



9C_542/2023

Urteil vom 20. Dezember 2023

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte
A.A. und B.A. _____,
vertreten durch Rechtsanwalt Beat Hunziker,
Beschwerdeführer,

gegen

1. Kantonales Steueramt Aargau, Rechtsdienst, Tellstrasse 67, 5001 Aarau,
2. Gemeinderat U. _____,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2009,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 2. August 2023
(WBE.2023.16).

Sachverhalt:

A.

A.A. und B.A. _____ meldeten sich am 1. April 2009 zusammen mit ihren beiden Kindern bei der Einwohnerkontrolle U. _____ /AG ab und in V. _____ /GR an. Am 7. April 2009 liess sich A.A. _____ sein Vorsorgekapital von Fr. 3'451'562.- von der Freizügigkeitsstiftung "C. _____" zwecks Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausbezahlen. Am 1. Oktober 2009 meldete sich die Familie wieder in U. _____ an.

B.

B.a. Am 7. September 2010 bzw. am 22./28. Februar 2013 wurde die Kapitalzahlung sowohl im Kanton Graubünden als auch im Kanton Aargau gesondert vom übrigen Einkommen zum Vorsorgetarif besteuert. Während die Bündner Veranlagungen unangefochten blieben, erhoben die Pflichtigen gegen die Aargauer Veranlagungen am 27. März 2013 jeweils Einsprache. In der Folge gelangte die Steuerkommission U. _____ zum Schluss, dass die Voraussetzungen für eine Borauszahlung mangels Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit nicht gegeben waren, weshalb sie die Kapitalzahlung am 22. August 2013 abweichend von der ursprünglichen Beurteilung beim übrigen steuerbaren Einkommen aufrechnete und die ordentlichen Kantons- und Gemeindesteuern 2009 entsprechend festsetzte, wobei die Aufhebung der bereits rechtskräftigen Veranlagungen vom Februar 2013 in Aussicht gestellt wurde, falls die ordentliche Veranlagung in Rechtskraft erwachsen sollte. Mit definitiver Veranlagungsverfügung vom 28. Februar 2014 (Versand erfolgte vor diesem Datum) wurde die Borauszahlung vom 7. April 2009 auch bei der direkten Bundessteuer als übriges Einkommen aufgerechnet und das Ehepaar A. _____ mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 3'418'443.- veranlagt.

B.b. In der Folge erhoben die Eheleute A. _____ Einsprache gegen die ordentlichen Veranlagungen des Jahres 2009, wobei das Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer auf Antrag der Eheleute A. _____ bis zur Erledigung des kantonssteuerlichen Verfahrens sistiert wurde. Das Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern führte in einem ersten Rechtsgang zum Urteil 2C_204/2016 vom 9. Dezember 2016. Darin erkannte das Bundesgericht unter anderem, dass mangels Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit kein Barauszahlungsgrund gegeben und die Kapitalzahlung deshalb zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich zu versteuern war, es sei denn, die Eheleute A. _____ wollten die Barauszahlung wieder ihrem ursprünglichen Zweck zuführen, wozu die kantonalen Instanzen ihnen Gelegenheit zu geben hätten. Zugleich wies das Bundesgericht den Kanton Graubünden an, die Steuerveranlagungen betreffend die Kapitalzahlung im Jahr 2009 aufzuheben und die bereits bezogenen Kantons- und Gemeindesteuern zurückzuerstatten (Urteil 2C_204/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.6, in: StE 2017 B 26.13 Nr. 35, StR 72/2017 S. 232).

B.c. Am 29. Dezember 2017, am 20. Juni 2018 und am 19. Juli 2018 leistete A.A. _____ Rückerstattungen von insgesamt Fr. 3'451'560.66 an die Freizügigkeitsstiftung "C. _____". Bereits am 22. Juli 2018 ersuchte er erneut um Barauszahlung der Austrittsleistung wegen Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit, worauf ihm am 3. August 2018 ein Kapital von Fr. 3'412'751.76 ausbezahlt wurde. Aufgrund dieses erneuten Bezugs hielten die kantonalen Instanzen für die Kantons- und Gemeindesteuern an der Aufrechnung für das Steuerjahr 2009 fest. Das Bundesgericht bestätigte dies mit Urteil 2C_664/2021 vom 20. Januar 2022, weil kein Barauszahlungsgrund nach Art. 5 Abs. 1 FZG (SR 831.42) gegeben, das Kapital damit wiederum zu Unrecht bezogen worden statt dem Vorsorgezweck zugeführt und keine erneute Gelegenheit zur Rückerstattung zu geben war (Urteil 2C_664/2021 vom 20. Januar 2022 E. 5.7).

