

3-RV.2021.170

P 69

Urteil vom 25. Mai 2022

Besetzung Präsident Fischer
Richter Schatzmann
Richter Biondo
Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent 1 **A.**_____

vertreten durch Omnitax AG, Wirtschafts- und Steuerrecht,
General-Dufour-Strasse 4, Postfach 528, 2501 Biel/Bienne

Rekurrentin 2 **B.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 26. August 2021
betreffend Kapitalzahlungen 2017

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 16. März 2021 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 418'100.00 (Jahressteuer) veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 16. März 2021 liess A. mit Schreiben vom 13. April 2021 Einsprache erheben und die folgenden Anträge stellen:

- "1. Die definitiven Steuerveranlagungen betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2017 sowie die direkte Bundessteuer 2017 vom 16. März 2021 seien aufzuheben.
2. Es sei festzustellen, dass das Besteuerungsrecht der an den Einsprecher ausgerichteten Kapitalleistung aus beruflicher Vorsorge über CHF 418'1010 im Zeitpunkt ihrer Auszahlung nicht der Schweiz bzw. der Gemeinde Q. zustehe.
3. Das Steueramt der Gemeinde Q. sei anzuweisen, das Dossier des Einsprechers an die Sektion Quellensteuer des Kantonalen Steueramtes zur Bearbeitung der Rückerstattung der abgeführten Quellensteuer über CHF 37'462.70 zu überweisen."

3.

Mit Entscheid vom 26. August 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 26. August 2021 (Zustellung am 21. September 2021) liess A. mit Rekurs vom 21. Oktober 2021 (Postaufgabe gleichentags) fristgerecht an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er lässt die folgenden Anträge stellen:

- "1. Der Einspracheentscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2017 sowie die direkte Bundessteuer 2017 vom 26. August 2021, versandt am 20. September 2021, sei aufzuheben.
2. Es sei festzustellen, dass das Besteuerungsrecht der an den Rekurrenten ausgerichteten Kapitalleistung aus beruflicher Vorsorge über CHF 418'032 im Zeitpunkt ihrer Auszahlung nicht der Schweiz bzw. der Gemeinde Q. zustehe.

3. Das Steueramt der Gemeinde Q. sei anzuweisen, das Dossier des Rekurrenten an die Sektion Quellensteuer des Kantonalen Steueramtes zur Bearbeitung der Rückerstattung der abgeführten Quellensteuer über CHF 37'462.70 zu überweisen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. liess eine Replik erstatten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach dem Gesetz den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (§ 21 Abs. 1 StG und § 172 Abs. 1 StG). Nach § 172 Abs. 3 StG gelten Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt. Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren nämlich eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht und entsprechende Konsequenzen bei der Tragung der Verfahrenskosten zeitigt, für welche die Ehegatten solidarisch haften (AGVE 2006 S. 126; VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153]). Dieser Grundsatz gilt nicht nur bei den ordentlichen, periodischen Einkommenssteuern, sondern auch bei den Jahressteuern im Sinne von § 45 StG (RGE vom 22. Oktober 2003 [RV.2002.50180]).

2.2.

Da keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Steuerpflichtigen vorliegen, wirkt der von der Vertreterin des Ehemanns verfasste Rekurs für beide Ehegatten. Die Ehefrau hat demnach ebenfalls Parteistellung.

3.

Gegenstand der Veranlagungsverfügung vom 16. März 2021 sowie des Einspracheentscheids vom 26. August 2021 sind nur die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Auf den Antrag, wonach der Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer 2017 aufzuheben sei, ist daher nicht einzutreten. Dass das Kantonale Steueramt der Vertreterin des Rekurrenten mit Schreiben vom 10. Dezember 2021 mitteilte, der Rekurs sei nun auch für die Bundessteuer erfasst worden, vermag daran nichts zu ändern.

4.

4.1.

Der Rekurrent kündigte seinen Arbeitsvertrag mit der D. per 31. August 2017. Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses war er 60 Jahre alt (Geburtsdatum: tt.mm. 1957). Unbestrittenermassen hatte der Rekurrent bis am 4. September 2017 in Q. Wohnsitz (vgl. Hauptwohnsitzbescheinigung und Rekurs S. 6). Die Rekurrenten verliessen die Schweiz am

4. September 2017, um nach Thailand auszuwandern; am 5. September 2017 reisten sie in Thailand ein.

4.2.

