

des Rekurrenten. Unklar ist, welche Fassung den Ablauf und die Ausführungen korrekt wiedergibt. Jedenfalls wurde die Fassung der Steuerkommission A. durch den Rekurrenten nicht anerkannt, auch wenn der Vertreter des Rekurrenten erst verspätet reagierte.

Die Fassung des Protokolls des Vertreters des Rekurrenten wurde durch den Aktuar der Steuerkommission A. unterzeichnet. Der Aktuar macht jedoch geltend, er habe das Protokoll unterzeichnet, ohne es durchzulesen. Obwohl diese Darstellung eher fragwürdig ist und kaum dem Vorgehen im Alltag einer Steuerbehörde entsprechen wird, kann auf das Protokoll des Vertreters des Rekurrenten nicht abgestellt werden. Der Vertreter macht Ausführungen zu Erläuterungen des Steuerkommissärs vor der eigentlichen Verhandlung. Es ist offensichtlich, dass der Vertreter des Rekurrenten nicht wissen konnte, was vor seiner Anwesenheit besprochen wurde. Zudem macht die Delegation der Steuerkommission A. in der Vernehmlassung klar geltend, dass das Protokoll des Vertreters die Besprechung nicht korrekt wiedergebe.

Es ist somit festzuhalten, dass vorliegend kein Verhandlungsprotokoll vorliegt, auf das abgestellt werden könnte. Bereits aus diesem Grund ist der Einspracheentscheid aufzuheben und die Angelegenheit zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens, und insbesondere der Verhandlung, an die Steuerkommission A. zurückzuweisen. Dabei drängt es sich auf, das neue Protokoll direkt im Anschluss an die Verhandlung zu bereinigen und zu unterzeichnen. Allenfalls ist auch denkbar, eine Aufnahme der Verhandlung zu erstellen.

55 Jahressteuer auf Kapitalzahlung aus beruflicher Vorsorge (§ 31 StG; § 45 Abs. 1 lit. a StG); Abänderung einer rechtskräftigen Verfügung (§§ 201 ff. StG; § 205 StG; §§ 206 ff. StG)

Ein Zurückkommen auf eine rechtskräftig veranlagte Jahressteuer ist ausgeschlossen, wenn im Eröffnungszeitpunkt bereits eine korrekte und vollständige Steuererklärung des fraglichen Steuerjahres vorliegt.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 22. November 2018 in Sachen C.H. (3-RV.2018.41).

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Dem Rekurrenten wurde am 17. April 2015 von der Freizügigkeitsstiftung der A AG eine Kapitalzahlung von CHF 74'031.80 ausgerichtet. Als Auszahlungsgrund wurde auf der "Meldung über Kapitaleistungen" vom 5. Mai 2015 die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit angegeben.

2.2.

Mit Verfügung vom 22. November 2016 erhob die Steuerkommission X auf dieser Kapitalzahlung eine Jahressteuer. Diese Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

2.3.

Im Weiteren erfasste die Steuerkommission X die Zahlung der Freizügigkeitsstiftung der A AG von CHF 74'031.00 als weitere Einkünfte mit der ordentlichen Steuerveranlagung 2015 vom 19. Mai 2017 und stellte nach Rechtskraft der Veranlagung die Aufhebung der Jahressteuer in Aussicht (vgl. "Abweichungsbegründung 2015"). Diese Besteuerung ist im vorliegenden Verfahren umstritten und zu prüfen.

2.4.

Gemäss § 31 Abs. 1 StG sind (unter anderem) alle Einkünfte aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge steuerbar. Dazu gehören insbesondere Einkünfte aus Freizügigkeitspolicen und -konten (§ 31 Abs. 2 StG). Einkünfte aus Vorsorge sind im Grundsatz zusammen mit dem übrigen Einkommen mit der ordentlichen Einkommenssteuer zu erfassen. Dagegen unterliegen Kapitalzahlungen aus beruflicher Vorsorge 2. Säule einer getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 40 % des Tarifs (§ 45 Abs. 1 lit. a StG).

2.5.

Das Bundesgericht hat in seiner Entscheidung vom 7. Juni 2011 (2C_156/2010 = StR 2011 S. 856 = StE 2011 B 26.13 Nr. 27 = ASA 81 S. 379) erwogen, dass Barauszahlungen aus einer Vorsorgeeinrichtung der 2. Säule nicht der Vorsorge dienen, wenn ein Barauszahlungsgrund von Anfang an nicht gegeben ist oder wenn die Barauszahlung nicht zweckentsprechend verwendet wird. In diesem Fall unterliegt die Kapitalleistung nicht der separaten Jahressteuer gemäss § 45 Abs. 1 lit. a StG, sondern es greift die ordentliche Besteuerung. Die Kapitalauszahlung ist dann zusammen mit dem übrigen Einkommen zu erfassen.