B.d. Parallel zu diesem zweiten Rechtsgang betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern hiess die Steuerkommission U. _____ mit Einspracheentscheid vom 3. Juli 2018 die Einsprache gegen die Veranlagung vom 28. Februar 2013 der direkten Bundessteuer auf der Kapitalzahlung gut und setzte das steuerbare Einkommen diesbezüglich auf Fr. 0.- fest, weil das kantonssteuerliche Verfahren gezeigt habe, dass der Kapitalbezug zu Unrecht erfolgt und die gesonderte Besteuerung als Kapitalbezug aus der 2. Säule falsch sei.

B.e. Mit Einspracheentscheid vom 15. November 2018 hielt die Steuerkommission U. _____ betreffend die ordentliche Veranlagung der direkten Bundessteuer an der Aufrechnung der Kapitalzahlung als übriges Einkommen fest und setzte das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2009 erneut auf Fr. 3'418'443.- fest. Die dagegen erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos (Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 23. November 2022; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 2. August 2023).

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 7. September 2023 beantragen die Eheleute A. _____, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 2. August 2023 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen für das Jahr 2009 sei auf Fr. 0.- festzusetzen. Eventualiter beantragen sie, die Kapitalzahlung sei gemäss Art. 37 DBG (SR 642.11) unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zum Rentensatz zu besteuern und die Steuerkommission U. _____ sei anzuweisen, die Zahlen der Steueranmeldung entsprechend neu zu berechnen.

Die Vorinstanz, das Steueramt des Kantons Aargau und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

Die Beschwerde richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Die Beschwerdeführer sind zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die rechtzeitig (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 135 E. 1.6**). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (**BGE 140 III 115 E. 2**). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 147 I 73 E. 2.2**).

2.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 142 I 135 E. 1.5**). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substantizierungspflicht (**BGE 147 I 73 E. 2.1**; **143 II 283 E. 1.2.2**; **139 I 229 E. 2.2**; **138 I 274 E. 1.6**).

3.

Die Beschwerdeführer beanstanden, dass die kantonalen Behörden zu Unrecht davon abgesehen hätten, den Veranlagungsort im Verfahren nach Art. 108 DBG festzulegen respektive durch die ESTV festlegen zu lassen. Den Beschwerdeführern kann nicht gefolgt werden.

3.1. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die ordentliche Veranlagung der Beschwerdeführer für das Jahr 2009. Es ist unbestritten, dass der Kanton Aargau für diese ordentliche Veranlagung zuständig ist, weil die Beschwerdeführer am Ende des Jahres 2009 ihren Wohnsitz in diesem Kanton hatten (Art. 216 Abs. 1 DBG in der bis am 31. Dezember 2013 in Kraft stehenden Fassung; AS 1991 1184). Streitig ist lediglich, ob die Kapitalzahlung aus dem Jahr 2009 mit der ordentlichen Veranlagung oder mit einer Sonderveranlagung nach Art. 38 Abs. 1 DBG zu erfassen ist, wobei die Veranlagungszuständigkeit für diese Sonderveranlagung nach der Darstellung der Beschwerdeführer beim Kanton Graubünden liegen soll, weil sie dort ihren Wohnsitz gehabt hätten, als die Kapitalzahlung fällig geworden sei. Es ist zweifelhaft, ob das Verfahren nach Art. 108 DBG dazu da ist, neben Fragen der subjektiven Steuerpflicht auch Fragen des objektiven Umfangs der Steuerpflicht zu klären, und der Wohnsitzkanton daher verpflichtet sein kann, vor der ordentlichen Veranlagung ein solches Verfahren einzuleiten. Die Frage kann jedoch aus zwei Gründen offenbleiben.

3.1.1. Erstens hat das Bundesgericht mit Leiturteil vom 24. Mai 2016 (**BGE 142 II 182**) festgehalten, dass im hier relevanten Zeitraum (d.h. im Steuerjahr 2009) auch für separat zu versteuernde Kapitalleistungen die Regel von Art. 216 Abs. 1 DBG 1990 gilt und folglich derjenige Kanton für die Veranlagung zuständig ist, in dessen Gebiet sich am Ende des Steuerjahres der Wohnsitz der steuerpflichtigen Person befunden hat. Ein gegensätzliches Kreisschreiben der ESTV, das die Veranlagungszuständigkeit wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern (Art. 68 Abs. 1 StHG [SR 642.14]; in der bis am 31. Dezember 2013 in Kraft stehenden Fassung; AS 2001 1050) dem Fälligkeitkanton zugewiesen hatte, erkannte das Bundesgericht als bundesrechtswidrig (**BGE 142 II 182 E. 2.4.5**). Selbst wenn also die Kapitalzahlung für die privilegierte Besteuerung nach Art. 38 DBG qualifiziert hätte, wäre für die Veranlagung der Kanton Aargau und nicht der Kanton Graubünden zuständig gewesen.