Die Pensionskasse D. leistete gegenüber dem Rekurrenten am 6. September 2017 abzüglich der Quellensteuer von CHF 37'462.70 eine Kapitalzahlung von CHF 380'639.10. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Zentrale Veranlagungsbereiche Quellensteuer) wies am 8. Juni 2020 einen Antrag auf Rückerstattung der Quellensteuer ab und schrieb dem Rekurrenten am 25. Februar 2021, dass er im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalleistung, am 1. September 2017, Wohnsitz in Q. gehabt habe, weshalb das Besteuerungsrecht für die Kapitalzahlung in Höhe von CHF 418'101.00 nicht dem Kanton Bern, sondern dem Kanton Aargau zustehe. Im Weiteren teilte die Steuerverwaltung des Kantons Bern dem Rekurrenten mit, dass die abgeführte Quellensteuer von CHF 37'462.70 der Gemeinde Q. überwiesen werde.

4.3.

Mit Verfügung vom 16. März 2021 wurde der Rekurrent von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 418'100.00 (Jahressteuer) veranlagt.

5.

5.1.

5.1.1.

Die Vorinstanz führt im Einspracheentscheid aus, dass sich im internationalen Verhältnis das Besteuerungsrecht bei einer Kapitalleistung aus beruflicher Vorsorge 2. Säule nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen richte. Gemäss Art. 17 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Thailand zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 12. Februar 1996 könnten Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen (vorbehaltlich des vorliegend nicht interessierenden Art. 18 Abs. 2) die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden. Im Zeitpunkt der Kündigung sei bereits klar gewesen, dass der Einsprecher nicht mehr ins Erwerbsleben zurückkehre und somit eine vorzeitige Pensionierung vorliege. Etwas anderes sei zumindest nicht aus den Akten ersichtlich und werde nicht geltend gemacht. Im Schreiben der Pensionskasse D. vom 24. August 2017 werde zudem auch festgehalten, dass der Einsprecher per 1. September 2017 in den Ruhestand trete. Daraus erhellte, dass der umstrittene Kapitalbezug aufgrund einer reglementarisch zulässigen vorzeitigen Pensionierung erfolgt sei und nicht etwa aufgrund des endgültigen Verlassens der Schweiz i.S.v. Art. 5 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 17. Dezember 1993 (Freizügigkeitsgesetz, FZG). Gemäss

Rechtsprechung (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 14. Dezember 2007 [2C_179/2007] E. 4.3) werde ein Vorsorgeanspruch auf Altersleistung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses am Folgetag fällig. Da das Arbeitsverhältnis am 31. August 2017 beendet worden sei, sei die Fälligkeit der umstrittenen Kapitalzahlung am 1. September 2017 aufgrund vorzeitiger Pensionierung eingetreten. Zu diesem Zeitpunkt habe der Einsprecher Wohnsitz in Q. gehabt, weshalb der Steueranspruch betreffend die umstrittene Kapitalzahlung ausschliesslich der Schweiz bzw. Q. zustehe (vgl. Einspracheentscheid).

5.1.2.

Die Vorinstanz macht in der Vernehmlassung geltend, es treffe zwar zu, dass aufgrund einer Änderung des FZG Altersleistungen nicht mehr automatisch fällig würden, wenn eine Person das Unternehmen in einem Alter verlasse, in welchem sie einen Anspruch auf vorzeitige Pensionierung habe. Dies setze gemäss Art. 77 des Vorsorgereglements der Pensionskasse D. jedoch voraus, dass der Nachweis erbracht werde, dass weiterhin eine Haupterwerbstätigkeit ausgeübt werde oder die versicherte Person als arbeitslos gemeldet sei (vgl. Art. 2 Abs. 1^{bis} FZG sowie Bundesgerichtsurteil vom 26. März 2021 [9C_732/2020] E. 4.2). Vorliegend habe der Rekurrent den Nachweis, dass er weiterhin eine Haupterwerbstätigkeit ausgeübt habe oder als arbeitslos gemeldet gewesen sei, nicht erbracht (vgl. Vernehmlassung).

5.2.

