

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2022.186  
1 ST.2022.248

**Entscheid**

21. April 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet, Steuerrichter  
Marc Gerber und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

**A,**

vertreten durch B Treuhand AG,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrent,**

gegen

**Kanton Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Konsum,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerde-/  
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2020 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2020**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist seit Mai 2017 im Bereich des [...] selbstständig erwerbstätig und mit seinem Einzelunternehmen im Handelsregister eingetragen. In den Jahren 2017 – 2020 resultierten aus dieser Tätigkeit jeweils Verluste. Am ... Februar 2018 bezog der Pflichtige drei Kapitalleistungen aus Säule 3a-Konten im Betrag von insgesamt Fr. 175'900.-. Eine Anfrage vom ... Januar 2018 hinsichtlich eines geplanten weiteren Kapitalbezuges, diesfalls aus der zweiten Säule, wurde durch die Stiftung Auffangeinrichtung mit Schreiben vom ... Februar 2018 positiv beantwortet. Demgemäss könne die gesamte Freizügigkeitsleistung jederzeit bezogen werden. Gemäss Richtlinien der "Steuerverwaltung in Bern" seien allerdings keine Teilzahlungen möglich. Am ... Oktober 2018 reichte der Pflichtige einen entsprechenden Antrag auf Barauszahlung infolge Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ein. Nach diverser Korrespondenz mit der Stiftung Auffangeinrichtung erfolgte mit Valuta ... April 2020 die Auszahlung in Höhe von Fr. 539'102.55.

Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 9. Juni 2020 wurde diese Auszahlung als Kapitalleistung nach Art. 38 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 37 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) einer gesonderten Jahressteuer unterworfen.

Mit Auflage vom 20. Januar 2022 verlangte der Steuerkommissär im Rahmen der ordentlichen Veranlagung bzw. Einschätzung der Steuerperiode 2020 bezüglich der selbständigen Erwerbstätigkeit sowie der Kapitalleistung aus der zweiten Säule zusätzliche Angaben und Belege. Diese liess der Pflichtige in der Folge durch seinen Vertreter beantworten, wobei nebst einem Austausch zur rechtlichen Beurteilung der Auszahlung auch Abklärungen für eine teilweise Rückzahlung der Vorsorgegelder stattfanden.

Nachdem das kantonale Steueramt bestätigt hatte, eine Rückzahlung der bezogenen Vorsorgegelder steuerlich zu akzeptieren und diesfalls die Kapitalleistung im Jahr 2020 entsprechend zu reduzieren, veranlasste der Pflichtige im Betrag von Fr. 200'000.- eine teilweise Rückzahlung.

Gemäss in der Folge versandten Vorschlägen vom 29. August 2022 sollte der Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 198'300.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 197'000.- (Staats- und Gemeindesteuern) veranlagt bzw. eingeschätzt werden. Das steuerbare Vermögen wurde auf Fr. 489'000.- festgesetzt. Den Vorschlägen lag eine Aufrechnung der Kapitaleistung aus der zweiten Säule in Höhe von Fr. 339'102.-, d.h. im Umfang des nicht zurückgezahlten Betrags, zugrunde. Gleichzeitig wurden Vorjahresverluste aus der selbständigen Erwerbstätigkeit der Jahre 2017 – 2019 im Betrag von insgesamt Fr. 133'848.- berücksichtigt. Mit Verfügung bzw. Entscheidung vom 6. Oktober 2022 wurde der Pflichtige mit diesen Faktoren schliesslich veranlagt bzw. eingeschätzt.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 2. November 2022 Einsprache erheben mit dem Antrag, von einer Aufrechnung der Freizügigkeitsleistung (und damit einhergehend der Verrechnung der Vorjahresverluste) abzusehen. Ausserdem sei die Besteuerung der Kapitaleistung um den wieder einbezahlten Betrag von Fr. 200'000.- auf Fr. 339'102.- zu reduzieren.

Die Einsprache wurde mit Entscheid vom 18. November 2022 abgewiesen.

C. Gegen den Einspracheentscheid liess der Pflichtige am 19. Dezember 2022 Beschwerde bzw. Rekurs erheben mit dem Antrag, auf die Aufrechnung der Freizügigkeitsleistung zu verzichten und den Pflichtigen sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei der Staats- und Gemeindesteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.- zu veranlagen bzw. einzuschätzen, unter Kostenfolge zulasten des Beschwerde- bzw. Rekursgegners.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 10. Januar 2023 auf Abweisung der Rechtsmittel, unter Kostenfolge zulasten des Pflichtigen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung und die Gemeinde liessen sich nicht vernehmen.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Nach dem Recht der direkten Bundessteuer sowie der Staats- und Gemeindesteuern sind unter anderem steuerbar alle Einkünfte aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen (Art. 22 Abs. 1 DBG, § 22 Abs. 1 StG). Werden solche Zahlungen als Kapitalleistungen ausgerichtet, sind sie gemäss Art. 38 DBG bzw. § 37 StG mit der Jahressteuer allerdings getrennt vom übrigen Einkommen zu erfassen. Es handelt sich um eine privilegierte Besteuerung, da die Steuer lediglich zu einem Fünftel des Tarifs nach Art. 36 DBG bzw. – in der in der Steuerperiode 2020 gültigen Fassung von § 37 StG – von einem Zehntel der Kapitalleistung berechnet wird. Unter Art. 38 DBG bzw. § 37 StG fallen alle Kapitalleistungen aus Vorsorge sowie namentlich aus der 2. Säule und der Säule 3a. Die Sonderbesteuerung kommt unter anderem auch dann zur Anwendung, wenn die Kapitalleistung aus der 2. Säule im Rahmen der Wohneigentumsförderung zum Erwerb von Wohneigentum verwendet oder als Freizügigkeitsleistung im Hinblick auf die Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ausbezahlt wird (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. A., 2019, Art. 38 N 8 DBG, mit Hinweisen).