3.1.2. Zweitens hat das Bundesgericht im ersten Rechtsgang der vorliegenden Streitsache betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern festgehalten, dass die streitbetroffene Kapitalauszahlung nicht für die Sonderveranlagung nach Art. 11 Abs. 3 StHG bzw. der kantonalen Umsetzungsvorschrift qualifiziert und, unter Vorbehalt einer Rückführung in den Vorsorgekreislauf, mit der ordentlichen Veranlagung erfasst werden muss (Urteil 2C_204/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.5, in: StE 2017 B 26.13 Nr. 35, StR 72/2017 S. 232). In Anbetracht dieses Urteils war die Sonderveranlagung der direkten Bundessteuer nach Art. 38 DBG praktisch ausgeschlossen, zumal die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern in dieser Frage vertikal harmonisiert sind (vgl. Art. 11 Abs. 3 StHG; Urteile 2C_86/2017 vom 26. September 2017 E. 6.1, in: SVR 2018 BVG Nr. 7 S. 18; 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011 E. 6, in: StE 2011 B 26.13 Nr. 27, StR 66/2021 S. 856, SVR 2012 BVG Nr. 6 S. 23).

3.2. Aufgrund dieser beiden Urteile des Bundesgerichts kam eine Veranlagungszuständigkeit des Kantons Graubünden für die direkte Bundessteuer jedenfalls nicht mehr in Betracht, als die kantonalen Behörden das Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer nach der Sistierung wieder aufnahmen. Dementsprechend brauchte auch kein Verfahren nach Art. 108 DBG eingeleitet zu werden.

4.

Die Beschwerdeführer machen weiter geltend, dass es nicht angehe, die mit dem Urteil vom 7. Juni 2011 (gemeint ist wohl das Urteil 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011, in: StE 2011 B 26.13 Nr. 27, StR 66/2021 S. 856, SVR 2012 BVG Nr. 6 S. 23) vollzogene Praxisänderung rückwirkend auf ihren Fall anzuwenden. Ausserdem sind sie der Ansicht, dass die mit diesem Urteil etablierte Praxis, wonach Auszahlungen ohne Barauszahlungsgrund nach Art. 5 FZG zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich besteuert werden, gegen Art. 37 und 38 DBG verstosse und steuerpflichtige Personen wie die Beschwerdeführer in unzulässiger Weise bestrafe. Diese Vorbringen sind offensichtlich unbegründet.

4.1. Zunächst übersehen die Beschwerdeführer, dass das Bundesgericht die Rechtsprechung mit dem von ihnen zitierten Urteil nicht geändert, sondern eine bis dahin in der Praxis und der Literatur unterschiedlich beantwortete Frage geklärt hat (vgl. Urteil 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011 E. 4.1 ff., in: StE 2011 B 26.13 Nr.

27, StR 66/2021 S. 856, SVR 2012 BVG Nr. 6 S. 23). Selbst wenn es sich aber um eine Praxisänderung gehandelt hätte, wie die Beschwerdeführer meinen, entspräche es der ständigen Rechtsprechung, dass Praxisänderungen grundsätzlich nicht nur für künftige, sondern für alle im Zeitpunkt der Änderung noch hängigen Fälle angewendet werden (vgl. **BGE 142 V 551** E. 4.1; **135 II 78** E. 3.2; Urteil 7B_178/2022 vom 20. September 2023 E. 3.2.2, auch zu den Ausnahmen von diesem Grundsatz). Es ist nicht ersichtlich, weshalb für die ordentliche Veranlagung der Beschwerdeführer, die im Zeitpunkt des zitierten Urteils nicht rechtskräftig abgeschlossen war, etwas anderes gelten sollte.