Die Vertreterin des Rekurrenten (nachstehend: Vertreterin) macht geltend, das Vorsorgereglement der Pensionskasse D. sehe in Art. 49 vor, dass die Pensionskasse D. auf schriftlichen Antrag hin anstelle der Altersrente das gesamte entsprechende Altersguthaben in Kapitalform ausrichte. Gemäss Art. 81 des Vorsorgereglements könne auf Begehren der austretenden Person die Austrittsleistung in bar ausbezahlt werden, wenn sie die Schweiz endgültig verlasse. In rechtlicher Hinsicht sei zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht der an den Rekurrenten ausgerichteten Kapitalleistung aus beruflicher Vorsorge der Schweiz oder Thailand zukomme. Dabei sei einerseits die steuerliche Ansässigkeit des Rekurrenten und andererseits aufgrund der Natur der Kapitalleistung deren Besteuerungszeitpunkt zu beurteilen. Vorliegend sei strittig, ob es sich bei der an den Rekurrenten ausgerichteten Kapitalleistung um eine Austrittsleistung gemäss Art. 2 FZG oder um eine Barauszahlung gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a FZG handle. Seit der Einführung von Art. 2 Abs. 1^{bis} FZG am 1. Januar 2010 könne einer versicherten Person, die ihre Erwerbstätigkeit noch nicht aufgeben wolle, nicht gegen ihren Willen eine automatische Pensionierung aufgezwungen werden. Dabei komme der Willensäusserung der versicherten Person eine wesentliche Bedeutung zu. Daraus könne geschlossen werden, dass die Willensäusserung des Rekurrenten als massgebendes Kriterium zur Abgrenzung zwischen Altersleistung oder Barauszahlung heranzuziehen sei. Die

Ehefrau des Rekurrenten sei thailändischer Herkunft und die Ehegatten hätten seit längerem das Ziel verfolgt, ihren Lebensmittelpunkt nach Thailand zu verlegen. Der Rekurrent und seine Ehefrau hätten sich in allen an ihre Arbeitgeber, ihre Vermieter, ihre Versicherungen, ihre Telekommunikationsanbieter und an weitere Adressaten gerichteten Kündigungsschreiben dahin geäußert, dass die Kündigungen allein aufgrund eines Wegzuges aus der Schweiz erfolgten. Daraus gehe unmissverständlich hervor, dass der Rekurrent und seine Ehefrau die Absicht gehabt hätten, definitiv aus der Schweiz wegzuziehen. Die Vermutung der Vorinstanz, wonach eine vorzeitige Pensionierung vorliege, weil der Rekurrent am 4. Juli 2017 das 60. Altersjahr vollendet habe und die Kündigung auf den 31. August 2017 bei der D. eingereicht habe, sei unter Berücksichtigung der Praxis zur Auslegung von Art. 2 und Art. 5 FZG nicht haltbar. Ausserdem verstosse eine solche Betrachtung gegen das Gleichbehandlungsgebot. Der Antrag auf Kapitalbezug, welcher am 28. April 2017 durch das Gemeindebüro der Gemeinde Q. beglaubigt worden sei, sei durch die Pensionskasse D. mit Bezugnahme auf Art. 49 und nicht Art. 81 des Vorsorgereglements erstellt worden. Eine Argumentation, wonach im vorliegenden Fall allein oder überwiegend aufgrund des Antrages auf Kapitalbezug eine vorzeitige Pensionierung anzunehmen sei, wäre überspitzt formalistisch. Für den Rekurrenten habe ein Kapitalbezug aufgrund seines definitiven Wegzuges aus der Schweiz im Vordergrund gestanden. Er habe aufgrund seiner Gespräche mit und seiner Willensäußerung gegenüber der Pensionskasse darauf vertraut, dass die Pensionskasse D. ihm einen formell korrekten Antrag zur Verfügung gestellt habe. Bei der an den Rekurrenten ausgerichteten Kapitalleistung handle es sich somit nicht um eine Altersleistung gemäss Art. 2 FZG, sondern um eine Barauszahlung gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a FZG. Bei einer solchen Barauszahlung sei für die Frage des Besteuerungszeitpunkts aus Praktikabilitätsgründen auf den Auszahlungszeitpunkt abzustellen. Im Zeitpunkt der Auszahlung am 7. September 2017 sei der Rekurrent bereits in Thailand ansässig gewesen, weshalb das Besteuerungsrecht an der dem Rekurrenten ausgerichteten Vorsorgeleistung nicht der Schweiz, sondern Thailand zustehe (vgl. Rekurs).

6.

6.1.

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob es sich bei der von der Pensionskasse D. ausgerichteten Kapitalzahlung um eine Altersleistung aufgrund vorzeitiger Pensionierung oder eine Barauszahlung der Austrittsleistung wegen endgültigen Verlassens der Schweiz handelt.