2.6.

Eine vorzeitige Barauszahlung aus einer Vorsorge- bzw. Freizügigkeitseinrichtung ist gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG nur zulässig, wenn die versicherte Person (kumulativ) eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnimmt und der obligatorischen beruflichen Vorsorge nicht mehr untersteht (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 2. Oktober 2015 [2C_248/2015]; BGE 139 V 365). Aufgrund des im Vordergrund stehenden Gesichtspunktes der Erhaltung des Vorsorgeschutzes ist dabei grundsätzlich der Zeitpunkt der Barauszahlung massgebend, d.h. Änderungen seit dem Barauszahlungsgesuch sind zu berücksichtigen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 29. Juni 2016 [9C_109/2016]; SGE vom 26. April 2018 in Sachen T. + D.K. [3-RV.2017.105]; Schneider/Geiser/Gächter [Hrsg.], BVG und FZG: Bundesgesetze über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [recte: Invalidenvorsorge] sowie über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [recte: Invalidenvorsorge], Bern 2010, Art. 5 FZG N 43; Vetter-Schreiber, BVG/FZG: Kommentar zum Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, Bundesgesetz über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [Freizügigkeitsgesetz] und mit weiteren Erlassen, 3. Auflage, Zürich 2013, Art. 5 FZG N 7).

2.7.

Der Rekurrent war vom 6. April 2015 bis zum 11. Oktober 2015 (Pensum von ca. 50 % [619.86 Arbeitsstunden an 147 Arbeitstagen]) und vom 14. Oktober 2015 bis zum 31. Dezember 2015 (auch) un-

selbständig erwerbstätig (vgl. Lohnausweis der B vom 9. Januar 2016; Lohnausweis der C AG vom 31. Dezember 2015). Mit dem dabei erzielten Lohn von brutto CHF 18'605.00 bzw. von CHF 16'439.50 für seine Tätigkeit bei der B bzw. der D AG sowie von brutto CHF 16'144.00 für seine Tätigkeit bei der C AG unterstand er jeweils der obligatorischen beruflichen Vorsorge (seit dem 1. Januar 2015 gilt das BVG-Obligatorium ab einem [effektiven bzw. hypothetischen] Jahreslohn von mehr als CHF 21'150.00 [vgl. Art. 5 der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge {BVV 2} vom 18. April 1984 in der Fassung mit den Änderungen vom 15. Oktober 2014]), welche mit dem Antritt des Arbeitsverhältnisses am 6. April 2015 bzw. am 14. Oktober 2015 begann (vgl. Art. 2 Abs. 1 f., Art. 7, Art. 10 Abs. 1 BVG; Schneider/Geiser/Gächter, a.a.O., Art. 2 BVG N 9 ff., Art. 7 BVG N 7 ff., Art. 10 BVG N 4).

Im Zeitpunkt der Auszahlung der Kapitalzahlung vom 17. April 2015 war der Rekurrent also nicht aus der obligatorischen beruflichen Vorsorge ausgeschieden. Die Barauszahlung nach Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG war daher (unabhängig von der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit) nicht rechtmässig.

3.

3.1.

Es ist im Folgenden zu prüfen, ob die Vorinstanz unter den vorliegenden Umständen auf die rechtskräftige Jahressteuer zurückkommen und die Kapitalzahlung stattdessen mit der ordentlichen Einkommensteuer erfassen durfte.

3.2.

3.2.1.

Das Bundesgericht hat im Entscheid vom 4. Juni 2015 (2C_200/2014 = StR 2015 S. 711) zur nachträglichen Abänderung bzw. Aufhebung einer rechtskräftig veranlagten Jahressteuer betreffend eine Kapitalzahlung aus 2. Säule das Folgende ausgeführt:

"2.4.1. Eine in Rechtskraft erwachsene Verfügung ist nicht schon deswegen nachträglich abzuändern, weil sich ergibt, dass sie an einem ursprünglichen Rechtsfehler leidet. Vielmehr kann darauf nur noch unter besonderen Voraussetzungen zurückgekommen werden. Das Steuer-

recht kennt einen Numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen solchen Entscheid zurückzukommen; bei diesen Gründen handelt es sich um die Revision (Art. 147 ff. DBG), die Berichtigung (Art. 150 DBG) und die Nachsteuer (Art. 151 ff. DBG). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe sind ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch der öffentlichen Hand angerufen werden (Urteile 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3, in: StR 67/2012 S. 367; 2C_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.3, in: StR 68/2013 S. 474).

