

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2022.186 vom 21. April 2023

ZH Steuerrekursgericht, 2023-04-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2022.186](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2022.186)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2022.186 du 21 avril 2023

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2022.186 del 21 aprile 2023

## Regeste

Privilegierte Sondersteuer auf Freizügigkeitsleistung. Der Pflichtige bezog im Rahmen der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit sein Pensionskassenguthaben. Der Bezug wurde nach Art. 38 DBG bzw. § 37 StG separat besteuert. Im Rahmen der ordentlichen Veranlagung/Einschätzung kam das Steueramt zum Schluss, dass kein Barbezugsgrund vorgelegen hätte, da der Antrag für den Bezug zu spät gestellt worden sei. Da die Kapitaleistung bereits rechtskräftig veranlagt/eingeschätzt wurde (res iudicata), besteht keine Möglichkeit, diesen Aspekt (Barbezugsgrund) im Rahmen der ordentlichen Veranlagung/Einschätzung erneut aufzubringen. Dieser Aspekt ist entweder im Rahmen der laufenden Veranlagung/Einschätzung zu prüfen oder es ist mit der Veranlagung/Einschätzung bis zum Vorliegen der Steuererklärung zuzuwarten. Gutheissung.

## Erwägungen

### E. 1

ST.2022.248

- 8 -

### E. 2

a) Im Rahmen der ordentlichen Veranlagung und Einschätzung der Steuerperiode 2020 gelangte das kantonale Steueramt vorliegend zum Schluss, dass die Voraussetzungen für die privilegierte Besteuerung nicht erfüllt gewesen seien und rechnete mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 6. Oktober 2022 einkommensseitig den Betrag in Höhe von Fr. 339'102.- beim steuerbaren Einkommen betreffend die direkte Bundessteuer 2020 sowie bei den Staats- und Gemeindesteuern 2020 auf. An der Aufrechnung hielt es im nunmehr angefochtenen Einspracheentscheid fest. Das kantonale Steueramt begründet die Aufrechnung damit, dass die streitbetreffende Kapitaleistung erst knapp drei Jahre nach Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit ausgerichtet worden sei, womit kein Barbezugsgrund mehr vorgelegen habe. Die Kapitaleistung sei zudem offensichtlich auch nicht für Geschäftsinvestitionen verwendet worden, was einen Barbezug wiederum gerechtfertigt hätte. Nur unter der Prämisse, dass der Bezug nicht rechtskonform gewesen sei, sei im Übrigen hinsichtlich der teilweisen Rückzahlung durch das kantonale Steueramt auch die betreffende Bestätigung erteilt worden. Die Besteuerung der Kapitaleistung sei dem Pflichtigen zudem unter Vorbehalt eröffnet worden, um im Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren eine abschliessende Überprüfung vornehmen zu können. b) Der Pflichtige macht demgegenüber geltend, dass Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG für eine Barauszahlung nur verlange, dass eine selbständige

Erwerbstätigkeit aufgenommen werde und die versicherte Person nicht mehr der obligatorischen Versicherung unterstehe. Für die Jahresfrist für den Bezug der Freizügigkeitsleistung bestehe keine gesetzliche Grundlage. Davon abgesehen hätte er diese Frist mit seinem Antrag vom ... Oktober 2018 ohnehin eingehalten: Er habe sich im Mai 2017 als Selbständigerwerbender bei der SVA Zürich angemeldet, welche ihm die Selbständigkeit erst mit Schreiben vom ... Dezember 2017 bestätigt habe. Auf Anfrage vom ... Januar 2018 an die Stiftung Auffangeinrichtung hinsichtlich eines Kapitalbezugs sei ihm mit Schreiben vom ... Februar 2018 mitgeteilt worden, dass eine Barauszahlung jederzeit möglich sei. Der eigentliche Antrag auf Auszahlung datiere sodann vom ... Oktober 2018, d.h. knapp zehn Monate nachdem ihm seitens SVA Zürich die Selbständigkeit bestätigt worden sei. Die anschliessende Korrespondenz mit der Stiftung Auffangeinrichtung habe dazu geführt, dass die Auszahlung dann letztlich erst am ... April 2020 erfolgt sei. Abgesehen davon könne das kantonale Steueramt vor dem Hintergrund der genauen Abklärungen der Stiftung Auffangeinrichtung, welche die Barauszahlung letztlich unter 1 DB.2022.186 1 ST.2022.248

