehmer von juristischen Personen mit massgeblicher Beteiligung und Arbeitgeberfunktion darunter fallen. Da letztere nicht dem Versicherungsobligatorium (Vorsorge) unterstehen (vgl. Art. 3 Abs. 3 lit. c BPVG), können sie das (freiwillige) Vorsorgeverhältnis jederzeit auflösen und die Barauszahlung der Vorsorgemittel verlangen. Dies im Unterschied zum schweizerischen Recht, wo eine Unterscheidung im erwähnten Sinn bzw. Ausnahme von der obligatorischen Versicherung für Unselbständigerwerbende, welche an einer juristischen Person massgeblich beteiligt und dort beschäftigt sind, nicht getroffen wurde (vgl. Art. 2 BVG in Verbindung mit Art. 1j der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, BVV2, SR 831.441.1). Auch die schweizerische Rechtsprechung



hat sich entsprechenden Differenzierungen verschlossen und jeweils auf die AHV-rechtliche Betrachtungsweise verwiesen (Stauffer, a.a.O., 190 N. 534, 535).

2.4. Auf die vorliegend zur Diskussion stehende Barauszahlung, d.h. auf den durch die liechtensteinische Stiftung Sozialfonds vorgenommenen Auszahlungsvorgang vom 1. August 2009 (act. G 6/2 Beilage 6) als solchen, kam das schweizerische Berufsvorsorgerecht und damit Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG nicht zur Anwendung. Die für die Auszahlung zuständigen (liechtensteinisches Recht anwendenden) Stiftungsorgane konnten diese (schweizerische) Norm dementsprechend auch nicht verletzen. In diesem Sinn wird auch in Art. 1 lit. c des Zusatzabkommens festgehalten, dass Überweisungen von Austrittsleistungen von einer liechtensteinischen zu einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung nach Massgabe des liechtensteinischen Rechts zu erfolgen haben, als wäre die Leistungsempfängerin eine liechtensteinische Vorsorgeeinrichtung. Die Verwendung der überwiesenen Leistung hat demgegenüber so zu erfolgen, als wäre die Leistung eine solche des schweizerischen FZG. Diese Regelung soll gewährleisten, dass jedes Land sein eigenes Berufsvorsorgerecht anwenden kann, womit sich Anpassungen des nationalen Rechts erübrigen (vgl. Botschaft betreffend das zweite Zusatzabkommen zum Abkommen zwischen der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein über Soziale Sicherheit vom 17. Oktober 2001, BBl 2001, S. 6261). – Das schweizerische FZG, auf welches Art. 1 lit. c des Zusatzabkommens verweist, regelt die Ansprüche von versicherten Personen im Freizügigkeitsfall (Art. 1 Abs. 1 FZG). Vorliegend war jedoch der Freizügigkeitsfall bereits mit der durch die liechtensteinischen Stiftungsorgane gestützt auf liechtensteinisches Vorsorgerecht vollzogenen Kapitalbarauszahlung abgeschlossen. Im Nachgang zur Auszahlung durch die liechtensteinische Vorsorgestiftung stand somit die Anwendung schweizerischen Berufsvorsorgerechts bzw. des FZG im Sinn der vorerwähnten Bestimmung des Zusatzabkommens insofern nicht zur Diskussion, als die Verwendung des dem Beschwerdegegner bar ausbezahlten Kapitals in seiner GmbH nicht Regelungsgegenstand des FZG bildet. Eine Überweisung des Kapitals an eine schweizerische Vorsorgeeinrichtung, wie sie die Anwendbarkeit des erwähnten Zusatzabkommens voraussetzt (vgl. Botschaft, a.a.O., BBl 2001, S. 6261 Mitte), hatte nicht stattgefunden.



