

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00092 vom 18. März 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-03-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2008.00092

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00092 du 18 mars 2009

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00092 del 18 marzo 2009

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2007 (Kapitalleistung) | Zeitpunkt der Besteuerung einer Kapitalleistung: Kapitalleistungen sind im Kanton zu besteuern, in dem der Pflichtige im Zeitpunkt der Fälligkeit seinen Wohnsitz hat. Die Auslegung des Begriffs des Fälligkeitszeitpunkts ergibt, dass damit auch im Bereich der Kapitalleistungen das allgemeine steuerrechtliche Prinzip des Zuflusses bzw. der Realisierung umgesetzt werden sollte. Der Anspruch gilt als realisiert, sobald der Pflichtige die Austrittsleistung unbedingt beanspruchen kann. Hierfür ist vorausgesetzt, dass er sowohl aus der Vorsorgeeinrichtung ausgetreten ist als auch, dass er ihr die notwendigen Angaben im Sinn des Freizügigkeitsgesetzes für die Auszahlung der Austrittsleistung gemacht hat. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Art. 68 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) legt fest, dass Kapitalleistungen im Kanton zu besteuern sind, in dem die steuerpflichtige Person im Zeitpunkt der Fälligkeit ihren Wohnsitz hat. Vorliegend muss der "Zeitpunkt der Fälligkeit" im Sinn von Art. 68 Abs. 1 StHG bestimmt werden. Es handelt sich mithin um einen Auslegungsvorgang. Auszugehen ist vom Wortlaut der Norm, es sind aber auch die übrigen Auslegungselemente heranzuziehen, wobei die systematischen, teleologischen und historischen ins Gewicht fallen (vgl. BGE 134 III 16 E. 3; BGE 134 V 170 E. 4.1).

E. 2.1

Der Begriff der Fälligkeit bedeutet, dass der Gläubiger die geschuldete Leistung fordern kann und der Schuldner diese erfüllen muss. Grundsätzlich verwendet Art. 68 Abs. 1 StHG eine klar fassbare Umschreibung. Indessen muss berücksichtigt werden, dass der Begriff der Fälligkeit unterschiedlich verstanden werden kann. Der Zeitpunkt der Fälligkeit einer Forderung kann sich aus Vereinbarung, aus der Natur des Rechtsverhältnisses oder gestützt auf eine gesetzliche Bestimmung ergeben (vgl. Art. 75 des Obligationenrechts [OR]). Es ist insoweit gegebenenfalls auf eine spezialgesetzliche Regelung abzustellen, um den genauen Eintritt der Fälligkeit bestimmen zu können (vgl. im Sinn eines Beispiels BGE 134 V 202 E. 3.1, bezogen auf Art. 41 bis der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVV]). Gestützt auf den Wortlaut von Art. 68 Abs. 1 StHG allein lässt sich allerdings kein klarer Schluss bezüglich "Zeitpunkt der Fälligkeit" ziehen.

E. 2.2

Das systematische Auslegungselement hilft ebenso wenig weiter wie das historische Element. In der bundesrätlichen Botschaft wurde vorgeschlagen, auf den "Zeitpunkt der

Ausschüttung" abzustellen (vgl. BBl 2000, 3917; vgl. auch BBl 2000, 3911). In der parlamentarischen Beratung wurde – ohne materielle Diskussion – anstelle dessen der "Zeitpunkt der Fälligkeit" eingesetzt (vgl. dazu AB 2000, 1115; AB 2000, 883). Im französischen Text wurde "réalisation" durch "échéance" ersetzt (vgl. BBl 2000, 3606); im italienischen Text blieb es demgegenüber beim Begriff "scadenza" (vgl. BBl 2000, 3409). Den Materialien kann nicht entnommen werden, ob mit dieser Umformulierung im Lauf der parlamentarischen Beratung eine Änderung des Sinns der Norm vorgenommen werden sollte oder ob es sich um eine ausschliesslich sprachliche Änderung ohne inhaltliche Bedeutung handelt. Damit kann nicht auf die Gesetzesmaterialien abgestellt werden, zumal diese nur dann von Bedeutung sind, wenn sie auf die streitige Frage eine klare Antwort geben (vgl. BGr, 3. Dezember 2008, 8C_695/2008, E. 5.1. am Ende, www.bger.ch). Immerhin ist festzuhalten, dass dem Gesetzgeber die Betonung des Elements der "Fälligkeit" wichtig war.