b) aa) Für den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit als Auszahlungsgrund i.S.v. Art. 5 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 17. Dezember 1993 (Freizügigkeitsgesetz; FZG) kennzeichnend ist die Tätigkeit einer natürlichen Person, mit der diese auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (BGr, 9. Dezember 2016, 2C\_204/2016, E. 3.3 = StE 2017 B 26.13 Nr. 35, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfälti-

ger, wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten (BGE 125 II 113 E. 5b). Die Prüfung ist von Fall zu Fall aufgrund einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände vorzunehmen. Die einzelnen Gesichtspunkte dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten.

bb) Für die privilegierte Besteuerung einer Kapitaleistung gemäss Art. 22 DBG i.V.m. Art. 38 DBG bzw. § 22 StG i.V.m. § 37 StG mit dem Barauszahlungsgrund der selbständigen Erwerbstätigkeit ist Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige eine selbständige Erwerbstätigkeit *aufnimmt*. In welchem Zeitraum die Aufnahme zu erfolgen hat, damit (noch) von einem rechtmässigen Bezug der Kapitaleistung gesprochen werden kann und diese folglich nach Art. 38 DBG bzw. § 37 StG privilegiert zu besteuern ist, kann dabei den einschlägigen steuerrechtlichen Bestimmungen nicht explizit entnommen werden. Entscheidend dürfte sein, dass die Kapitaleistung tatsächlich mit der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit in direktem Zusammenhang steht, wobei grundsätzlich auf die vorsorgerechtliche Beurteilung abzustellen ist, soweit keine Steuerumgehung bzw. rechtsmissbräuchliche Gestaltung vorliegt (Ivo P. Baumgartner, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 38 N 7a DBG).

cc) Das FZG selbst äussert sich mit Bezug auf die genannten Barauszahlungsgründe nicht explizit zu einer allfälligen zeitlichen Befristung. Die Formulierung in Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG "eine selbständige Erwerbstätigkeit *aufnehmen*" verlangt für eine regelkonforme Auszahlung allgemein und (temporal) unspezifisch einzig, dass (objektiv) eine solche aufzunehmen ist. Konkretisierend zur zeitlichen Thematik äussern sich sodann zwei Mitteilungen des Bundesamts für Sozialversicherung (BSV). Gemäss BSV-Mitteilung über die berufliche Vorsorge Nr. 86 vom 31. Oktober 2005 kann der Selbständigerwerbende die Auszahlung wegen Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit nur noch im Zeitpunkt der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit, beziehungsweise innerhalb eines Jahres nach Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit, verlangen (Rz. 501 S. 9). Die BSV-Mitteilung Nr. 118 vom 2. Juni 2010 hält im Weiteren fest, dass die Jahresfrist für die Barauszahlung der Freizügigkeitsleistung bei Personen, die sich in Teilschritten selbständig machen, in dem Zeitpunkt zu laufen beginnt, in dem die versicherte Person nicht mehr der obligatorischen Versicherung unterstellt ist (Ziff. 744). Diese Maximalfrist von einem Jahr ist in der Lehre nicht unumstritten. Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass die Barauszahlung auch

noch später als ein Jahr nach Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit verlangt werden könne (vgl. Geiser/Senti, in: Kommentar zum schweizerischen Sozialversicherungsrecht, BVG und FZG, 2. A., 2019, Art. 5 N 30 FZG, mit Hinweisen).