6.2.

6.2.1.

Anspruch auf Altersleistungen haben Männer, die das 65. Altersjahr, und Frauen, die das 64. Altersjahr zurückgelegt haben (Art. 13 Abs. 1 des Bun-

desgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982, BVG). Die reglementarischen Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung können abweichend davon vorsehen, dass der Anspruch auf Altersleistungen mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit entsteht (Art. 13 Abs. 2 Satz 1 BVG).

6.2.2.

Versicherte, welche die Vorsorgeeinrichtung verlassen, bevor ein Vorsorgefall eintritt (Freizügigkeitsfall), haben Anspruch auf eine Austrittsleistung (Art. 2 Abs. 1 FZG). Versicherte können auch eine Austrittsleistung beanspruchen, wenn sie die Vorsorgeeinrichtung zwischen dem frühestmöglichen und dem ordentlichen reglementarischen Rentenalter verlassen und die Erwerbstätigkeit weiterführen oder als arbeitslos gemeldet sind (Art. 2 Abs. 1^{bis} Satz 1 FZG). Das Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV) führt in den Mitteilungen über die berufliche Vorsorge Nr. 115 vom 24. November 2009 zu der am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Änderung von Art. 2 Abs. 1^{bis} FZG Folgendes aus (N 716 Ziff. 1):

"Für welche Versicherten und Pensionskassen bringt der revidierte Art. 2 Abs. 1^{bis} FZG eine Änderung? Worin besteht die Änderung gegenüber dem alten Recht?

Die Gesetzesänderung bewirkt nur für jene Versicherten eine Änderung, die einer Vorsorgeeinrichtung angeschlossen sind, die bisher für den Fall, dass das Arbeitsverhältnis nach Erreichen des frühestmöglichen reglementarischen Rentenalters aufgelöst wurde, die vorzeitige Pensionierung zwingend vorsah. Diesen Versicherten steht neu ein Wahlrecht zu, falls sie nach Auflösung des Arbeitsverhältnisses weiterhin erwerbstätig sind oder sich arbeitslos melden: Sie können anstelle der Altersrente die Ausrichtung der Austrittsleistung verlangen, wenn ihnen dies vorteilhafter erscheint. Die Pensionskassen dürfen in ihren Reglementen die zwingende Frühpensionierung ab dem 1. Januar 2010 nur noch für Personen vorsehen, die die Erwerbstätigkeit nicht weiterführen (bzw. nicht arbeitslos gemeldet sind)."

6.2.3.

Gemäss Art. 37 Abs. 1 Satz 1 des Vorsorgereglements der Pensionskasse D. (Stand 1. Januar 2017; nachstehend: Vorsorgereglement) ist die vorzeitige Pensionierung ab dem Monatsersten nach Vollendung des 58. Altersjahres möglich. Bei einer vorzeitigen Pensionierung erhält die versicherte Person ab Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Altersrente der Pensionskasse D. (Art. 37 Abs. 1 Satz 2 des Vorsorgereglements). Art. 77 des Vorsorgereglements postuliert den Vorrang der Altersleistungen: Tritt die versicherte Person in der Periode der vorzeitigen Pensionierung aus, erfolgt eine vorzeitige Pensionierung gemäss Artikel 37, es sei denn, die versicherte Person beantragt schriftlich einen Kapitalbezug gemäss Art. 48 (lit. a); oder nimmt eine Erwerbstätigkeit unmittelbar nach dem Austritt auf und tritt in eine neue Vorsorgeeinrichtung ein (lit. b); oder ist nachweisbar

als arbeitslos gemeldet (lit. c). Gemäss Art. 48 Abs. 1 Satz 1 des Vorsorgereglements richtet die Pensionskasse D. auf schriftlichen Antrag hin anstelle der Altersrente das gesamte entsprechende Sparkapital, oder einen Teil davon, in Kapitalform aus.

6.2.4.