Wenn - wie vorliegend - eine Kapitalauszahlung im Auszahlungszeitpunkt nach den einschlägigen liechtensteinischen Rechtsnormen zulässig war (vgl. vorstehende E. 2.3), so kann sich die (rein hypothetische) Frage, ob auch nach schweizerischem Berufsvorsorgerecht ein Barauszahlungsgrund vorgelegen hätte, nicht mehr stellen. Bei Art. 12 Abs. 4 BVPV und Art. 5 Abs. 1 lit. b BVG handelt es sich um "Parallelnormen" in dem Sinn, als sie (für zwei Länder) den gleichen Lebenssachverhalt regeln. Ziel des erwähnten Zusatzabkommens kann es in diesem Kontext offensichtlich nicht sein, die schweizerische Norm, welche inhaltlich von der liechtensteinischen Regelung abweicht, auf denselben Sachverhalt, wie er bereits gestützt auf liechtensteinisches Recht beurteilt worden war, "nochmals" zur Anwendung zu bringen und so Widersprüche bzw. Unvereinbarkeiten zu verursachen. Dieses Problem hat zwischenzeitlich auch die liechtensteinische FMA erkannt, indem in Ziff. 2.3 der Wegleitung "Barauszahlung der Freizügigkeitsleistung in der betrieblichen Personalvorsorge" vom März 2012 festgehalten wird, dass bei Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit in der Schweiz eine Bestätigung der Sozialversicherungsanstalt über die Erfassung als Selbständigerwerbender im Haupterwerb benötigt werde. Die gesetzlichen Grundlagen (Art. 12 Abs. 4 und Art. 3 Abs. 3 lit. c BPVG) und damit auch der erweiterte Begriff des Selbständigerwerbenden im liechtensteinischen Vorsorgerecht blieben allerdings unverändert. Der Umstand, dass für die Besteuerung schweizerisches Steuerrecht zur Anwendung kommt, hat sodann für sich allein nicht zur Folge, dass auf den Kapitalauszahlungsvorgang auch schweizerisches Vorsorgerecht zur Anwendung gebracht und dessen Rechtmässigkeit "nachträglich" nochmals geprüft werden könnte. Konkrete Gründe, aufgrund welcher dem liechtensteinischen Vorsorgerecht mit Bezug auf die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit die Anerkennung zu verweigern wäre, sind weder ersichtlich noch werden solche vom Beschwerdeführer geltend gemacht.

2.5. In Frage stehen kann bei diesem Sachverhalt einzig noch, ob das Vorsorgekapital im Nachgang zur rechtskonformen Auszahlung durch die liechtensteinische Vorsorgeeinrichtung vom August 2009 weiterhin einen Vorsorgezweck erfüllte. Nach der Rechtsprechung scheidet eine steuerliche Privilegierung (in Form einer separaten Jahressteuer auf einer Kapitalauszahlung) aus, wenn eine Barauszahlung nicht einem vorsorgerechtlich zulässigen Zweck zugeführt wird. Dies erweise sich als sachgerecht, denn die rechtswidrige Verwendung einer Vorsorgeleistung solle steuerlich nicht noch