2.4.2. Die Voraussetzungen für eine Berichtigung liegen offensichtlich nicht vor.

2.4.3. Eine Nachsteuer setzt voraus, dass aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, 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 (Art. 151 Abs. 1 DBG). Abgesehen davon, dass vorliegend gar kein Nachsteuerverfahren (Art. 153 DBG) eröffnet wurde, ist nicht ersichtlich, welche Tatsachen oder Beweismittel der Steuerbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung der Jahressteuer nicht bekannt gewesen wären, und erst recht liegt kein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde vor: In der Steuererklärung für das Jahr 2009 hatten die Steuerpflichtigen korrekt angegeben, dass sie unselbständig erwerbstätig sind und dass sie eine Kapitaleistung aus beruflicher Vorsorge, welcher der Vorsorgenehmer als Arbeitnehmer angehörte, erhalten hatten. Damit war der Steuerbehörde bekannt, dass kein Barauszahlungsfall nach Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG vorlag. Wenn sie dennoch eine Jahressteuer veranlagte, so erfolgte dies aufgrund einer möglicherweise unzutreffenden rechtlichen Beurteilung, was kein Grund für eine Nachsteuer sein kann.

2.4.4. Nach Art. 147 DBG kann eine rechtskräftige Verfügung zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht

gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b) oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c).

2.4.4.1. In einer mit der vorliegenden (weitgehend) vergleichbaren Konstellation hat das Bundesgericht erkannt, dass die Aufhebung einer rechtskräftigen Jahressteuerveranlagung eine Revision zu Gunsten des Steuerpflichtigen darstellt, auch wenn zugleich die Kapitalleistung im Rahmen der bisher noch nicht rechtskräftigen ordentlichen Veranlagung besteuert wird. Ob sich die Interventionen der Veranlagungsbehörde - gesamtheitlich betrachtet - zum Vorteil oder zum Nachteil der Steuerpflichtigen auswirkten, könne verfahrensrechtlich keine Rolle spielen, da es sich beim Revisionsverfahren und bei der ordentlichen Veranlagung um unabhängige Verfahren mit je eigenen Regeln handelt (Urteil 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011 E. 3.2, in: StR 66/2011 S. 856 [zum gleichlautenden Art. 51 StHG]). Ob an dieser Betrachtungsweise und damit an einer Fokussierung auf rein verfahrensrechtliche Gesichtspunkte festzuhalten ist, kann hier aus folgenden Gründen offen gelassen werden.

2.4.4.2. Im Gegensatz zur Konstellation im zitierten Urteil 2C_156/2010 scheinen hier die Revisionsgründe von Art. 147 Abs. 1 lit. a und c DBG, die mit den Nachsteuergründen (vgl. E. 2.4.3 hier vor) im Wesentlichen übereinstimmen, offensichtlich nicht erfüllt; insbesondere unterscheidet sich die vorliegende Konstellation dadurch von derjenigen im zitierten Urteil 2C_156/2010, dass dort der Steuerpflichtige zunächst gegenüber der Steuerbehörde angegeben hatte, er nehme eine selbständige Tätigkeit auf, jedoch in der Folge gar nie selbständig erwerbstätig war. Weiter liegt der Revisionsgrund von [Art.] 147 Abs. 1 lit. b DBG nicht schon bei einer unzutreffenden Rechtsanwendung bzw. einem Subsumtionsirrtum der Steuerverwaltung vor (Urteile 2A.710/2006 vom 23. Mai 2007 E. 3.2, in: StE 2007 B 97.11 Nr. 23; 2P.273/2006 und 2A.617/2006 vom 17. April 2007 E. 3.3; 2P.198/2003 vom 12. Dezember 2003 E. 3.3, in: StR 60/2005 S. 45; VALLENDER/LOOSER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 147 DBG Rz. 14 f. und 18). Die Revision ist zudem ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt

schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG). Dabei sind hohe Anforderungen an das Mass der Sorgfalt zu stellen. Die Revision bezweckt nicht, vermeidbare Unterlassungen während des ordentlichen Verfahrens nachholen zu können (statt vieler: Urteil 2C_581/2011 vom 27. März 2012 E. 3.1, in: StR 67/2012 S. 454). Vorliegend war allen Beteiligten bekannt, dass der Steuerpflichtige eine Kapitalauszahlung aus beruflicher Vorsorge erhalten und in der Folge eine unselbständige Tätigkeit aufgenommen hatte. Die Jahressteueranmeldung beruht allenfalls auf einem Subsumtionsirrtum, der nicht Anlass für eine Revision geben kann.