E. 2.3

Was den Gesetzeszweck von Art. 68 Abs. 1 StHG, d.h. das teleologische Auslegungselement betrifft, ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff der Fälligkeit das allgemeine Prinzip umsetzen wollte, wonach die Steuerpflicht dann greift, wenn die fragliche Leistung steuerlich realisiert ist. Nach allgemeinen steuerlichen Gesichtspunkten ist eine Leistung realisiert, wenn die betreffende Person die entsprechende Leistung entweder vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den diese Person in der Folge tatsächlich verfügen kann. Es muss sich insoweit um unbedingte Leistungsansprüche handeln, damit ein realisiertes Einkommen angenommen werden kann. Dass der Bundesgesetzgeber in Art. 68 Abs. 1 StHG eine von diesem allgemeinen steuerrechtlichen Prinzip abweichende Betrachtungsweise hätte wählen wollen, ist nicht ersichtlich und kann mangels entsprechender Hinweise auch nicht angenommen werden. Damit ist für die weitere Beurteilung davon auszugehen, dass der Bundesgesetzgeber auch im Bereich der Kapitalleistungen nichts anderes tun wollte, als das allgemeine steuerrechtliche Prinzip des Zuflusses bzw. der Realisierung umzusetzen.

E. 3

Der Begriff der Fälligkeit im Sinn von Art. 68 Abs. 1 StHG kann – abhängig von der Art der Kapitalleistung – unterschiedlich verstanden werden. Deshalb ist der Frage nachzugehen, ob bezogen auf die konkrete Kapitalleistung allenfalls gesetzliche Bestimmungen vorliegen, welche die "Fälligkeit", also die Realisierung bzw. den Zufluss der konkreten Kapitalzahlung, ordnen.

E. 3.1

Bei der vorliegenden Kapitalleistung handelt es sich um eine Austrittsleistung einer Vorsorgeeinrichtung bei Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 5 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 17. Dezember 1993 (Freizügigkeitsgesetz, FZG). Wer eine Vorsorgeeinrichtung verlässt, bevor ein Vorsorgefall eintritt, hat Anspruch auf eine entsprechende Austrittsleistung (Art. 2 Abs. 1 FZG), die mit dem Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung fällig wird (Art. 2 Abs. 3 Satz 1 FZG). Das Freizügigkeitsgesetz regelt zudem die Zins- bzw. Verzugszinspflicht, wenn die Austrittsleistung nicht innert bestimmter Fristen ausbezahlt wird (Art. 2 Abs. 4 und Art. 26 Abs. 2 FZG). Es geht somit davon aus, dass die Vorsorgeeinrichtung die Freizügigkeitsleistung nach dem Austritt rasch

überweisen bzw. auszahlen muss (vgl. BGr, 21. November 2008, 9C_476/2008, E. 3.4, www.bger.ch). Die Austrittsleistung ist in demjenigen Zeitpunkt auszubezahlen bzw. zu überweisen, in welchem die Vorsorgeeinrichtung "die notwendigen Angaben erhalten hat" (Art. 2 Abs. 4 FZG). Der Gesetzgeber berücksichtigt mithin, dass der jeweiligen Vorsorgeeinrichtung für die Abklärung der Auszahlung der Austrittsleistung bestimmte (notwendige) Angaben gemacht werden müssen. Hat die Vorsorgeeinrichtung diese Angaben erhalten, muss in der Folge die Austrittsleistung umgehend überwiesen bzw. ausbezahlt werden. Zwar hat der Gesetzgeber bezogen auf die Frage der Verzinsung nicht einen für alle Fälle gleich festzulegenden Zeitpunkt bestimmt, sondern eine Berücksichtigung der Umstände des konkreten Einzelfalls bevorzugt. Dennoch ergibt sich zugleich, dass im Gesetz generell festgelegt wird, dass "mit dem Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung" die Fälligkeit der Austrittsleistung eintritt (Art. 2 Abs. 3 Satz 1 FZG; vgl. dazu auch Hans Michael Riemer/Gabriela Riemer-Kafka, *Das Recht der beruflichen Vorsorge in der Schweiz*, 2. Aufl., Bern 2006, § 7 N. 122). Damit ergibt sich für die hier interessierende Austrittsleistung der beruflichen Vorsorge, dass prinzipiell die "Fälligkeit" mit dem Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung (unmittelbar) eintritt; dass in diesem Zusammenhang der Vorsorgeeinrichtung gegebenenfalls notwendige zusätzliche Angaben zu geben sind, hat den Gesetzgeber dazu geführt, die Frage des Zinsbeginns (nicht jedoch denjenigen der Fälligkeit) einzelfallbezogen zu regeln.