Das Bundesgericht hat sich in seinem Urteil vom 26. März 2021 (9C_732/2020) zum Verhältnis zwischen dem Anspruch auf Altersleistung bei vorzeitiger Pensionierung und jenem auf Austrittsleistung wie folgt geäussert:

"4.2. Wird das Arbeitsverhältnis in einem Alter aufgelöst, in dem der Versicherte nach den reglementarischen Bestimmungen bereits Anspruch auf eine vorzeitige Altersleistung hat, sind zwei Fälle zu unterscheiden: Macht das Reglement die Ausrichtung von Leistungen im Sinne einer vorzeitigen Pensionierung von einer Willenserklärung des Versicherten abhängig, tritt der Vorsorgefall Alter (unter Ausschluss des Anspruchs auf eine Austrittsleistung) nur ein, wenn der Versicherte seine Ansprüche geltend macht (BGE 138 V 227 E. 5.2.1 S. 233 f. mit Hinweis auf Urteil des Eidg. Versicherungsgerichts B 38/00 vom 24. Juni 2002; Urteil 9C_792/2019 vom 27. November 2020 E. 3.1). Sieht das Reglement hingegen nichts Entsprechendes vor, löste nach früherer Rechtsprechung bereits die Beendigung des Arbeitsverhältnisses zwischen dem frühestmöglichen Rentenbeginn und dem vollendeten 65. Altersjahr automatisch den Anspruch auf Altersleistungen und damit den Eintritt des Vorsorgefalles Alter aus (dies selbst unabhängig von der Absicht des Versicherten, einer anderen Erwerbstätigkeit nachzugehen; BGE 138 V 227 E. 5.2.1 f. S. 233 f. mit Hinweis auf BGE 129 V 381). Dass in diesem zweiten Fall eine versicherte Person unter Umständen vorzeitig pensioniert wurde, obwohl sie das gar nicht wollte, korrigierte der Gesetzgeber mit Einführung der auf 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Bestimmung des Art. 2 Abs. 1bis FZG (SR 831.42), indem er den Versicherten, welche die Erwerbstätigkeit diesfalls weiterführen oder arbeitslos gemeldet sind, die Möglichkeit einräumte, stattdessen eine Austrittsleistung zu beanspruchen (vgl. dazu Thomas Flückiger, in: Schneider/Geiser/Gächter [Hrsg.], BVG und FZG, 2. Aufl. 2019, N. 26 zu Art. 13 BVG; Hürzeler/Brühwiler, a.a.O., S. 2109 N. 122)."

Auf diese bundesgerichtliche Rechtsprechung ist auch vorliegend abzustellen.

6.3.

Versicherte können – unter dem Vorbehalt von Art. 25f FZG – die Barauszahlung der Austrittsleistung verlangen, wenn sie die Schweiz endgültig verlassen (Art. 5 Abs. 1 lit. a FZG). Art. 81 Abs. 1 lit. a des Vorsorgereglements sieht vor, dass auf Begehren der austretenden Person die Austrittsleistung bar ausbezahlt wird, wenn sie die Schweiz endgültig verlässt.

6.4.

Entgegen der Ansicht der Vertreterin stützt sich die Auszahlung von Altersguthaben bei vorzeitiger Pensionierung nicht auf Art. 2 FZG, sondern auf Art. 13 Abs. 2 BVG. Denn bei vorzeitiger Pensionierung im Sinne von Art. 13 Abs. 2 BVG tritt ein Vorsorgefall ein, was gemäss Art. 2 Abs. 1 FZG einen Anspruch auf eine Austrittsleistung ausschliesst (vgl. E. 6.2.2).

6.5.

