

Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Zirkular-Urteil vom 19. Mai 2020

Mitwirkende	Obergerichtspräsident E. Zingg Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger, P. Louis Obergerichtsschreiber M. Giger
Verfahren Nr.	O2V 19 21
Beschwerdeführer	A. _____ vertreten durch: RA AA. _____
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden , Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Gegenstand	Direkte Bundessteuer 2015 und 2016 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der kant. Steuerverwaltung vom 24. Mai 2019

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführer:

1. Die Nachsteuerverfügungen für die Steuerjahre 2015 und 2016 seien für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die Bundessteuern aufzuheben.
2. Die Gebührenverfügung für die Nachsteuerverfahren 2015 und 2016 sei aufzuheben.
3. Eventuell sei die Stiftung B. _____ anzuweisen, die an die Beschwerdeführer ausbezahlten freien Mittel zurückzufordern und an die Stiftung C. _____ zu überweisen.
4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners.

b) der Vorinstanz:

1. Das erste Rechtsbegehren betreffend die Aufhebung der Nachsteuerverfügungen 2015 und 2016 vom 3. April 2019 sei abzuweisen.
2. Das zweite Rechtsbegehren betreffend die Aufhebung der Gebührenverfügung vom 3. April 2019 sei gutzuheissen.
3. Das dritte Rechtsbegehren betreffend die Anweisung an die Stiftungen sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdeführer.

Sachverhalt

- A. A. _____ ist in seiner Eigenschaft als praktizierender Arzt infolge einer Anschlussvereinbarung gemäss Art. 6 des „Vorsorgereglements der B. _____ Stiftung/Verbandsvorsorge der 2. Säule“, Ausgabe 2018 (act. 9.2), bei der B. _____ Stiftung versichert. Daneben hat er sein Altersguthaben auch in der Personalvorsorgestiftung C. _____ geäufnet. Im Jahr 2015 leistete der Versicherte im Rahmen von vier Überweisungen Einkäufe in der Höhe von total Fr. 46'000.-- in die C. _____; im Jahr 2016 folgten im Rahmen von drei Überweisungen Einkäufe im Betrag von total Fr. 24'000.-- ebenfalls in die C. _____ (vgl. die Zusammenstellung gemäss act. 9.18).
- B. Mit Veranlagungsverfügung vom 8. April 2017 wurde A. _____ von der Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden (nachfolgend: die Steuerverwaltung oder Vorinstanz) für die direkte Bundessteuer Jahr 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 168'400.-- veranlagt, wobei die in jenem Jahr erfolgten Einkäufe in die zweite Säule von gesamthaft Fr.

46'000.-- zum Abzug zugelassen wurden (act. 9.5). Am 13. Juli 2018 erliess die Steuerverwaltung die Steuerverfügung für die direkte Bundessteuer 2016. Die Veranlagung basierte auf einem steuerbaren Einkommen von Fr. 141'900.--. Die im betreffenden Steuerjahr geleisteten Einkäufe von Fr. 24'000.-- wurden wiederum zum Abzug zugelassen (act. 9.6).

- C. Im Jahr 2017 überwies die B. _____ Stiftung das gesamte ersparte Altersguthaben des Versicherten auf dessen Anweisung an die Stiftung C. _____. Die B. _____ Stiftung zahlte dem Versicherten am 13. November 2018 eine Kapitalleistung in der Höhe von Fr. 58'271.-- (Verteilung freier Mittel) aus (act. 9.7). Am 21. November 2018 meldete die B. _____ Stiftung die Kapitalleistungen der Steuerverwaltung. Im Januar 2019 leitete die Steuerverwaltung das vorliegende Nachsteuerverfahren ein (act. 9.8). Der Versicherte nahm am 11. März 2019 durch RA AA. _____ das ihm gewährte rechtliche Gehör in Anspruch (act. 9.10). Am 3. April 2019 erliess die Steuerverwaltung zwei Nachsteuerverfügungen betreffend die direkte Bundessteuer 2015 und 2016 (act. 9.11; act. 9.12). Für das Jahr 2015 wurde ein Betrag von Fr. 10'000.-- neu veranlagt, für das Jahr 2016 ein solcher von Fr. 24'000.--. Für das Verfahren verfügte die Steuerverwaltung ausserdem eine Gebühr von Fr. 600.-- zulasten der Steuerpflichtigen (act. 9.13). Auf erfolgte Einsprache hin erliess die Steuerverwaltung am 24. Mai 2019 ihren Einspracheentscheid, in welchem sie die Gebühr für das Nachsteuerverfahren bei der Steuerverwaltung auf Fr. 300.-- reduzierte. Im Übrigen wies sie die Einsprache ab (act. 2.1).
- D. Mit Eingabe vom 26. Juni 2019 legten A. _____ (nachfolgend: die Beschwerdeführer) beim Obergericht Beschwerde gegen den Entscheid der Steuerverwaltung ein, mit dem eingangs aufgeführten Rechtsbegehren (act. 1). Die Vernehmlassung der Vorinstanz mit obigem Rechtsbegehren folgte am 26. August 2019 (act. 8). Mit Eingabe vom 7. November 2019 liess sich ausserdem die Eidgenössische Steuerverwaltung zum Verfahren vernehmen, wobei sie sich im Grundsatz dem Rechtsbegehren der kantonalen Steuerverwaltung anschloss (act. 12). In ihrer Replik vom 10. Dezember 2019 liessen die Beschwerdeführer zunächst an ihrem Rechtsbegehren festhalten; darüber hinaus stellten sie subeventualiter den Antrag, dass die Beschwerdeführer zu verpflichten seien, die freien Mittel in die B. _____ Stiftung zurück zu überweisen, mit der Auflage, den Betrag umgehend an die C. _____ zu übertragen (act. 15). Die Steuerverwaltung duplizierte hierauf noch am 20. Dezember 2019, wobei sie namentlich ein Urteil des Spezialverwaltungsgerichts Aargau vom 22. August 2019 zu den Akten reichte (act. 17 f.).