E. 3.2

Austrittsleistungen der beruflichen Vorsorge werden zuweilen nicht unmittelbar im Anschluss an den Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung überwiesen bzw. ausbezahlt. Dies kann auf verschiedene Gründe zurückzuführen sein: Entweder kann unklar sein, ob ein Vorsorgefall (welcher die Ausrichtung der Austrittsleistung ausschliesst) oder ein Freizügigkeitsfall eingetreten ist, oder es sind der Vorsorgeeinrichtung die notwendigen Angaben (etwa bezüglich der Anerkennung der selbstständigen Erwerbstätigkeit durch die AHV-Ausgleichskasse) nicht gemacht worden oder die Höhe der Austrittsleistung ist streitig oder interne Abläufe stehen der umgehenden Überweisung bzw. Auszahlung der Austrittsleistung nach dem Austritt entgegen.

E. 3.3

Nach dem Gesagten ist für die Bestimmung der "Fälligkeit" im Sinn von Art. 68 Abs. 1 StHG massgebend, in welchem Zeitpunkt die betreffende Person die Leistung entweder (tatsächlich) vereinnahmt oder dann jedenfalls einen festen Rechtsanspruch darauf erworben hat (vgl. E. 2.3). Diese Alternativität hat gerade für die Frage der Auszahlung der Austrittsleistung der beruflichen Vorsorge hohe Bedeutung. Denn es kann sich so verhalten, dass die Austrittsleistung zwar unbedingt beansprucht werden kann, indessen aus bestimmten Gründen dennoch nicht umgehend ausbezahlt wird. Hat die austretende Person der Vorsorgeeinrichtung die notwendigen Angaben im Sinne von Art. 2 Abs. 4 FZG übermittelt, ist davon auszugehen, dass unmittelbar mit Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung die Fälligkeit eintritt. Denn die betreffende Person kann – nachdem sie die Vorsorgeeinrichtung verlassen und die notwendigen Angaben geliefert hat – den Anspruch auf die Austrittsleistung unbedingt durchsetzen. Anders würde es sich verhalten, wenn die notwendigen Angaben nicht geliefert wurden bzw. eine Auseinandersetzung über deren Verwertbarkeit besteht.

E. 4

Deshalb ist für den vorliegenden Fall zu klären, ob der Vorsorgeeinrichtung die notwendigen Angaben geliefert worden sind und in welchem Zeitpunkt die betreffende Person die Vorsorgeeinrichtung verlassen hat.

E. 4.1

Der pflichtige Ehemann hatte der Vorsorgeeinrichtung am 22. Dezember 2006 mitgeteilt, dass er eine selbstständige Erwerbstätigkeit aufnehmen werde. Er übermittelte ihr zudem bestimmte Unterlagen, namentlich den Auszug aus dem Handelsregister, die Zustimmung der Ehefrau zum Bezug der Austrittsleistung in Barform sowie (offenbar) die Anmeldung bei der AHV-Ausgleichskasse. Der Vorsorgeeinrichtung lag zudem die "Meldung Dienstaustritt" der Arbeitgeberin vor. Damit erhielt die Vorsorgeeinrichtung offensichtlich die für die Beurteilung des Barauszahlungsgesuchs notwendigen Angaben. Jedenfalls erklärte denn auch die Vorsorgeeinrichtung im Nachhinein, dass eine Beurteilung und Gutheissung des Barauszahlungsgesuchs umgehend möglich war, weshalb die Berechnung der Austrittsleistung ohne Weiteres vorgenommen werden konnte. Somit wurden die notwendigen Angaben umgehend und vollständig gemacht, und eine sofortige Bearbeitung des Gesuchs war möglich.