4.2. Was sodann die materielle Kritik an der ordentlichen Besteuerung der streitbetroffenen Kapitalauszahlung angeht, ist darauf hinzuweisen, dass sich das Bundesgericht im Urteil 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011 eingehend mit den diversen, in der Literatur vertretenen Standpunkten auseinandergesetzt hat (vgl. E. 4.1-4.3). Es ist aufgrund seiner Analyse zum Schluss gekommen, dass Kapitalzahlungen ohne Barauszahlungsgrund nach Art. 5 FZG zusammen mit dem ordentlichen Einkommen und weder gesondert (E. 4.3 und 5.1) noch zum Rentensatz gemäss Art. 37 DBG (E. 5.2) zu versteuern sind. Diese Rechtsprechung hat das Bundesgericht seither wiederholt bestätigt (vgl. Urteile 2C_406/2020 vom 10. Februar 2021 E. 5.2, in: RDAF 2021 II S. 383; 2C_325/2014 / 2C_326/2014 vom 29. Januar 2015 E. 3.4, in: StE 2015 B 26.13 Nr. 31, StR 70/2015 S. 424), nicht zuletzt betreffend die Beschwerdeführer selbst im kantonalsteuerlichen Verfahren (Urteil 2C_204/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.5, in: StE 2017 B 26.13 Nr. 35, StR 72/2017 S. 232). Auch die ESTV hat im einschlägigen Kreisschreiben die Position des Bundesgerichts eingenommen (vgl. ESTV, Kreisschreiben Nr. 41 vom 18. September 2014 "Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge", Ziff. 2.2.7). Grösstenteils begrüsst die seither erschienene Literatur die Praxis des Bundesgerichts entweder ausdrücklich oder folgt ihr zumindest, ohne sie infrage zu stellen (vgl. etwa IVO P. BAUMGARTNER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N. 6c zu Art. 38 DBG; ROMAN BLÖCHLIGER, Die steuerliche Behandlung des Einkaufs und des Kapitalbezuges von Vorsorgeleistungen, StR 67/2012 S. 101; PATRICK KOCH, in: Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2019, N. 7 zu § 39 StG/BS; GLADYS LAFFELY MAILLARD, in: Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 5a zu Art. 38 DBG; KÄSTLI/SCHLUP GUIGNARD, in: Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 1, 2. Aufl. 2014, N. 5 zu Art. 44 StG/BE; CÉLINE MARTIN, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl. 2023, N. 20 zu § 31 StG/AG; OPEL/OESTERHELT, Kapitaleinkünfte aus beruflicher Vorsorge, StR 2021 S. 264). Kritik wird nur vereinzelt geübt, wobei keine wesentlichen neuen Argumente gegen die ordentliche Besteuerung vorgetragen werden (vgl. etwa FELIX RICHNER, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2011 im Bereich der natürlichen Personen, ASA 81 S. 335 f.; WIDMER/NAZARENO, Vorsorgekapital als Startkapital, EF 2017 S. 977). Auch die Beschwerdeführer bringen nichts vor, was eine Praxisänderung rechtfertigen könnte (vgl. zu den Voraussetzungen für eine Praxisänderung **BGE 149 III 28** E. 6.2.3.1; **147 V 342** E. 5.5.1; **146 I 105** E. 5.2.2). Es mag zwar zutreffen, dass die Besteuerung von ohne Barauszahlungsgrund bezogenen Kapitalzahlungen zusammen mit dem übrigen Einkommen das Postulat der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) nicht optimal verwirklicht. Indessen wird diesem Aspekt bereits dadurch Rechnung getragen, dass der steuerpflichtigen Person von der ordentlichen Besteuerung Gelegenheit gegeben wird, die zu Unrecht bezogene Barzahlung wieder dem Vorsorgezweck zuzuführen. Diese Möglichkeit haben die Beschwerdeführer nicht genutzt, sondern es vorgezogen, unmittelbar nach der Rückerstattung das Kapital erneut ohne Barauszahlungsgrund zu beziehen (vgl. Urteil 2C_664/2021 vom 20. Januar 2022 E. 5.7). Vor diesem Hintergrund ist es auch unter Verfassungsgesichtspunkten nicht zu beanstanden, wenn die Kapitalzahlung zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich besteuert wird.

4.3. Soweit die Beschwerdeführer Verletzungen verfassungsmässiger Rechte durch staatliche Akteure andeuten, bleiben ihre Ausführungen zu unbestimmt, als darauf näher einzugehen wäre (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. oben E. 2.1).

5.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen. Die Gerichtskosten sind zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Gerichtskosten von Fr. 10'000.- werden zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung den Beschwerdeführern auferlegt.
3. Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 20. Dezember 2023

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

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Seiler