2.4.5. Selbst wenn man die Frage offen lässt, ob hier überhaupt eine Konstellation einer Revision zugunsten der Steuerpflichtigen (gemäss Zit. Urteil 2C_156/2010) vorliegt, ist der angefochtene Entscheid im Ergebnis nicht zu beanstanden:

2.4.5.1. Die Vorinstanz hat im Vorgehen der Steuerbehörden eine Revision zu Ungunsten des Steuerpflichtigen erblickt. In der Rechtsprechung zum Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) hatte das Bundesgericht erkannt, dass auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage eine Revision zu Ungunsten des Steuerpflichtigen mit grosser Zurückhaltung möglich sei. Grundsätzlich müsse der Steuerpflichtige auf die Beständigkeit der rechtskräftigen Veranlagung zählen können; eine Revision sei aber möglich, wenn das Beharren auf der Rechtskraft zu einem Rechtsmissbrauch führen würde, nämlich wenn der Fehler der Steuerbehörde offensichtlich war und vom Steuerpflichtigen ohne weiteres erkennbar gewesen wäre (Urteil 2A.508/2002 vom 4. April 2003 E. 2.2, in: StR 58/2003 S. 513).

2.4.5.2. Art. 147 DBG und Art. 51 StHG sehen die Revision ausdrücklich nur noch zugunsten des Steuerpflichtigen vor, während das Gegenstück zu Gunsten des Fiskus die Nachsteuer ist (Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 136 f., 214 f.). Das Bundesgericht hat denn auch unter der Geltung des neuen Rechts die altrechtliche Praxis der Revision zu Ungunsten des Steuerpflichtigen nicht mehr angewen-

det (offen gelassen im Urteil 2P.198/2003 vom 12. Dezember 2003 E. 3.3, StR 60/2005 S. 45).

2.4.5.3. Selbst wenn die alte Praxis noch anwendbar wäre, wären die entsprechenden Voraussetzungen hier nicht erfüllt. So wenig wie bei der Revision zugunsten des Steuerpflichtigen könnte ein blosser rechtlicher Irrtum der Steuerbehörde bei Vornahme der Veranlagung ein Revisionsgrund sein.

2.5. Insgesamt bestand somit kein Anlass, auf die rechtskräftige Veranlagung der Jahressteuer zurückzukommen. Die Kapitaleistung kann nicht zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich besteuert werden."

Diese Rechtsprechung, auf die auch das Kantonale Steueramt im Protokoll Nr. 1 zur Konferenz der Sektion natürliche Personen vom 23. März 2018 betreffend "Säulen 2 + 3a, missbräuchlicher Kapitalbezug, kein Barauszahlungsgrund, Revision rechtskräftige Jahressteueranlagung" hinweist, ist auf den vorliegenden Sachverhalt analog anzuwenden.

3.2.2.

Auch im vorliegenden Fall liegen die Voraussetzungen einer Berichtigung nach § 205 StG offensichtlich bzw. mangels Vorliegens von Rechnungsfehlern und Schreibversehen nicht vor. Ebenso wenig kommt eine Nachsteuer gemäss §§ 206 ff. StG in Betracht, weil der Rekurrent in der Steuererklärung für das Jahr 2015 korrekt angegeben hat, dass er im Zeitpunkt der Auszahlung der Kapitalzahlung vom 17. April 2015 (auch) unselbständig erwerbstätig (sowie nicht aus der obligatorischen beruflichen Vorsorge ausgeschieden) war und dass er eine Kapitaleistung aus 2. Säule erhalten hatte. Damit war der Steuerkommission X bekannt, dass kein Barauszahlungsgrund gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG vorlag. Schliesslich ist auch eine Revision (§§ 201 ff. StG) der rechtskräftig veranlagten Jahressteuer ausgeschlossen, weil der Steuerkommission X im Zeitpunkt der Eröffnung der Jahressteueranlagung (22. November 2016) die Steuererklärung 2015 bereits vorlag (Posteingang am 17. Mai 2016) und daraus ersichtlich war, dass ein unzulässiger Kapitalbezug aus der 2. Säule vorliegt.

(...)

3.3.

Unter den vorliegenden Umständen darf die rechtskräftig veranlagte Jahressteuer der Kantons- und Gemeindesteuern 2015 (Kapitalzahlung) nicht mehr korrigiert werden. Die Besteuerung der Kapitalleistung mit dem ordentlichen Einkommen ist damit ausgeschlossen. Die Steuerkommission X hat die Kapitalauszahlung also zu Unrecht mit dem übrigen Einkommen erfasst.