

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.185 vom 7. Juni 2011

ZH Steuerrekursgericht, 2011-06-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2014.185

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.185 du 7 juin 2011

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.185 del 7 giugno 2011

Regeste

Über drei Jahre erfolgte gestaffelte Teilpensionierungen mit jeweiligem Kapitalbezug eines Selbstständigerwerbenden, welcher sich freiwillig der 2. Säule angeschlossen hat. Aus vorsorgerechter Sicht ist dies zulässig, sofern eine reglementarische Grundlage besteht. Vorliegend ist dies erfüllt, indessen sind die Voraussetzungen nicht eingehalten worden. Die steuerliche Korrektur erfolgt auf diese Weise, dass alle drei Kapitalbezüge als im letzten Jahr erfolgt behandelt werden und deshalb zusammengerechnet werden.

Erwägungen

E. 1

A,

E. 2

Damit ist zu prüfen, wie die Teilleistungen steuerlich zu behandeln sind. a) Über die Frage der steuerlichen Behandlung von vorsorgerechtwidrigen Kapitalleistungen herrscht eine grosse Meinungsvielfalt (vgl. hierzu ausführlich der Leit- entscheid BGr, 7. Juni 2011, 2C_156/2010 E. 4, www.bger.ch). Dabei hat das Bundes- gericht der von diversen Autoren vertretenen Auffassung, dass es gar nicht darauf an- komme, ob die Kapitalleistung rechtmässig bezogen und bestimmungsgemäss verwendet wurde, eine klare Absage erteilt. Um dem Verfassungsauftrag von Art. 113 Abs. 2 lit. a der Bundesverfassung vom 1. April 1999 (BV) Nachachtung zu verschaf- fen, ist nach dem Bundesgericht die steuerliche Privilegierung der Kapitalleistungen in (mit § 37 StG im Wesentlichen überein stimmenden) Art. 38 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) nicht extensiv zu interpretie- ren. Das spricht dafür, die steuerliche Privilegierung in Art. 38 DBG auf die in Gesetz und Verordnung umschriebenen Fälle zu beschränken. Die Verweisung in Art. 38 auf Art. 22 DBG ("Einkünfte aus ... Einrichtungen der beruflichen Vorsorge") kann daher 1 ST.2014.185

- 9 - nicht so verstanden werden, dass auch eine von vornherein rechtswidrig bezogene Kapitalleistung aus einer Vorsorgeeinrichtung steuerlich privilegiert behandelt werden müsste. In diesem Fall greift daher die ordentliche Besteuerung und ist die Kapital- oder Barauszahlung zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich zu versteuern. Vorbehalten ist der Fall, dass eine nicht rechtmässig bezogene oder zweckentfremdet verwendete Barauszahlung an die Vorsorgeeinrichtung zurückbezahlt bzw. wieder ih- rem Zweck zugeführt wird Die Steuerrekurskommission II (heute: Steuerrekursgericht) hat im Entscheid vom 3. März 2005, (2 ST.2004.268/2 DB.2005.8) mit Bezug auf eine reglements- widrig ausbezahlte Kapitalleistung eine ähnliche Lösung getroffen. Demnach sprechen gute Gründe dafür, gesetz- und/oder reglements- widrig ausgerichtete Leistungen

mit der Einkommensgeneralklausel (§ 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG) zu erfassen und zum übrigen Einkommen des Steuerpflichtigen hinzuzurechnen. Auch eine Tarifminderung gemäss § 36 StG (bzw. Art. 37 DBG) wäre nicht zu gewähren. Indessen ist der Steuerpflichtige zunächst durch die Steuerbehörden aufzufordern, die bezogenen Leistungen wieder an die Vorsorgeeinrichtung zurück zu erstatten. Auf diese Weise wird ihm die Möglichkeit eröffnet, einer allfälligen sofortigen ordentlichen Besteuerung zu entgehen (bzw. diese auf einen späteren Zeitpunkt zu verschieben). Nach Rückerstattung, die der Steuerbehörde nachzuweisen ist, wird der Zufluss steuerlich als nicht geschehen betrachtet. b) Im vorliegenden Fall geht es zwar nicht um eine zu Unrecht bezogene Barauszahlung, sondern um nicht reglementskonforme Bezüge der Altersleistungen in Kapitalform. Dennoch drängt es sich auf, die vom Bundesgericht formulierte Lösung zu übernehmen. Dabei stellt sich indessen das Problem, dass der Pflichtige mit Jahrgang 1942 das reglementarisch spätestmögliche Rücktrittsalter von 70 Jahren heute längst überschritten hat und damit die Auszahlung der Kapitalleistungen bereits 2012 hätte erfolgen müssen. Mithin hätte auf eine Rückzahlung in die Pensionskasse sogleich wieder die Auszahlung zu folgen. Damit erscheint eine Aufforderung zur Rückzahlung als formalistischer Leerlauf. Unter diesen Umständen erscheint es vielmehr als angebracht, die Rückzahlung und Wiederauszahlung vorwegzunehmen und davon auszugehen, es seien die Kapitalleistungen tatsächlich im Zeitpunkt des Altersrücktritts, so- mit 2012 ausbezahlt worden. 1 ST.2014.185