- E. Die Parteien verzichteten auf eine mündliche Verhandlung.

Erwägungen

1. 1.1

Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) kann der Einspracheentscheid innert 30 Tagen nach Eröffnung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich mit Beschwerde angefochten werden. Nach Art. 4 der Verordnung vom 26. September 2000 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer DBG (bGS 625.11) i.V.m. Art. 28 des Justizgesetzes vom 13. September 2010 (bSG 145.31) amtiert das Obergericht als Steuerrekurskommission im Sinne von Art. 104 Abs. 3 DBG. Die Zuständigkeit des Obergerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist demgemäss zu bejahen. Die übrigen formellen Voraussetzungen zur Beschwerdeerhebung sind ebenso erfüllt. Auf die Beschwerde ist damit einzutreten.

1.2

Weil die Beschwerde die Veranlagung sowohl der Direkten Bundessteuer als auch der Staats- und Gemeindesteuern betrifft, wurde sie mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen in zwei formell getrennte, aber gleichzeitig behandelte Verfahren aufgeteilt (O2V 19 19 und O2V 19 21). Das vorliegende Verfahren O2V 19 21 betrifft die Nachsteuer für die direkte Bundessteuer 2015 und 2016.

1.3

Gestützt auf Art. 2 der Verordnung über COVID-19-Massnahmen: Gerichte (bGS 113.2) kann das Obergericht zur Bewältigung der aktuell ausserordentlichen Lage in allen Fällen auf dem Zirkularweg entscheiden, wenn das Gesetz keine Verhandlung vorschreibt. Entscheide, die auf dem Zirkularweg gefällt werden, bedürfen der Einstimmigkeit (Art. 52 Abs. 2 JG). Da vorliegend keine Durchführung einer Verhandlung vorgeschrieben ist und die Parteien auf die Durchführung einer solchen verzichteten, hat das Obergericht den vorliegenden Entscheid im Zirkularverfahren gefällt.

2. 2.1

Streitig ist, ob die Nachbesteuerung der seitens des Versicherten in den Jahren 2015 und 2016 getätigten Einkäufe in die 2. Säule rechtmässig erfolgte.

2.2

Im Rahmen der Berechnung der Einkommenssteuer im Sinne von Art. 16 ff. DBG werden von den Einkünften unter anderem die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten

Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge abgezogen (Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG).

2.3

Wurden Einkäufe in die Vorsorgeeinrichtung getätigt, so dürfen die daraus resultierenden Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden. Wurden Vorbezüge für die Wohneigentumsförderung getätigt, so dürfen freiwillige Einkäufe erst vorgenommen werden, wenn die Vorbezüge zurückbezahlt sind (Art. 79b Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVG; SR 831.40]). Von der Begrenzung ausgenommen sind die Wiedereinkäufe im Falle der Ehescheidung oder gerichtlichen Auflösung einer eingetragenen Partnerschaft nach Artikel 22c FZG (Art. 79b Abs. 4 BVG).

2.4

Nach Art. 151 Abs. 1 DBG wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert, falls sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist oder eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen ist. Für die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon im Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich. Grundsätzlich müssen die neuen Tatsachen im Zeitpunkt der Veranlagung bereits vorliegen und dürfen nicht nachträglich eingetreten sein. Nachträglich eingetretene Tatsachen können auch relevant sein, wenn und soweit sie die sachverhaltliche Grundlage der Veranlagung im Nachhinein beeinflussen. Dies trifft u.a. auf einen Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung und anschliessendem Kapitalbezug zu (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, N. 23 zu Art. 151). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich, vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an (Urteil des Bundesgerichts 2C_230/2015 und 2C_231/2015 vom 3. Februar 2016 E. 2.1 mit Hinweisen auf die bisherige Rechtsprechung).

3. 3.1

Die Beschwerdeführer bringen zunächst vor, dass die Kapitalauszahlung vom 13. November 2018 aus freien Mitteln der Vorsorgeeinrichtung erfolgt sei. Diese würden indessen nicht von Art. 79b Abs. 3 BVG erfasst, sondern einzig das Alterskapital. In der

Folge ist somit in einem ersten Schritt die Anwendbarkeit der fraglichen Norm auf freie Mittel zu prüfen.