Der Rekurrent war bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses am 31. August 2017 60 Jahre alt und somit in einem Alter, in welchem gemäss Art. 37 und Art. 77 des Vorsorgereglements grundsätzlich von einer vorzeitigen Pensionierung auszugehen ist. Im Weiteren ist vorliegend der zweite Fall der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gegeben, da das Vorsorgereglement gemäss Art. 77 die Leistungen einer Altersrente bei vorzeitiger Pensionierung nicht von einer Willenserklärung der versicherten Person abhängig macht. Vielmehr sieht Art. 77 vor, dass der Anspruch auf Altersrente und damit ein Vorsorgefall automatisch eintritt, es sei denn die versicherte Person (1) beantragt entweder den Kapitalbezug gemäss Art. 48 (ebenfalls Eintritt eines Vorsorgefalls mit Auszahlung des Alterskapitals) oder (2) nimmt eine Erwerbstätigkeit unmittelbar nach dem Austritt auf und tritt in eine neue Vorsorgeeinrichtung ein oder (3) ist nachweisbar als arbeitslos gemeldet. Der Rekurrent hätte den Eintritt des Vorsorgefalls Alter nur verhindern können, wenn er eine Erwerbstätigkeit weiterführen würde oder als arbeitslos gemeldet wäre. Dass dies der Fall sei, wird von der Vertreterin weder behauptet noch dargelegt. Die Beendigung des Arbeitsverhältnisses per 31. August 2017 löste somit einen Vorsorgefall bzw. eine Altersleistung aus. Da ein Vorsorgefall eintrat, kommen vorliegend weder Art. 5 Abs. 1 lit. a FZG noch Art. 81 des Vorsorgereglements zur Anwendung. Ist Art. 5 Abs. 1 lit. a FZG nicht anzuwenden, stand dem Rekurrenten selbstredend auch nicht das Recht zu, gestützt auf diesen Artikel die Barauszahlung der Austrittsleistung zu beantragen. Der Rekurrent konnte aufgrund der vorliegend nicht erfüllten Voraussetzungen von Art. 2 Abs. 1^{bis} FZG einzig zwischen einer Altersrente oder einer Auszahlung des Alterskapitals wählen. Er entschied sich für letztere Variante, indem er einen Antrag gemäss Art. 48 und Art. 49 des Vorsorgereglements stellte (vgl. Rekursbeilage 12).

6.6.

Der Ansicht der Vertreterin, wonach aus Art. 2 Abs. 1^{bis} FZG geschlossen werden könne, die Willensäusserung des Rekurrenten sei das massgebende Kriterium zur Abgrenzung zwischen Altersleistung bei vorzeitiger Pensionierung oder der Barauszahlung gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a FZG, kann nicht gefolgt werden. Vielmehr ergibt sich vorliegend aus dem Wortlaut von Art. 2 Abs. 1^{bis} FZG sowie der erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass der Rekurrent den Eintritt des Vorsorgefalls Alter nur hätte verhindern können, wenn er weiterhin eine Erwerbstätigkeit ausüben würde oder als arbeitslos gemeldet wäre.

6.7.

6.7.1.

Die Vertreterin macht geltend, dass die Annahme einer vorzeitigen Pensionierung beim Rekurrenten gegen das Gleichbehandlungsgebot verstosse, weil bei einem 45-jährigen Versicherten ein Fall von Art. 5 Abs. 1 lit. a FZG

vorläge und nicht von einer vorzeitigen Pensionierung ausgegangen würde.

6.7.2.

Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich. "Das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) ist verletzt, wenn ein Erlass hinsichtlich einer entscheidungswesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn er Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Gleiches muss nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt werden. Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten unterschiedlich beantwortet werden, je nach den herrschenden Anschauungen und Verhältnissen. Dem Gesetzgeber bleibt im Rahmen dieser Grundsätze und des Willkürverbots ein weiter Gestaltungsspielraum" (BGE 142 V 577 E. 4.2).

6.7.3.

Vorsorgerechtlich wird unterschieden zwischen den Personen, die das Alter für eine vorzeitige Pensionierung erreicht haben, und den übrigen (vgl. Art. 13 Abs. 2 BVG). Das Gesetz selber sieht somit eine unterschiedliche Regelung für einen 45-Jährigen einerseits und eine Person im Alter der vorzeitigen Pensionierung andererseits vor. Angesichts dessen handelt es sich dabei nicht um Gleiches, was nach Massgabe seiner Gleichheit gleich zu behandeln ist. Das Gleichbehandlungsgebot ist daher vorliegend nicht verletzt. Ausserdem stehen dem Rekurrenten im Vergleich zu einem 45-Jährigen mehr Möglichkeiten hinsichtlich seines Vorsorgegelds zu. Der Rekurrent konnte einerseits Altersleistungen beziehen und hätte andererseits unter den Voraussetzungen von Art. 2 Abs. 1^{bis} FZG auch die Ausrichtung der Austrittsleistung verlangen können.

6.7.4.

Anzufügen ist, dass es sich bei Art. 13 Abs. 2 BVG und Art. 2 Abs. 1^{bis} FZG um Bestimmungen von Bundesgesetzen handelt. Diese wären gemäss Art. 190 BV für das Spezialverwaltungsgericht als rechtsanwendende Behörde selbst dann massgebend, wenn sie gegen das Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 Abs. 1 BV verstiesse.

6.8.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es sich bei der von der Pensionskasse D. an den Rekurrenten ausgerichteten Kapitalzahlung von CHF 418'101.80 um eine Altersleistung aufgrund vorzeitiger Pensionierung gemäss Art. 13 Abs. 2 BVG handelt.