c) Zur Frage, wie Freizügigkeitsleistungen von Vorsorgeeinrichtungen, die ohne Barauszahlungsgrund i.S.v. Art. 5 Abs. 1 lit. a-c FZG erfolgt sind, d.h. nicht rechtmässig bezogen wurden, steuerlich zu behandeln sind, hat sich das Bundesgericht erstmals mit Leitentscheid vom 7. Juni 2011 (BGr, 2C\_156/2010, E. 4, auch zum Folgenden) eindeutig und unzweifelhaft geäussert. Dabei hat es der teilweise in der Lehre vertretenen Auffassung, dass es gar nicht darauf ankomme, ob die Kapitalleistung rechtmässig bezogen und bestimmungsgemäss verwendet werde, eine klare Absage erteilt. Um den Verfassungsauftrag von Art. 113 Abs. 2 lit. a der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) Nachachtung zu verschaffen, ist gemäss Bundesgericht die steuerliche Privilegierung der Kapitalleistungen in Art. 38 DBG und § 37 StG restriktiv zu interpretieren. Das spreche dafür, diese steuerliche Privilegierung auf die in Gesetz und Verordnung umschriebenen Fälle zu beschränken. Die Verweisung in Art. 38 DBG auf Art. 22 DBG könne daher nicht so verstanden werden, dass auch eine von vornherein rechtswidrig bezogene Kapitalleistung aus einer Vorsorgeeinrichtung steuerlich privilegiert behandelt werden müsste. In diesem Fall greife daher die ordentliche Besteuerung und sei die Kapital- oder Barauszahlung zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich zu versteuern. Vorbehalten bleibe der Fall, dass eine nicht rechtmässig bezogene oder zweckentfremdet verwendete Barauszahlung an die Vorsorgeeinrichtung zurückbezahlt bzw. wieder ihrem Zweck zugeführt werde (BGr, 9. Dezember 2016, 2C\_204/2016, E. 3.6 = StE 2017 B 26.13 Nr. 35). Diese Rechtsprechung wurde vom Bundesgericht wiederholt bestätigt und führt im Resultat dazu, dass die Steuerbehörden vorfrageweise zu prüfen haben, ob die massgebenden sozialversicherungsrechtlichen Voraussetzungen im Hinblick auf den geltend gemachten Barauszahlungsgrund erfüllt sind (BGr, 2. Oktober 2015, 2C\_248/2015 und 2C\_249/2015, E. 3.3 = StE 2016 B 26.13 Nr. 33, auch zum Folgenden; vgl. zum Ganzen auch Kreisschreiben Nr. 41 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 18. September 2014 [Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge], Ziff. 2.2.7 sowie Locher, Art. 38 N 5 DBG; Ivo P. Baumgartner, Art. 38 N 7a DBG; Rebekka Holenstein Pfenninger, Die Auswirkungen der steuerrechtlichen Privilegierung von Kapitalleistungen aus Vorsorge auf die verfassungsrechtliche Zielsetzung der beruflichen Vorsorge, 2015, S. 43 ff., je mit Hinweisen). Nicht zu prüfen braucht das kantonale Steueramt hingegen, ob die Mittel im Falle der Aufnahme einer

selbständigen Erwerbstätigkeit auch effektiv dafür verwendet wurden. Eine rechtliche Verpflichtung zur Investition des freigewordenen Vorsorgegeldes in das Geschäftsvermögen lässt sich aus Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG nicht ableiten.

d) Entsprechend dem Zuflussprinzip werden der massgebenden Steuerperiode all diejenigen steuerbaren Einkünfte zugerechnet, die dem Steuerpflichtigen im betreffenden Zeitraum mit der Wirkung zugeflossen sind, dass seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gesteigert wurde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 41 N 4 ff. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 50 N 5 ff. StG). Die Kapitalleistung ist damit, wenn nachträglich festgestellt wird, dass die Auszahlung nicht rechtmässig erfolgt ist, dem übrigen Einkommen derjenigen Steuerperiode aufzurechnen, in welchem sie ausbezahlt worden ist, solange der Steuerpflichtige für diese Periode noch nicht rechtskräftig veranlagt oder eingeschätzt worden ist.

e) Die Steuerbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG bzw. § 132 Abs. 1 StG). Die hier angesprochenen Verfahrensprinzipien der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde und der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen stehen dergestalt in einem Unterordnungsverhältnis zueinander, als dass das Mitwirkungsprinzip der Verwirklichung des Untersuchungsgrundsatzes dient, weil die Steuerbehörde die ihr obliegende Untersuchung ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen praktisch nicht vornehmen kann (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 123 N 9 DBG). Wirkt der Steuerpflichtige nicht mit, kann daher ein "Untersuchungsnotstand", d.h. die Unmöglichkeit, die rechtserheblichen Tatsachen zu ermitteln, entstehen.

Hinsichtlich der Beweislast im Steuerrecht gilt, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248, E. 3.5, mit weiteren Hinweisen). Bleibt eine feststellungsbedürftige Tatsache unbewiesen, so ist aufgrund der objektiven Beweislast zuungunsten desjenigen zu entscheiden, der die Beweislast trägt (Zweifel/Hunziker, Art. 130 N 27 DBG).

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

dem Titel der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit bewilligt habe, nicht nachträglich auf einen unrechtmässigen Bezug schliessen.

Der Pflichtige habe mit der Kapitaleistung sodann laufende Kosten im Zusammenhang mit seinem Unternehmen vorfinanziert, da sich sein Honorar nach den beim Kunden erzielten Einsparungen bemesse und damit erst zeitverzögert einforderbar 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 Kapitaleistung beziehe sich einzig auf den Fall weiterer Kapitaleistungen 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.

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 – bejahendenfalls – 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-

gerechliche 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.

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

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, 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 Jahressteuer auszunehmen. Andernfalls würde der Pflichtige auf diesem Betrag beim späteren Bezug zu Unrecht doppelt besteuert.

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).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2020, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.- veranlagt.
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Rekurrent wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2020, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 489'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif).

[...]