3.2

3.2.1

Gemäss Art. 18a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 17. Dezember 1993 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (FZG; SR 831.42) besteht bei einer Teil- oder Gesamtliquidation der Vorsorgeeinrichtung neben dem Anspruch auf die Austrittsleistung ein individueller oder kollektiver Anspruch auf freie Mittel. Die Teil- oder Gesamtliquidation richtet sich nach den Artikeln 53b-53d, 72a Abs. 4 und 72c Absatz 1 Buchstaben b und c BVG (Art. 18a Abs. 2 FZG).

Gemäss Art. 53b BVG regeln die Vorsorgeeinrichtungen in ihren Reglementen die Voraussetzungen und das Verfahren zur Teilliquidation. Die Voraussetzungen für eine Teilliquidation sind vermutungsweise erfüllt, wenn:

- a) eine erhebliche Verminderung der Belegschaft erfolgt;
- b) eine Unternehmung restrukturiert wird;
- c) der Anschlussvertrag aufgelöst wird.

Zur Berechnung der freien Mittel ist das Vermögen zu Veräusserungswerten einzusetzen (Art. 53d Abs. 2 BVG).

3.2.2

Im Folgenden sind die einschlägigen Bestimmungen im Vorsorgereglement der B. _____ Stiftung wiederzugeben:

Gemäss Art. 6 des Vorsorgereglements erfolgt der Anschluss an die B. _____ Stiftung durch eine schriftliche Anschlussvereinbarung zwischen dem Arbeitgeber oder dem Selbständigerwerbenden und der Stiftung. Jeder Anschluss bildet ein eigenes Vorsorgewerk mit eigener Rechnungslegung und einem eigenen Deckungsgrad. Die mit der Anschlussvereinbarung begründete Vorsorgeversicherung endet laut Art. 15 des Vorsorgereglements unter anderem mit der Auflösung der Anschlussvereinbarung. Sodann hält Art. 29 des Reglements fest, dass ein Ertragsüberschuss (Überdeckung) in erster Linie zur Bildung von Wertschwankungsreserven verwendet wird. Sind dabei die Wertschwankungsreserven ge-
öffnet, werden Ertragsüberschüsse den freien Mitteln gutgeschrieben und können für Leistungsverbesserungen verwendet werden. Schliesslich ist auf Art. 92 des Vorsorgereglements hinzuweisen, gemäss welchem die Einzelheiten bei einer Teil- oder Gesamtliqui-

dation eines Vorsorgewerks in einem separaten Teil- und Gesamtliquidationsreglement geregelt werden, welches von der Aufsichtsbehörde zu genehmigen ist.

3.2.3

Auf dem nämlichen Art. 92 des Vorsorgereglements basiert das Reglement „Teil- und Gesamtliquidation von Vorsorgewerken sowie Reglement Teilliquidation Stiftung“ der B. _____ Stiftung (act. 1). Im Zusammenhang mit der Teil- und Gesamtliquidation von Vorsorgewerken bestimmt Art. 2 („Anteil an den freien Mitteln“), dass bei Erfüllung der Voraussetzungen für eine Teil- oder Gesamtliquidation bei individuellen Austritten ein individueller und bei einem kollektiven Austritt ein individueller oder kollektiver Anspruch auf einen Anteil an den freien Mitteln des Vorsorgewerks bestehe. Art. 5 und 6 des Reglements regeln „Stichtag und Grundlagen“ sowie den „Verteilschlüssel“ in Bezug auf die Auszahlung von freien Mitteln. Gemäss Art. 7 des Reglements („Information“) werden die Ansprüche in einem Beschluss über den (Teil-)Liquidationsbestand, das Verfahren und den Verteilplan festgesetzt, wobei dieser Beschluss mit Einsprache angefochten werden kann.

3.3

3.3.1

Bei den freien Mitteln handelt es sich um jene Vermögensteile einer Vorsorgeeinrichtung, die nicht für die Deckung von Verpflichtungen oder der Wertschwankungsreserve gebunden sind. Der Anteil an den freien Mitteln, auf denen gemäss Art. 18a Abs. 1 FZG bei Teil- oder Gesamtliquidation ein Anspruch besteht, kann dabei nicht als Teil der Austrittsleistung betrachtet werden. Er besteht „neben“ dem Anspruch auf die Austrittsleistung. Diese Wortverwendung zeigt, dass es sich bei der Austrittsleistung im Sinne des Gesetzes und beim Anteil an den freien Mitteln um unterschiedliche Leistungen handelt (Urteil des Bundesgerichts 9C_98/2009 vom 30. Juni 2009 E. 3.1). Die Verteilung der freien Mittel hat nach objektiven Kriterien zu erfolgen, wobei diese dem Vorsorgegedanken entsprechen müssen. Als Verteilungskriterien fallen nach der Praxis des Bundesgerichts hauptsächlich Dienst- und Lebensalter, Lohnhöhe und familienrechtliche Verpflichtungen in Betracht (BGE 128 II 394 ff.). Die freien Mittel sollen denjenigen Versicherten zugutekommen, die zu ihrer Äufnung beigetragen haben (BGE 128 II 397 E. 3.2).