- 9 - dem Titel der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit bewilligt habe, nicht nachträglich auf einen unrechtmässigen Bezug schliessen. Der Pflichtige habe mit der Kapitalleistung sodann laufende Kosten im Zusammenhang mit seinem Unternehmen vorfinanziert, da sich sein Honorar nach den beim Kunden erzielten Einsparungen bemesse und damit erst zeitverzögert einfordernbar werde. Der Bezug des Freizügigkeitsguthabens habe aufgrund der Verlustsituation in den ersten vier Jahren (2017 – 2020) zweifellos der Unterstützung des Aufbaus der selbständigen Erwerbstätigkeit gedient. Die Veranlagungen über die Kapitalauszahlung vom 9. Juni 2020 seien sodann rechtskräftig. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung dürfe nur unter engen Voraussetzungen auf eine rechtskräftige Verfügung zurückgekommen werden. Der Umstand, dass das Steueramt den Barauszahlungsgrund als nicht gegeben erachte, stelle diesfalls keine neue Tatsache dar. Der Vorbehalt in der Veranlagungsverfügung bzw. im Einschätzungsentscheid betreffend Kapitalleistung beziehe sich einzig auf den Fall weiterer Kapitalleistungen im selben Jahr. Dass schliesslich Fr. 200'000.- an die Vorsorgeeinrichtung zurückbezahlt wurden, könne nicht zum Nachteil des Pflichtigen ausgelegt werden, da von Anfang an eigentlich ein Teilbezug favorisiert worden sei.

### **E. 3**

Versicherte können die Barauszahlung der Austrittsleistung wie gezeigt unter anderem dann verlangen, wenn sie eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnehmen und der obligatorischen beruflichen Vorsorge nicht mehr unterstehen (Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG). Dass diese Kriterien vorliegend mit der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit im Mai 2017 durch den Pflichtigen erfüllt wurden, ist unbestritten. Streitig ist hingegen, ob der Pflichtige für den Barbezug einer Frist unterlag und – bejahendfalls – ob diese Frist vorliegend eingehalten wurde. Als unbegründet erweist sich diesbezüglich der Einwand des Pflichtigen, wonach das kantonale Steueramt an die Beurteilung der Stiftung Auffangeinrichtung gebunden sei. Wie das Bundesgericht wiederholt festgestellt hat, sind die Steuerbehörden aufgrund der fehlenden Verfügungsbefugnis der Einrichtungen der beruflichen Vorsorge nicht nur befugt, sondern sogar gehalten, vorfrageweise selbst über die vorsor- 1 DB.2022.186 1 ST.2022.248

- 10 - gerechtlche Qualifikation der im Einzelfall infrage stehenden Leistungen zu befinden (vgl. BGr, 7. Juni 2011, 2C\_156/2010, E. 3.3). a) Die BSV-Mitteilung Nr. 86 vom 31.