E. 4.2

Es stellt sich sodann die Frage nach dem Zeitpunkt des Austritts aus der Vorsorgeeinrichtung. Den Abrechnungen der Vorsorgeeinrichtung ist zu entnehmen, dass als Austrittsdatum der 31. Januar 2007 genannt wird. Zugleich liegt aber die Bestätigung der Arbeitgeberin vor, wonach das Arbeitsverhältnis per 31. Dezember 2006 geendet hat. Damit liegt bezogen auf den Zeitpunkt des Austritts eine Diskrepanz vor. Diese ergibt sich indessen daraus, dass der pflichtige Ehemann mit Schreiben vom 22. Dezember 2006 die Überweisung des Betrags per 31. Januar 2007 gefordert hat. Angesichts der klaren Mitteilung der Arbeitgeberin zur Beendigung der bisherigen (unselbstständigen) Erwerbstätigkeit ist ohne Weiteres davon auszugehen, dass der Austritt per Ende 2006 erfolgt ist, weshalb die Austrittsleistung unmittelbar nach dem Austritt zu überweisen war und auch hätte überwiesen werden können.

E. 4.3

Dem Schreiben des pflichtigen Ehemanns vom 22. Dezember 2006, mit welchem er die Überweisung der Austrittsleistung per 31. Januar 2007 verlangt, kann nicht die Bedeutung zukommen, dass über die Auszahlung der Austrittsleistung disponiert werden könnte. In berufsvorsorgerechtlicher Hinsicht kann nicht seitens der versicherten Person bestimmt werden, wann die Austrittsleistung fällig wird und wann sie überwiesen bzw. ausbezahlt wird. Diesbezüglich gilt der Grundsatz, dass die Vorsorgeeinrichtung die Austrittsleistung nach dem Austritt rasch überweisen muss. Mit der Angabe eines bestimmten Überweisungsdatums kann einzig erreicht werden, dass die Vorsorgeeinrichtung daran erinnert wird, dass die Auszahlung – wie das Gesetz es vorsieht – rasch erfolgen muss. Offensichtlich hat aber gerade diese Angabe im Auszahlungsbegehren die vorliegende Streitigkeit ausgelöst; denn die Vorsorgeeinrichtung scheint aufgrund dessen davon ausgegangen zu sein, dass der pflichtige Ehemann auf dieses Datum hin die Vorsorgeeinrichtung verlassen werde. Dies hat in der Folge dazu geführt, dass die Vorsorgeeinrichtung erst unmittelbar nach diesem Datum die Auszahlung vorgenommen hat. Da der Austritt auf Ende 2006 erfolgt ist und die Austrittsleistung rasch nach dem Austritt ausbezahlt werden musste und auch ausbezahlt werden konnte, da die notwendigen

Angaben eingereicht wurden, sind keine besonderen Umstände gegeben, die ein Abweichen vom berufsvorsorgerechtlichen Prinzip der Fälligkeit mit Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung zulassen würde. Die in Frage stehende Kapitaleistung war somit unmittelbar nach dem Austritt (d.h. spätestens in den ersten Tagen des Monats Januar 2007) im Sinn von Art. 68 Abs. 1 StHG auszubezahlen.

E. 4.4

Das Bundesgericht hat bislang die Frage offengelassen, ob bezogen auf die Auszahlung von Austrittsleistungen auf den Zeitpunkt der Fälligkeit oder auf den Zeitpunkt der Auszahlung abzustellen ist (Urteil vom 3. Mai 2000, 2a.388/1998, E. 3.c). Die erkennende Instanz hat bereits bisher auf den Zeitpunkt der steuerlichen Realisierung des Anspruchs abgestellt (vgl. etwa VGr, 17. Mai 1994, SB.94/0001 = RB 1994 Nr. 35 E. 2b, S. 95 = StE 1995 b 21.2 Nr. 8). Im vorliegenden Fall wird lediglich in Präzision dieser Praxis berücksichtigt, dass auf denjenigen Zeitpunkt abzustellen ist, in dem die Austrittsleistung unbedingt beansprucht werden kann. Das ist hier Anfang Januar 2007. Somit ist die Austrittsleistung in einem Zeitpunkt fällig geworden, in dem die Pflichtigen ihren Wohnsitz noch nicht im Kanton Zürich hatten. Die streitigen Kapitaleistungen dürfen folglich im Kanton Zürich nicht besteuert werden. Daher ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Dieser hat der Beschwerdegegnerschaft, welche angesichts der Rechts- und Sachlage des Rechtsbeistands bedurfte, eine angemessene Parteientschädigung auszurichten (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 und § 152 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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