3.3.2

Nachdem vorliegend als unbestritten gelten kann, dass freie Mittel und die Austrittsleistung grundsätzlich voneinander zu unterscheiden sind, stellt sich nun eben die Frage, ob die freien Mittel gleichenfalls von der dreijährigen Sperrfrist gemäss Art. 79b Abs. 3 BVG erfasst werden. Diesbezüglich ist zunächst auf zwei Entscheide des Bundesgerichts hinzuweisen. In einem Grundsatzurteil vom 12. März 2010 (2C_658/2009, 2C_659/2009) wurde

erwogen, dass Kapitalauszahlungen innerhalb der Dreijahresfrist grundsätzlich ausnahmslos mit missbräuchlicher Steuerminimierung gleichzusetzen seien. Massgebend sei, dass kurz nach einer späten Einzahlung Vorsorgemittel ausbezahlt werden, und zwar so, dass das Hin und Her nicht als sachgerechte Verbesserung des Versicherungsschutzes, sondern als vorübergehende und steuerlich motivierte Geldverschiebung erscheinen müsse. In einem späteren Entscheid hatte das Bundesgericht alsdann folgendes erklärt: Gehört eine steuerpflichtige Person mehreren Vorsorgeeinrichtungen der zweiten Säule an, ist bei einem BVG-Einkauf in die eine Einrichtung und einem Kapitalbezug innert der Dreijahresfrist aus der anderen Einrichtung eine konsolidierte Betrachtungsweise der beruflichen Vorsorge anzuwenden. Es ist mit dem Gleichbehandlungs- und dem Leistungsfähigkeitsprinzip kaum vereinbar, wenn einem BVG-Versicherten mit Zugang zu mehreren Vorsorgeeinrichtungen, das mit erheblichen Steuerersparnissen verbundene Verschieben von Geldern in die 2. Säule und deren Rückführung innert kurzer Frist möglich sein sollte, während dasselbe Vorgehen den übrigen Versicherten verwehrt bliebe (BGE 2C_488/2014, 2C_489/2014 vom 15. Januar 2015; vgl. StP 34 Nr. 14).

3.3.3

Aufgrund der Pflicht zur Vornahme einer solchen „konsolidierten Betrachtungsweise“ der zweiten Säule besteht aus steuerlicher Sicht auch kein Raum für eine Unterscheidung zwischen Austrittsleistung und den freien Mitteln (so im Ergebnis das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau 3RV.2018.22 vom 22. August 2019 E. 3.2.7.5). Wie die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zutreffend erläuterte, dienen die freien Mittel letztlich der Leistungsverbesserung des Versicherten (vgl. dazu Art. 29 des Vorsorgereglements), und bei Auflösung des Anschlussvertrags besteht je nach Art der Liquidation und je nach finanzieller Lage des Vorsorgewerks wie erwähnt ein reglementarischer Anspruch auf einen Anteil an den freien Mitteln des Vorsorgewerks. Folglich handelt es sich auch bei der Ausrichtung von freien Mitteln um eine Zahlung von Vorsorgekapital. Sind mithin im vorliegenden Fall unbestrittenermassen kapitalweise Vorsorgemittel an den Versicherten geflossen, ist im Sinne des Grundsatzurteils BGE 2C_658/2009, 2C_659/2009 kein Grund ersichtlich, jene von der dreijährigen Sperrfrist gemäss Art. 79b Abs. 3 BVG auszunehmen.

3.3.4

Die Vorbringen der Beschwerdeführer vermögen an diesem Ergebnis nichts mehr zu ändern. Namentlich spielt es aufgrund der konsolidierten Betrachtungsweise wie gesehen keine Rolle, dass die fraglichen Einkäufe in den Jahren 2015 und 2016 in die Personalvorsorgestiftung C. _____ und damit nicht bei der gleichen Vorsorgeeinrichtung wie die kapitalweise Auszahlung der freien Mittel (welche von der B. _____ Stiftung floss) erfolgten.

Soweit der Versicherte schliesslich geltend macht, er habe weder von der Auszahlung der freien Mittel gewusst noch diese beeinflussen können, ist darauf hinzuweisen, dass es jenem ohne weiteres zumutbar gewesen wäre, sich über die reglementarischen Vorschriften der Vorsorgeeinrichtung in Kenntnis zu setzen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_230/2015, 2C_231/2015 vom 3. Februar 2016 E. 4.3; vgl. auch unten E. 4.4). Davon abgesehen ist ein Verschulden des Steuerpflichtigen gerade nicht erforderlich (vgl. E. 2.4). Im Übrigen ergibt sich anhand des Reglements über die Teil- und Gesamtliquidation von Vorsorgewerken wie erwähnt (vgl. 3.2.3), dass bei der Verteilung von freien Mitteln seitens der Vorsorgeeinrichtung umfassende Informationspflichten gegenüber den Versicherten bestehen; gegen einen entsprechenden Beschluss stehen sogar Rechtsmittel offen (Art. 7; Information).