Oktober 2005 statuiert wie erwähnt, dass ein Gesuch um Auszahlung der Kapitalleistung grundsätzlich innert einem Jahr nach Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit zu erfolgen hat. Späteren Gesuchen wird nur ausnahmsweise im Zusammenhang mit Betriebsinvestitionen nachgekommen. Eine spätere Auszahlung bedingt mithin zwingend eine betriebliche Verwendung (Ivo P. Baumgartner, Art. 38 N 7a DBG). b) Den Akten kann entnommen werden, dass dem Pflichtigen durch die SVA Zürich mit Schreiben vom ... Dezember 2017 bestätigt wurde, selbständig erwerbstätig zu sein, nachdem mit Schreiben vom ... Juli 2017 über den Empfang seiner Anmeldung informiert und bezüglich der weiteren Bearbeitung um Geduld gebeten wurde. Die anschliessende Anfrage an die Stiftung Auffangeinrichtung vom ... Januar 2018 bezüglich Barauszahlung der Freizügigkeitsleistung wurde dann mit Schreiben vom ... Februar 2018 so beantwortet, dass die Freizügigkeitsleistung jederzeit bezogen werden könne; Teilauszahlungen seien allerdings nicht möglich. Der letztlich eingereichte Antrag des Pflichtigen auf Bezug der Freizügigkeitsleistung datiert vom ... Oktober 2018. Im Grundsatz hatte der Pflichtige die Frist für den Barbezug damit nicht eingehalten, wurde der Antrag vom ... Oktober 2018 doch erst mehr als ein Jahr nach Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit im Mai 2017 gestellt. Die Auszahlung wurde dann erheblich verzögert und erfolgte sogar fast drei Jahre nach Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit. Gemäss Sachdarstellung des Pflichtigen wurde die Freizügigkeitsleistung sodann zur allgemeinen finanziellen Überbrückung eingesetzt. Damit wurden auch keine betrieblichen Investitionen getätigt, welche einen Barbezug ausserhalb der einjährigen Frist legitimiert hätten. Immerhin ist aber fraglich, ob diese in der Verwaltungspraxis angewandte Frist bzw. die Voraussetzung der betrieblichen Verwendung überhaupt gesetzmässig sind und wie allenfalls die verzögerte Rückmeldung der SVA Zürich zum Status des Pflichtigen und die Zusicherung der Stiftung Auffangeinrichtung – diese unter Vertrauensschutz-Gesichtspunkten – in die rechtliche Würdigung einzubeziehen sind. Die Antwort hierauf kann allerdings aus den nachfolgenden Überlegungen letztendlich offenbleiben. 1 DB.2022.186 1 ST.2022.248

- 11 -

#### **E. 4**

a) Die Kapitalleistung wurde mit Verfügung bzw. Entscheid vom 9. Juni 2020 veranlagt bzw. eingeschätzt. Diese wurden nicht angefochten. Das kantonale Steueramt stellt sich in diesem Zusammenhang auf den Standpunkt, dass die Veranlagung bzw. Einschätzung unter Vorbehalt erfolgt sei, damit im ordentlichen Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren eine abschliessende Überprüfung anhand der Steuererklärung vorgenommen werden konnte. Dieser Beurteilung kann nicht gefolgt werden: Hintergrund der Veranlagung bzw. Einschätzung "mit Vorbehalt" ist bereits gemäss ausdrücklichem Hinweis auf der Verfügung bzw. dem Entscheid selbst die Tatsache, dass allfällige weitere Kapitalleistungen im selben Jahr zu berücksichtigen wären und eine Anpassung der Veranlagung bzw. Einschätzung nach sich ziehen würden. Die laufende Erhebung der Sondersteuer entbindet die Steuerbehörden jedoch nicht von der Verpflichtung, die vorfrageweise Überprüfung der vorsorgerechtlichen Qualifikation im Veranlagungs- bzw. Einschätzungszeitpunkt vorzunehmen und im Zweifel mit der Erhebung bis zum Vorliegen der Steuererklärung zuzuwarten (vgl. auch Weisung des kantonalen Steueramtes zur Besteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorge und Versicherung bei natürlichen Personen (§§ 22, 37 StG) vom 2. November 2001, ZStB Nr. 22.1 [in der bis 31. Dezember 2021 gültigen Fassung], nachfolgend Weisung). Dieses Verständnis deckt sich damit, dass die