- 10 -

E. 3

a) Mit der gesonderten Besteuerung von § 37 StG wird verhindert, dass die Kapitalleistungen aus Vorsorge durch das übrige Einkommen auf eine höhere Progressionsstufe gehoben werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 37 N 7 StG; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 11 N 38 StHG, auch zum Folgenden). Die getrennte Besteuerung bedeutet nicht, dass die Kapitalleistungen aus der Steuerbemessungsgrundlage ausgeschieden und einer eigentlichen Sondersteuer unterworfen wären; sie bleiben vielmehr in der allgemeinen Einkommenssteuer integriert und werden nur zur Bestimmung des Steuersatzes ausgesondert. Nur in der gleichen Steuerperiode zu besteuerte Kapitalzahlungen werden zusammengerechnet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 37 N 38 StG; vgl. auch Leuch/Kästli/Langenegger, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, Art. 44 N 24). Hierzu hat das kantonale Steueramt die Weisung zur Besteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorge und Versicherung bei natürlichen Personen (§§ 22, 37 StG) vom 2. November 2001 erlassen (ZStB Nr. 16/000, nachfolgend Weisung). Gemäss Randziffer 3 der Weisung werden im gleichen Jahr fällig gewordene Kapitalleistungen zusammengezählt und gesamthaft mit einer einzigen Jahressteuer erfasst. Wie bereits ausgeführt, ist unter den vorliegenden Umständen eine Auszahlung aller drei Kapitalleistungen im Jahr 2012 zu unterstellen. Diese sind somit zusammenzurechnen, wie es das kantonale Steueramt im angefochtenen Entscheid im Ergebnis zu Recht getan hat. b) aa) Allerdings hat das kantonale Steueramt mit Einschätzungsentscheid vom 22. Juli 2011 die Kapitalleistung vom 1. April 2011 bereits separat nach § 37 StG in der Steuerperiode 2011 besteuert. Darin wurde ein Vorbehalt angebracht, wonach beim Zufluss weiterer Kapitalleistungen diese Einschätzungsverfügung durch eine neue Einschätzung ersetzt wird. Dieser Vorbehalt

bezieht sich indessen nur auf Kapitalleistungen in derselben Steuerperiode. Da vorliegend alle drei Kapitalleistungen in der Steuerperiode 2012 erfasst werden, lässt sich der Einbezug der Kapitalleistung 2011 nicht auf den Vorbehalt in der Einschätzung vom 22. Juli 2011 stützen. bb) Gemäss § 155 Abs. 1 lit. a StG kann ein rechtskräftiger Entscheid auch von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden. Der Umstand, dass es sich bei der Auszahlung vom 1. April 2011 um eine Teilzahlung wegen angeblicher 1 ST.2014.185

- 11 - Teilpensionierung handelt, wurde erst ersichtlich, als 2012 eine weitere Auszahlung erfolgte. Damit handelt es sich hierbei um eine erst nachträglich ersichtliche erhebliche Tatsache. Das kantonale Steueramt hat mit Schreiben vom 27. November 2012 zugesichert, dass die Einschätzung vom 22. Juli 2011 storniert bzw. in Anrechnung gebracht wird. Im Einspracheentscheid hat es zudem die Revision nach Rechtskraft ausdrücklich in Aussicht gestellt. Dies ist als Revision zu Gunsten der Pflichtigen zu qualifizieren. Dass Letztere mit der nun getroffenen Lösung insgesamt schlechter fahren, ändert daran nichts, da es sich beim Revisionsverfahren und bei der ordentlichen Veranlagung um unabhängige Verfahren mit je eigenen Regeln handelt (so ausdrücklich BGr, 7. Juni 2011, 2C_156/2010 E. 3.2). Damit erweist sich das Vorgehen der Vorinstanz auch unter diesem Aspekt als rechtmässig.

E. 4

Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsmässig sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

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