4. 4.1

Kann im Sinne eines Zwischenergebnisses also die grundsätzliche Anwendbarkeit von Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG auf Auszahlungen aus freien Mitteln bejaht werden, ist nun die Tragweite der dreijährigen Sperrfrist zu untersuchen. Beziehungsweise stellt sich die Frage, ob unter gewissen Umständen Ausnahmen von der Dreijahresregelung zu machen sind. Zu deren Beantwortung ist im Folgenden eine detaillierte Übersicht über die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu geben.

a) Im bereits erwähnten Grundsatzurteil vom 12. März 2010 (2C_658/2009, 2C_659/2009) führte das Bundesgericht das Folgende aus:

„3.3.2 Die konsequente - und grundsätzlich ausnahmslose - Gleichsetzung von Kapitalauszahlung in der Dreijahresfrist mit missbräuchlicher Steuerminimierung erweist sich auch im hier zu prüfenden Einzelfall als zutreffend. Zwar wurde vorliegend eine klare Trennung zwischen später Einzahlung und Rentenausrichtung einerseits, langfristig angespartem Vorsorgevolumen und Kapitalauszahlung andererseits, vollzogen. Wie schon hervorgehoben (vgl. oben E. 2.2), ist nicht dieser Unterschied gegenüber dem klassischen Missbrauchsmodell entscheidend. Wesentlich ist vielmehr die Übereinstimmung, die darin besteht, dass kurz nach einer späten Einzahlung Vorsorgemittel ausbezahlt werden, und zwar so, dass das Hin und Her nicht als sachgerechte Verbesserung des Versicherungsschutzes, sondern als vorübergehende und steuerlich motivierte Geldverschiebung erscheinen muss. Dagegen wendet sich Art. 79b Abs. 3 BVG (im hier massgeblichen steuerrechtlichen Rahmen) einheitlich und verbindlich, indem die Abzugsberechtigung immer dann zu verweigern ist, wenn innerhalb der Sperrfrist eine Kapitalauszahlung erfolgt.“

b) Ein knappes Jahr danach äusserte sich das Bundesgericht in seinem Urteil vom 1. Juli 2011 (2C_20/2011; 2C_21/2011) wie folgt:

„2.1 Wenn diese Vorschrift [Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG] die getätigten Einkäufe für die "daraus resultierenden Leistungen" einer dreijährigen Kapitalrückzugssperre unterwirft, so ist das laut bundesgerichtlicher Praxis nicht - wie sich aus dem Wortlaut zu ergeben scheint - als eine notwendigerweise direkte Verknüpfung zwischen dem Einkauf und der Leistung zu verstehen. Die Bestimmung ist vielmehr so auszulegen, dass jede während der Sperrfrist erfolgte Einzahlung vom Einkommensabzug ausgeschlossen werden muss. (...)

c) Dem Urteil vom 1. März 2016 (9C_515/2015) ist Folgendes zu entnehmen:

„4.2.3. (...) Wie die II. öffentlich-rechtliche Abteilung des Bundesgerichts im Urteil 2C_658/2009 vom 12. März 2010 E. 3.3 (...) erkannte, übernimmt und konkretisiert diese Vorschrift [Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG] die Rechtsprechung zur Verweigerung der Abzugsberechtigung wegen Steuerumgehung im Sinne einer einheitlichen und verbindlichen, insoweit abschliessenden gesetzlichen Regelung. Danach ist jegliche Kapitalauszahlung in der Dreijahresfrist missbräuchlich und jede während dieser Zeit erfolgte Einzahlung ist vom Einkommensabzug ausgeschlossen, ohne dass zu prüfen wäre, ob die Voraussetzungen einer Steuerumgehung gegeben sind (...).“

d) Im Urteil vom 18. Juli 2016 (2C_966/2015, 2C_967/2015) schliesslich machte das Bundesgericht nachstehende Angaben:

„4.1 Das Bundesgericht hat im Urteil 2C_658/2009 / 2C_659/2009 vom 12. März 2010 festgehalten, mit Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG sei die Rechtsprechung zur Verweigerung der Abzugsberechtigung wegen Steuerumgehung im Sinne einer einheitlichen und verbindlichen, insoweit abschliessenden gesetzlichen Regelung übernommen und konkretisiert worden (Urteile 9C_515/2015 vom 1. März 2016 E. 4.2.3, zur Publikation vorgesehen; 2C_488/2014 / 2C_489/2014 vom 15. Januar 2015 E. 2.2; 2C_658/2009 / 2C_659/2009 vom 12. März 2010 E. 3.3 f.). Demnach ist grundsätzlich jede Kapitalauszahlung in der Dreijahresfrist missbräuchlich und jede während dieser Zeit erfolgte Einzahlung ist vom Einkommensabzug ausgeschlossen, ohne dass zu prüfen wäre, ob die Voraussetzungen einer Steuerumgehung gegeben sind (Urteile 2C_1051/2014 / 2C_1052/2014 vom 30. Juni 2015 E. 3; 2C_658/2009 / 2C_659/2009 vom 12. März 2010 E. 3.3.1). Dies bedeutet - entgegen dem Beschwerdeführer - freilich nicht, dass damit die Frage der Steuerumgehung abschliessend geregelt wird und eine Steuerumgehung ausgeschlossen ist, wenn die Sperrfrist eingehalten wird oder, wie vorliegend, diese keine Anwendung findet. Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung einzig festgehalten, dass in klaren Fällen, in denen der Kapitalbezug innerhalb von drei Jahren nach dem Einkauf erfolgt ist, keine Missbrauchsprüfung erforderlich ist (vgl. Urteil 2C_614/2010 vom 24. November 2010 E. 3.2.3), was sich bereits aus dem Gesetz ergibt. (...)