prämiert werden (VerwGE B 2010/57 vom 18. Oktober 2011, E. 2.3, abrufbar unter www.gerichte.sg.ch). Nach Lage der Akten des vorliegenden Falles kann ohne Weiteres als erstellt gelten, dass der Beschwerdegegner das Vorsorgekapital nicht "rechtsmissbräuchlich in der Absicht, Steuern zu sparen, in Anspruch" nahm (vgl. BGer 2C_156/2010 a.a.O., E. 4.2). Die Vorinstanz legte unter anderem dar, der Beschwerdegegner habe den Schritt in die Selbständigkeit gewagt, nachdem ihm sein liechtensteinischer Arbeitgeber gekündigt hatte. Seine Einschätzung, aufgrund seines Alters keine neue Stelle zu finden, sei durchaus nachvollziehbar. Die wirtschaftlichen Interessen des Beschwerdegegners und seiner Einpersonen-GmbH seien identisch. Er übernehme folglich ein unternehmerisches Risiko, von dem seine künftige wirtschaftliche Existenz und der weitere Aufbau seiner Altersvorsorge abhängen (act. G 2 S. 6). Es bestehen keine Anhaltspunkte, welche diese vorinstanzlichen Darlegungen in Zweifel zu ziehen vermöchten. Die Schlussfolgerung, dass das vom Beschwerdegegner in seine GmbH eingebrachte Vorsorgekapital weiterhin einem Vorsorgezweck diene (act. 2 S. 6), lässt sich damit nicht beanstanden. Insbesondere kann nicht zu Recht behauptet werden, ein Barauszahlungsgrund sei von Anfang an nicht gegeben gewesen oder die Barauszahlung sei nicht zweckentsprechend verwendet worden (vgl. BGer 2C_156/2010, E. 4.3). Beim gegebenen Sachverhalt fehlt es mit Bezug auf die in Rechtskraft erwachsene Veranlagung einer separaten Jahressteuer an einem Anlass für eine Nachsteuererhebung im Sinn von Art. 151 DBG, zumal es gemäss Beschwerdevernehmlassung im vorinstanzlichen Verfahren vom 25. September 2012 (act. G 6/5 Ziff. II) gar nicht um ein Nachsteuerverfahren geht. Eine Revision im Sinn von Art. 147 DBG (selbst wenn diese entgegen dem Wortlaut auch zuungunsten des Steuerpflichtigen zugelassen wird) scheidet schon deshalb aus, weil ein offensichtliches Versehen der Steuerbehörde bei der ursprünglichen Veranlagung nicht vorliegt (vgl. dazu vorne E. 2).

3. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten vom Staat (Eidgenossenschaft) zu tragen (Art. 144 Abs. 1 und 145 Abs. 2 DBG). Vorliegend ist die Eidgenössische Steuerverwaltung formell zwar "lediglich" Beschwerdebeteiligte (vgl. dazu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 6 zu Art. 144 DBG mit Hinweis auf BGer vom 20. Juni 2002, StE 2002 B 26.27 Nr. 5). Inhaltlich hat sie jedoch insofern die Stellung einer Verfahrenspartei inne, als dem kantonalen Steueramt ausschliesslich die Aufgabe zukam, für sie als Rechtsvertretung zu fungieren und das



St.Galler Gerichte

Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuern zu führen. Auf eine Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids betreffend die kantonalen Steuern in gleicher Sache hatte die kantonale Steuerverwaltung verzichtet. Es ging somit ausschliesslich um finanzielle Interessen der Eidgenossenschaft. Überdies reichte die Eidgenössische Steuerverwaltung eine ausführlich begründete eigene Vernehmlassung ein (act. G 13). Eine Entscheidegebühr von Fr. 2'000.-- ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf deren Erhebung wird nicht verzichtet (Art. 95 Abs. 3 VRP).

Die Beschwerdegegner haben Anspruch auf eine ausseramtliche Entschädigung (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG). Die Höhe der Parteientschädigung wird durch das kantonale Recht bestimmt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 46 zu Art. 144). Der Rechtsvertreter der Beschwerdegegner hat keine Kostennote eingereicht, weshalb die Entschädigung ermessensweise festzusetzen ist (Art. 6 und 19 der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten, sGS 963.75, abgekürzt HonO). Eine Entschädigung von Fr. 2'000.-- zuzüglich Mehrwertsteuer erscheint angemessen (Art. 22 Abs. 1 lit. b HonO).

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:

- 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2./ Die Eidgenossenschaft trägt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'000.--.
- 3./ Die Eidgenossenschaft hat die Beschwerdegegner für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht mit Fr. 2'000.-- zuzüglich Mehrwertsteuer ausseramtlich zu entschädigen.

V. R. W.

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

lic. iur. Beda Eugster

Dr. Walter Schmid