Jahressteuer-Einschätzung dann ohne Vorbehalt erfolgt, wenn erst aufgrund der Steuererklärung bekannt wird, dass eine oder mehrere Kapitalleistungen aus Vorsorge oder Versicherung zugeflossen sind (Weisung Rz. 9). Soweit mithin eine Veranlagung bzw. ein Entscheid ergehen, erwachsen diese – vorbehältlich weiterer zu berücksichtigender Kapitalleistungen in derselben Steuerperiode – in Rechtskraft (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 131 N 23 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/ Rohner, § 139 N 25 StG). Die vorsorgerechtliche Qualifikation ist damit also materiell rechtskräftig beurteilt. Die materielle Rechtskraft äussert sich im Steuerrecht darin, dass auf einen formell rechtskräftig beurteilten Sachverhalt nicht mehr zurückgekommen werden darf (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 147-153a N 8 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 155-162a N 5 StG; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 8. A., 2023, S. 621, auch zum Folgenden). Vorausgesetzt ist dabei die Identität des neu zu beurteilenden Sachverhalts mit dem früher beurteilten. Dies setzt voraus, dass in beiden Fällen über den nämlichen Streitgegenstand zu urteilen ist (Identität des Objekts). Es muss deshalb das gleiche Forderungsverhältnis vorliegen, was dann 1 DB.2022.186 1 ST.2022.248

- 12 - zutrifft, wenn eine Steuer vom nämlichen Steuersubjekt für dasselbe Steuerobjekt und für die gleiche Steuerperiode gefordert wird. Es ist den Steuerbehörden grundsätzlich untersagt, auf rechtskräftige Veranlagungen bzw. Einschätzungen zurückzukommen. Eine Abänderung ist nur noch unter bestimmten gesetzlichen Voraussetzungen im Rahmen eines Revisionsverfahrens, einer Berichtigung oder im Nachsteuerverfahren möglich (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 147-153a N 10 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 155-162a N 13 StG). b) Nachdem der Bezug der Freizügigkeitsleistung durch den Pflichtigen vom ... April 2020 in Höhe von Fr. 539'102.- rechtskräftig veranlagt bzw. eingeschätzt wurde und die vorsorgerechtliche Qualifikation damit beurteilt bzw. das Vorliegen eines Barbezugsgrunds bejaht wurde, kann im Rahmen des ordentlichen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahrens nicht mehr auf diese Fragestellung zurückgekommen werden. Hier anders zu entscheiden würde bedeuten, diesen rechtskräftig beurteilten Aspekt erneut einer streitmässigen Beurteilung zuzuführen (vgl. dazu auch StRK I,

## **E. 9**

März 1999, 1 ST.1998.16, ZStP 1999, 312). Dies gilt vorbehältlich einer Abänderung der Veranlagungsverfügung bzw. des Einschätzungsentscheids betreffend Kapitalleistung, wobei aber mindestens fraglich ist, ob die Voraussetzungen dafür gegeben wären, hätte das kantonale Steueramt doch bereits im Rahmen der Jahressteuer-Einschätzung zu der nun vertretenen Auffassung gelangen können. Dies auch vor dem Hintergrund, dass in der Meldung der Kapitalleistung als Auszahlungsgrund die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit genannt wurde und dem kantonalen Steueramt im Zeitpunkt der Jahressteuer-Einschätzung bekannt war, dass die selbständige Erwerbstätigkeit bereits im Jahr 2017 aufgenommen worden war. Dass der Pflichtige aufgrund der Korrespondenz mit dem kantonalen Steueramt in der vorliegenden Sache letztlich im Betrag von Fr. 200'000.- eine teilweise Rückzahlung der bezogenen Freizügigkeitsleistung veranlasste, ändert an dieser Auffassung nichts. Der guten Ordnung halber wird an dieser Stelle vielmehr noch darauf hingewiesen, dass der Ausgang dieses Verfahrens das kantonale Steueramt nicht davon entbindet, der abgegebenen Bestätigung zur steuerneutralen Behandlung des zurückgeführten Barbezugs Folge zu leisten und diesen Betrag von der gesonderten Jah-

ressteuer auszunehmen. Andernfalls würde der Pflichtige auf diesem Betrag beim späteren Bezug zu Unrecht doppelt besteuert. 1 DB.2022.186 1 ST.2022.248

- 13 - c) Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Rechtsmittel. Der Pflichtige ist für die Steuerperiode mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.- (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 489'000.- (Staats- und Gemeindesteuern) zu veranlagern bzw. einzuschätzen. 5. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Beschwerdegegner bzw. dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.