4.2

Die in den vorgenannten Entscheiden verwendeten Formulierungen („in klaren Fällen, in denen der Kapitalbezug innerhalb von drei Jahren nach dem Einkauf erfolgt ist“; „jede während der Sperrfrist erfolgte Einzahlung vom Einkommensabzug ausgeschlossen werden muss“; „ist jegliche Kapitalauszahlung in der Dreijahresfrist missbräuchlich und jede während dieser Zeit erfolgte Einzahlung ist vom Einkommensabzug ausgeschlossen“) lassen erkennen, dass das Bundesgericht die Dreijahresfrist grundsätzlich streng gehandhabt haben möchte. Dafür spricht auch der Umstand, dass, soweit ersichtlich, vom Bundesgericht bisher in keinem Fall ein innerhalb der Dreijahresfrist getätigter Einkauf steuerlich zum Abzug zugelassen wurde (Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau 3RV.2018.22 vom 22. August 2019 E. 3.2.5). Nichtsdestotrotz fragt sich, ob Fälle denkbar sind, in denen die Sperrfrist nicht eingehalten werden muss, zumal gerade das Bundesgericht im oben aufgeführten Entscheid vom 12. März 2010 (E. 4.1 lit. a) von einer (nur) „grundsätzlich ausnahmslosen“ Gleichsetzung von Kapitalauszahlung in der Dreijahresfrist mit missbräuchlicher Steuerminimierung sprach, und ebenso wurde im Entscheid vom 18. Juli 2016 (E. 4.1 lit. d) festgehalten, dass „grundsätzlich“ jede Kapitalzahlung in der Dreijahresfrist missbräuchlich ist. In diesem Sinn hatte das Bundesgericht in einem anderen Entscheid auch ausdrücklich bestätigt, das Urteil 2C_658/2009 „schliesse nicht aus“, dass in bestimmten ausserordentlichen Fällen innert der Dreijahresfrist getätigte Einkäufe vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden könnten. Nachdem die betroffene Partei den tatsächlichen Nachweis für das Vorliegen eines solchen Falles nicht erbracht hatte, verzichtete es indes es auf eine entsprechende Prüfung (Urteile 2C_1051/2014, 2C_1052/2014 vom 30. Juni 2015 E. 3.1). Unter welchen Umständen ein solcher ausserordentlicher Fall anzunehmen ist, kann deshalb höchststrichterlich nicht als restlos geklärt gelten (vgl. Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau 3RV.2018.22 vom 22. August 2019 E. 3.2.6).

4.3

Anhand eines Blicks auf die kantonale Rechtsprechung ergibt sich, dass das Kantonsgericht Waadt in einem Urteil vom 10. Januar 2019 (FI.2018.0144) mit Blick auf den bundesgerichtlichen Entscheid 2C_1051/2014 / 2C_1052/2014 folgerte, das Bundesgericht nehme in gewissen aussergewöhnlichen Fällen Ausnahmen von der Dreijahresregelung an, insbesondere im Zusammenhang mit unvorhergesehenen Umständen, welche einen Kapitalrückzug unvermeidlich gemacht haben (StR 2019 S. 371 ff.). Die geprüfte unvorhersehbare, unvermeidliche Ausnahmesituation (im Zusammenhang mit der Kapitalauszahlung aus einer Freizügigkeitspolice, welche statt einer Übertragung der Guthaben auf die neue Vorsorgeeinrichtung erfolgte) wurde im Ergebnis allerdings verneint (vgl. E. 4 lit. d). Sodann hatte das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft bereits in einem Entscheid

vom 18. Januar 2013 (530 12 61) im Rahmen der Auseinandersetzung mit der damaligen Lehre erklärt, unter ausserordentlichen bzw. nicht absehbaren Umständen seien vorzeitige Pensionierungen infolge Umstrukturierungen oder Betriebsschliessungen denkbar (E. 3 lit. d). Schliesslich ist ein Urteil des Steuergerichtshofs des Kantonsgerichts Freiburg zu beachten, in welchem ausgeführt wurde, eine Ausnahme von Art. 79b Abs. 3 BVG wäre wenn überhaupt höchstens dann zu rechtfertigen, wenn dem Kapitalbezug ein unvorhergesehenes Ereignis zugrunde liege, wie dies bei Tod oder Invalidität unter Umständen der Fall sei. Im fraglichen Fall lag in der Tat ein Invaliditätsfall vor, und der Beschwerdeführer hatte geltend gemacht, Invalidität stelle ein unvorhersehbares, geschweige denn planbares Ereignis dar. Das Gericht hatte einen Ausnahmefall letztlich aber verneint mit der Begründung, dass der Beschwerdeführer den Einkauf erst nach dem Invaliditätsereignis und in voller Kenntnis des bevorstehenden Kapitalbezugs getätigt hatte (Urteil 604 2014 39 vom 22. Juli 2015 E. 4).

4.4

Was nun den vorliegend zu beurteilenden Fall anbelangt, machen die Beschwerdeführer geltend, der Versicherte habe die fragliche Kapitalauszahlung in der Höhe von Fr. 58'271.-- aus den freien Mitteln der B. _____ Stiftung weder beantragt, noch habe er Kenntnis über das Vorhandensein solcher Mittel gehabt. Diese Mittel seien nie ausgewiesen worden. Die Auszahlung sei letztlich ohne Veranlassung und ohne Wissen der Steuerpflichtigen erfolgt. Selbst wenn nun im Sinne obiger Rechtsprechung (vgl. E. 4.1 und 4.2) nicht hinreichend geklärt erscheint, welche Tatbestände genau unter „ausserordentliche Umstände“ fallen, kann hier keinesfalls von solchen ausgegangen werden. Im Sinne der Erwägungen des Kantonsgerichts Waadt wäre diesbezüglich zumindest zu fordern, dass das Element der Unvorhersehbarkeit gegeben ist. Vorliegend jedoch wählte der Versicherte den Zeitpunkt seiner Pensionierung letztlich selber. Es lag keine unvorhergesehene, überraschende Kündigung vor. Ein Wechsel in den Ruhestand gilt als freiwilliges Ausscheiden aus dem Erwerbsleben unter normalen Umständen (vgl. BGE 128 II 394 ff.), ist also nichts aussergewöhnliches (Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau 3RV.2018.22 vom 22. August 2019 E. 3.2.6.2). Gerade was das fehlende Wissen um die anstehende Auszahlung der finanziellen Mittel betrifft, wurde von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in zutreffender Weise auf die einschlägige Rechtsprechung hingewiesen, dass sich der Versicherte über die Vorschriften der Stiftung ohne weiteres hätte informieren können (vgl. schon oben E. 3.3.4). Soweit der Versicherte im Übrigen vorbrachte, aufgrund der vorliegenden Umstände könne keinesfalls von einer Absicht zur Steuerminimierung ausgegangen werden, ist dem nicht zu folgen, da wie gesehen laut Bundesgericht der Vorsatz zur Steuerumgehung ein unbeachtliches Kriterium darstellt.

5. Im Ergebnis ist die Anwendbarkeit der Sperrfrist von drei Jahren gemäss Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG auf die Auszahlung der freien Mittel in der Höhe von Fr. 58'271.-- zu bejahen. Was nun die Frage betrifft, welche der in den Jahren 2015 und 2016 erfolgten Einkäufe letztlich der Nachsteuerpflicht unterliegen, ist ohne weiteres auf die – als solche im Übrigen unbestritten gebliebene – vorinstanzliche Berechnung abzustellen. Demnach fallen in Bezug auf das Jahr 2015 nur die Einkäufe vom 30./31. Dezember in der Gesamthöhe von Fr. 10'000.-- in die dreijährige Sperrfrist. Bezogen auf das Jahr 2016 sind sämtliche Einkäufe von total Fr. 24'000.-- von der Sperrfrist betroffen. Im nämlichen Umfang erweist sich die Nachbesteuerung gemäss dem angefochtenen Entscheid damit als rechtmässig.
6. Die Beschwerdeführer beanstanden in einem nächsten Antrag, dass ihnen im angefochtenen Entscheid für das Nachsteuerverfahren eine Gebühr von Fr. 300.-- auferlegt wurde. Art. 153 Abs. 3 i.V.m. Art. 123 Abs. 2 Satz DBG verlangt für eine Auferlegung von Verfahrenskosten eine schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten seitens des Steuerpflichtigen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_226/2008 vom 1. April 2009 E. 4; (LOCHER, a.a.O., N. 16 zu Art. 153). Im vorliegenden Beschwerdeverfahren machen die Beschwerdeführer geltend, es treffe sie keinerlei Verschulden am Verfahren. Sie hätten die Steuererklärung vollständig und wahrheitsgemäss eingereicht. Sie hätten weder eine Auszahlung von Pensionskapital beantragt noch bei der Auszahlung von freien Mitteln mitgewirkt. Die Vorinstanz vertritt in ihrer Vernehmlassung nunmehr ebenfalls die Auffassung, dass sich eine Auferlegung von Verfahrenskosten nicht rechtfertige, und sie fordert dementsprechend die Gutheissung des beschwerdeführerischen Antrags. Nachdem vorliegend in Übereinstimmung mit den Parteien keine schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten ausgemacht werden kann, ist die Beschwerde zumindest dahingehend gutzuheissen, dass der angefochtene Entscheid insoweit aufgehoben wird, als den Beschwerdeführern die betreffenden Verfahrenskosten auferlegt werden.
7. a) Die Beschwerdeführer stellten vorliegend eventualiter den Antrag, es sei die Stiftung B. _____ anzuweisen, die an die Beschwerdeführer ausbezahlten freien Mittel zurückzufordern und an die Stiftung C. _____ zu überweisen. Nachdem die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung diesbezüglich ablehnend Stellung nahm mit der Begründung, es sei keine Rechtsgrundlage ersichtlich, um den nicht am Verfahren beteiligten Stiftungen Anweisungen zu erteilen, erklärten die Beschwerdeführer in ihrer Replik, soweit das Eventualbegehren aus rechtlichen Gründen scheitere, würden sie subeventualiter beantragen, dass die Beschwerdeführer zu verpflichten seien, die freien Mittel in die B. _____ zu überweisen – mit der Auflage, den Betrag umgehend auf die C. _____ zu übertragen.

b) Diese Anträge der Beschwerdeführer sind unbegründet. Die Vorinstanz weist zutreffend daraufhin, dass das Gesetz für eine Rückzahlung der ausbezahlten Mittel keine Handhabe bietet, sei es nun dass eine entsprechende Verpflichtung direkt an die Vorsorgeeinrichtung oder via den Versicherten erfolgt. Eine Rückzahlungspflicht würde ja voraussetzen, dass die Auszahlung der freien Mittel ungesetzlich war. Solches ist aber gerade nicht der Fall. Vielmehr ist die Auszahlung von freien Mitteln aus Sicht der Vorsorge grundsätzlich zulässig. Sie hat nur die steuerrechtliche Konsequenz, dass Abzüge im Zusammenhang mit dem Einkauf verweigert werden. Im Übrigen wollte der Gesetzgeber ja auch Einkäufe der fraglichen Art nicht verbieten, sondern diese nur durch eine Reihe von Bestimmungen verbindlich regeln (SCHNEIDER/MERLINO/MANGE, in: Kommentar zum schweizerischen Sozialversicherungsrecht, BVG und FZG, 2. Aufl. 2019, N. 125 und 130 zu Art. 79b BVG). In diesem Sinne sind die (sub-)eventualiter gestellten Anträge der Beschwerdeführer abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

8. Zusammenfassend ist die Beschwerde dahingehend gutzuheissen, dass die Verpflichtung der Beschwerdeführer zur Bezahlung von Verfahrenskosten für das Nachsteuerverfahren bei der Steuerverwaltung aufgehoben wird. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.
9. a) Im Rechtsmittelverfahren ist gebühren- und kostenpflichtig, wer ganz oder teilweise unterliegt oder auf dessen Rechtsmittel nicht eingetreten wird (Art. 144 Abs. 1 DBG). Hat keine Partei vollständig obsiegt, so werden die Prozesskosten nach dem Ausgang des Verfahrens verteilt. Nachdem die Beschwerdeführer vorliegend nur in sehr geringfügigem Umfang obsiegen, gehen die Prozesskosten vollumfänglich zu ihren Lasten. Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache in der Funktion als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen (VRPG; bGS 233.2) grundsätzlich bis zu Fr. 5'000.--. Innerhalb dieses Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG). Bei der Bemessung ist ausserdem ebenfalls zu berücksichtigen, dass sich im parallelen Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern (O2V 19 19) weitgehend die gleichen Sach- und Rechtsfragen stellten. Unter Berücksichtigung der Praxis der 2. Abteilung des Obergerichts in vergleichbaren Fällen wird die Gerichtsgebühr im vorliegenden

Fall auf Fr. 1'000.-- festgesetzt. Der von den Beschwerdeführern bereits geleistete Kostenvorschuss ist daran anzurechnen.

b) Eine Entschädigung ist den Beschwerdeführern beim vorliegenden Verfahrensausgang nicht zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021] e contrario).

Der Vorinstanz bzw. der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden unabhängig vom Verfahrensausgang keine Kosten auferlegt (Art. 144 Abs. 3 und 5 DBG i.V.m. Art. 53 Abs. 1 und Art. 22 Abs. 1 VRPG) und keine Entschädigungen zugesprochen (Art. 144 Abs. 4 und 5 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 bis 3 VwVG i.V.m. Art. 59, Art. 53 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 lit. a VRPG).

Das Obergericht erkennt:

1. In teilweiser Guttheissung der Beschwerde wird der angefochtene Entscheid insoweit aufgehoben, als den Beschwerdeführern Kosten für das Nachsteuerverfahren bei der Steuerverwaltung auferlegt werden. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Den Beschwerdeführern wird eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.-- auferlegt. Der bereits geleistete Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 800.-- wird angerechnet.
3. Es werden keine Entschädigungen zugesprochen.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Zustellung an die Beschwerdeführer über dessen Anwalt, die Vorinstanz, die Eidgenössische Steuerverwaltung sowie nach Rechtskraft an die Gerichtskasse.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtspräsident:

Der Obergerichtsschreiber:

lic. iur. Ernst Zingg

lic. iur. Marc Giger

versandt am: 26. Mai 2020