7.

7.1.

In einem weiteren Schritt ist zu klären, ob für die Besteuerung der Alterskapitalleistung auf das Datum der Fälligkeit des Vorsorgeanspruchs oder das Auszahlungsdatum abzustellen ist.

7.2.

Das Bundesgericht hat sich zu dieser Frage in seinem Urteil vom 14. Dezember 2007 (2C_179/2007) wie folgt geäußert:

"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.

(...)

4.3 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."

Auf diese Rechtsprechung ist auch vorliegend abzustellen.

7.3.

Das Arbeitsverhältnis des Rekurrenten mit der D. endete am 31. August 2017. Der Vorsorgeanspruch auf die Alterskapitalleistung wurde gemäss der erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung somit am 1. September 2017 fällig. Dieses Datum ist für die Frage der Steuerhoheit entscheidend.

7.4.

Mangels Relevanz für den vorliegenden Sachverhalt kann offenbleiben, wann ein Anspruch auf eine Austrittsleistung gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a FZG fällig wird, und ob für die Besteuerung einer solchen Barauszahlung auf das Datum der Fälligkeit des Anspruchs oder der Auszahlung abzustellen wäre.

8.

8.1.

Die Schweizerische Eidgenossenschaft und das Königreich Thailand schlossen am 12. Februar 1996 ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen ab (nachfolgend: Doppelbesteuerungsabkommen). Gemäss Art. 4 Abs. 1 Satz 1 des Doppelbesteuerungsabkommens bedeutet im Sinne dieses Abkommens der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person,

die nach dem Recht dieses Staates dort unter anderem auf Grund ihres Wohnsitzes steuerpflichtig ist. Vorbehaltlich des Artikels 18 Absatz 2 können Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden (Art. 17 des Doppelbesteuerungsabkommens). Art. 18 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens kommt gemäss übereinstimmender Auffassung der Parteien vorliegend nicht zur Anwendung.

8.2.

Natürliche Personen sind auf Grund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (§ 16 Abs. 1 StG).

8.3.

Der Rekurrent hatte am 1. September 2017, als der Vorsorgeanspruch auf die Kapitalabfindung fällig wurde, seinen steuerlichen Wohnsitz unbestrit-
tenermassen in Q.. Gemäss Art. 17 des Doppelbesteuerungsabkommens und § 16 Abs. 1 StG kommt das Besteuerungsrecht an der Kapitalabfindung somit der Schweiz bzw. dem Kanton Aargau und der Gemeinde Q. zu.

9.

9.1.

Kapitalzahlungen aus beruflicher Vorsorge 2. Säule unterliegen der getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 30 % des Tarifs, mindestens aber zum Satz von 1 % (§ 45 Abs. 1 lit. a StG).

9.2.

Die Pensionskasse D. leistete gegenüber dem Rekurrenten unbestrittenermassen eine Kapitalzahlung aus beruflicher Vorsorge 2. Säule von CHF 418'101.80. Die Vorinstanz besteuerte diese zu Recht gemäss § 45 Abs. 1 lit. a StG.

10.

10.1.

Die Rekursanträge 2 und 3, wonach der Einspracheentscheid aufzuheben und festzustellen sei, dass das Besteuerungsrecht der an den Rekurrenten ausgerichteten Kapitaleistung aus beruflicher Vorsorge über CHF 418'032.00 im Zeitpunkt ihrer Auszahlung nicht der Schweiz bzw. der Gemeinde Q. zustehe, sind somit abzuweisen.

10.2.

Gemäss § 125 Abs. 1 StG werden im Ausland wohnhafte Personen für Vorsorgeleistungen an der Quelle besteuert. Gestützt auf diese Bestimmung ist der in Thailand wohnhafte Rekurrent für die erhaltene Kapitalzahlung

aus beruflicher Vorsorge an der Quelle zu besteuern. Der Rekursantrag 3, wonach die Gemeinde Q. anzuweisen sei, das Dossier des Rekurrenten an die Sektion Quellensteuer des Kantonalen Steueramtes zur Bearbeitung der Rückerstattung der abgeführten Quellensteuer über CHF 37'462.70 zu überweisen, ist daher ebenfalls abzuweisen.

11.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'500.00, der Kanzleigebühr von CHF 235.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'835.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin des Rekurrenten (3)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 25. Mai 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs