

## **BGer 2C\_522/2018 vom 15. April 2020**

Bundesgericht, 2020-04-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_522\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_522_2018)

FR: TF 2C\_522/2018 du 15 avril 2020

IT: TF 2C\_522/2018 del 15 aprile 2020

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Die Vorinstanz hat betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich der Steuerperiode 2014 und die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2014 ein einziges Urteil gefällt, was bei - wie vorliegend - inhaltlich übereinstimmender Regelung der zu beurteilenden Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten Recht zulässig ist. Die Beschwerdeführer haben zulässigerweise nur eine einzige Beschwerdeschrift eingereicht. Das anhängig gemachte Beschwerdeverfahren kann auch vom Bundesgericht in einem einzigen Urteil entschieden werden ( BGE 142 II 293 E. 1.2 S. 296; 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262; Urteil 2C\_380/2010 vom 26. Oktober 2010 E. 1.2, E. 4).

#### **E. 1.2**

Die Beschwerdeführer, die am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen haben und mit ihren Anträgen unterlegen sind, haben ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung und Abänderung des angefochtenen Urteils ( Art. 89 Abs. 1 BGG ). Sie sind zur Beschwerde legitimiert und darauf ist einzutreten.

#### **E. 1.3**

Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG ), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind ( BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280, mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonaem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254). Als spezialgesetzliche Bestimmung ermöglicht Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) dem Bundesgericht nicht nur die Prüfung der Vereinbarkeit der kantonalen Gesetzgebung mit den bundesrechtlichen Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes mit freier Kognition (wozu es sich bereits auf Art. 95 BGG stützen könnte), sondern, zur Herstellung der Konkordanz mit dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11), auch die freie Überprüfung der Auslegung und Anwendung von harmonisiertem kantonalem Gesetzesrecht. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür ( BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteile 2C\_693/2014, 2C\_694/2014 vom 4. März 2015 E. 2.1; 2C\_153/2014

vom 4. September 2014 E. 1.2).

#### **E. 1.4**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz kann von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt oder ergänzt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2 BGG ).

#### **E. 2**

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Urteil erwogen, aus der einzig massgeblichen steuerlichen Sicht hätten die Steuerpflichtigen während der Steuerperiode 2014 gar keinen Wechsel von einer selbstständigen zu einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit vorgenommen. Die Steuerpflichtigen hätten, in Übereinstimmung mit den von der B.\_\_\_\_\_ AG ausgestellten Lohnausweisen über die Periode 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2014, für die Steuerperiode 2014 nur Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit deklariert. Hätte die Steuerpflicht der Beschwerdeführer erst in der Steuerperiode 2014 geendet, wären die Steuerpflichtigen gemäss § 50 Abs. 3 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH) bzw. Art. 41 Abs. 3 DBG (in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 der Verordnung vom 14. August 2013 über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer [SR 642.117.1]) denn auch gehalten gewesen, einen Geschäftsabschluss zu erstellen, was nicht erfolgt sei, datiere doch der letzte Geschäftsabschluss vom 31. Dezember 2013. Fehle es aber im Steuerjahr 2014 an jeglichem Einkommen aus der von den Pflichtigen vormals ausgeübten selbstständigen Erwerbstätigkeit, sei auch die Geltendmachung des "grossen Abzugs" für die "Säule 3a" ausgeschlossen.

#### **E. 3**

Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen können längstens bis fünf Jahre nach Erreichen des ordentlichen Rentenalters der AHV ( Art. 21 Abs. 1 AHVG ) geleistet werden.

#### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführer rügen, das massgebende Abgrenzungskriterium, ob Beiträge an die grosse oder nur an die kleine "Säule 3a" einbezahlt werden könnten (Art. 7 Abs. 1 der Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen [BVV 3; SR 831.461.3]), sei der Umstand der Zugehörigkeit zu einer Vorsorgeeinrichtung der 2. Säule ( Art. 80 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVG; SR 831.40] ) und nicht, wie die Vorinstanz anzunehmen scheine, ob eine Person steuerlich als selbständig oder als unselbständig erwerbend gelte. Wenn die Vorinstanz davon ausgehe, dass die Beschwerdeführer sich bereits ab 1. Januar 2014 in der 2. Säule versichern (hätten) lassen müssen, gehe sie fälschlicherweise davon aus, dass sie für das ganze Jahr 2014 dem BVG-Obligatorium unterstanden hätten. Die Vorinstanz habe unzutreffenderweise nicht erkannt, dass die für die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) massgebliche Betrachtungsweise auch für die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge gelte: Bei einer Umwandlung einer Einzelfirma oder einer Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft gelte nach der bundesgerichtlichen Praxis für die AHV-Beitragspflicht, dass der bzw. die bisherigen Geschäftsinhaber bis zum Zeitpunkt, in dem die

Aktiengesellschaft ins Handelsregister eingetragen werde, als Selbständigerwerbende zu veranlagten seien; dies gelte für die AHV selbst dann, wenn die Umwandlung rückwirkend erfolge. Das Bundesgericht habe in BGE 115 Ib 37 E. 4d S. 44 klar und deutlich erwogen, dass für die Frage der Arbeitnehmereigenschaft nach BVG die für die AHV geltenden Kriterien massgeblich seien. Die vorinstanzliche Darstellung, vorliegend sei einzig die steuerliche Sicht der Dinge massgeblich, verstosse gegen die bundesgerichtliche Rechtsprechung. Die Beschwerdeführer würden somit sowohl für die Alters- und Hinterlassenenversicherung wie auch für die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge bis einen Tag vor der Handelsregistereintragung der B. \_\_\_\_\_ AG vom 30. Juni 2014 noch als Selbständigerwerbende gelten und hätten bis zu diesem Zeitpunkt nicht dem BVG-Obligatorium unterstanden. Es sei denn auch aktenkundig, dass sie sich erst am 1. Juli 2014 für die 2. Säule versichern liessen und dieser Versicherungsanschluss auch nicht rückwirkend erfolgt sei. Bis dahin seien sie somit keiner 2. Säule angehörig gewesen, weshalb sie für diesen Zeitraum nach Art. 7 Abs. 1 lit. b BVV 3 eine grosse Säule hätten bilden können. Um die gesetzgeberische Konzeption korrekt abzubilden, komme nach der Praxis eine Splitting-Berechnung zur Anwendung: Danach hätten für die Zeit vom 1. Januar 2014 bis zum 30. Juni 2014 je 20 % der Erwerbseinkünfte der Beschwerdeführer an die "Säule 3a" geleistet werden können. Erst ab 1. Juli 2014 habe ein Anschluss an die 2. Säule vorgelegen, weshalb für diese Zeit nur noch die kleine "Säule 3a" möglich gewesen sei. Gestützt auf das Erwerbseinkommen, welches die Beschwerdeführer während der Zeit vom 1. Januar 2014 bis zum 30. Juni 2014 erzielt hätten (Einkünfte im Betrag von 84'000.-- für den Beschwerdeführer und im Betrag von Fr. 30'000.-- für die Beschwerdeführerin) ergebe sich für den Beschwerdeführer ein zulässiger abziehbarer Betrag an die "Säule 3a" von insgesamt Fr. 21'909.-- und für die Beschwerdeführerin von Fr. 12'157.--, total Fr. 34'066.--. Da die beiden kleinen "Säulen 3a" von insgesamt Fr. 13'478.-- in den eingeschätzten bzw. veranlagten Beträgen von Fr. 170'700.-- (Staats- und Gemeindesteuern 2014) bzw. von Fr. 165'400.-- (direkte Bundessteuer 2014) bereits berücksichtigt seien, würden sich die steuerbaren Einkommen noch um Fr. 20'588.-- reduzieren, woraus sich neu steuerbare Einkommen von Fr. 150'400.-- (Staats- und Gemeindesteuern) und von Fr. 144'800.-- (direkte Bundessteuern) ergeben würden.

### **E. 3.2**

Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Artikeln 26-33a DBG abgezogen ( Art. 25 DBG ). Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. e DBG werden von den Einkünften abgezogen die Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von vertraglichen Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, wobei der Bundesrat in Zusammenarbeit mit den Kantonen die anerkannten Vorsorgeformen und die Höhe der abzugsfähigen Beiträge festlegt. Art. 81 BVG hält zur steuerlichen Abzugsfähigkeit der Beiträge fest:

"Art. 81 Abzug der Beiträge

1 Die Beiträge der Arbeitgeber an die Vorsorgeeinrichtung und die Einlagen in die Arbeitgeberbeitragsreserven, einschliesslich derjenigen nach Artikel 65e, gelten bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden als Geschäftsaufwand.

2 Die von den Arbeitnehmern und Selbständigerwerbenden an Vorsorgeeinrichtungen nach Gesetz oder reglementarischen Bestimmungen geleisteten Beiträge sind bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden abziehbar.

### **E. 3.3**

Das BVG gilt nur für Personen, die bei der AHV versichert sind ( Art. 5 Abs. 1 BVG ). Die Versicherungsunterstellung in der beruflichen Vorsorge ist in den Art. 2 und 3 BVG (obligatorische Versicherung) und in Art. 4 BVG (freiwillige Versicherung) geregelt (FRANZISKA GROB, Die Behandlung von Personen mit Erwerbsunterbrüchen im Schweizerischen Sozialversicherungsrecht, Diss. Freiburg 2012, S. 78). Gemäss Art. 2 Abs. 1 BVG unterstehen Arbeitnehmer, die das 17. Altersjahr überschritten haben und bei einem Arbeitgeber einen Jahreslohn von mehr als Fr. 21'330 beziehen ( Art. 7 BVG ), der obligatorischen Versicherung. Art. 11 BVG regelt den Anschluss an die obligatorische Versicherung:

"Art. 11 Anschluss an eine Vorsorgeeinrichtung

1 Der Arbeitgeber, der obligatorisch zu versichernde Arbeitnehmer beschäftigt, muss eine in das Register für die berufliche Vorsorge eingetragene Vorsorgeeinrichtung errichten oder sich einer solchen anschliessen.

2 Verfügt der Arbeitgeber nicht bereits über eine Vorsorgeeinrichtung, so wählt er eine solche im Einverständnis mit seinem Personal oder der allfälligen Arbeitnehmervertretung.

3 Der Anschluss erfolgt rückwirkend.

3bis Die Auflösung eines bestehenden Anschlusses an eine Vorsorgeeinrichtung und der Wiederanschluss an eine neue Vorsorgeeinrichtung durch den Arbeitgeber erfolgt im Einverständnis mit dem Personal oder der allfälligen Arbeitnehmervertretung. Die Vorsorgeeinrichtung hat die Auflösung des Anschlussvertrages der Auffangeinrichtung (Art. 60) zu melden.

3ter Kommt in den Fällen nach den Absätzen 2 und 3bis keine Einigung zustande, so entscheidet ein neutraler Schiedsrichter, der im gegenseitigen Einverständnis oder, bei Uneinigkeit, von der Aufsichtsbehörde bezeichnet wird.

### **E. 4**

Die Ausgleichskasse der AHV überprüft, ob die von ihr erfassten Arbeitgeber einer registrierten Vorsorgeeinrichtung angeschlossen sind.

#### **E. 4.1**

Vorliegend wurde die Kollektivgesellschaft B.\_\_\_\_\_ & Co auf den 30. Juni 2014 hin in eine Aktiengesellschaft umgewandelt und unter der Firma B.\_\_\_\_\_ AG in das Handelsregister eingetragen. Gemäss der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung, die nicht als offensichtlich unrichtig gerügt worden und für das Bundesgericht somit verbindlich ist (oben, E. 1.4), wurde die Umwandlung steuerlich rückwirkend auf den 1. Januar 2014 vollzogen. Zu prüfen ist somit nachfolgend, ob infolge dieser Umwandlung der Abzug nach Art. 7 Abs. 1 lit. a BVV 3 oder der Abzug nach Art. 7 Abs. 1 lit. b BVV 3 geltend gemacht werden kann.

#### **E. 4.2**

Auszugehen ist davon, dass die nach Art. 81 f. BVG abziehbaren Beiträge der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer als Gewinnungskosten gelten (oben, E. 3.2) und ihre Abzugsfähigkeit voraussetzt, dass sie effektiv angefallen sind (zum objektiven Nettoprinzip vgl. MARKUS REICH/ SILVIA HUNZIKER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, NN. 5, 12 zu Art. 25 DBG ). Zur Umsetzung dieses Gesetzeszweck hat der Gesetzgeber in Art. 81 f. BVG und Art. 7 BVV 3 festgehalten, dass nur geleistete Beiträge an anerkannte Vorsorgeeinrichtungen abzugsfähig sind, an welche der betreffende Steuerpflichtige angeschlossen ist (oben, E. 3.2). Zu berücksichtigen ist dabei, dass Arbeitnehmer, die das 17. Altersjahr überschritten haben und bei einem Arbeitgeber einen Jahreslohn von mehr als Fr. 21'330 beziehen ( Art. 7 BVG ), obligatorisch bei einer im Register für die berufliche Vorsorge eingetragenen Vorsorgeeinrichtung zu versichern sind ( Art. 2 Abs. 1, Art. 11 Abs. 1 BVG ),

wobei der Begriff des dem Versicherungsobligatorium unterstellten Arbeitnehmers sich grundsätzlich nach dem AHV-Beitragsstatut richtet (oben, E. 3.2).

### **E. 4.3**

Wird, wie vorliegend, eine Umwandlung einer Kollektivgesellschaft im Sinne von Art. 552 ff. OR in eine Aktiengesellschaft im Sinne von Art. 620 ff. OR (vgl. dazu Art. 54 Abs. 2 lit. a des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [Fusionsgesetz, FusG; SR 221.301] )

steuerlich rückwirkend durchgeführt (vgl. dazu Urteil 2C\_1019/2012 vom 7. August 2013, E. 2.2, veröffentlicht in StR 68/2013 S. 744), kann die Anknüpfung an das AHV-Statut jedoch zu Diskrepanzen zwischen dem steuerrechtlichen und dem sozialversicherungsrechtlichen Status führen.

#### **E. 4.3.1**

In

steuerrechtlicher Hinsicht wird zur Vermeidung von Zwischenabschlüssen regelmässig eine rückwirkende Übernahme von Aktiven und Passiven auf den letzten ordentlichen Bilanzstichtag und nicht auf das Datum des Handelsregistereintrags angestrebt (ALEXANDER VOGEL/ CHRISTOPH HEIZ/URS R. BEHNISCH/ANDREA SIEBER/ANDREA OPEL, FusG Kommentar, 3. Aufl. 2017, N. 6 zu Vorbemerkungen zu Art. 53-68 FusG : Steuerfolgen der Umwandlung; MARKUS WEIDMANN, Steuerfragen bei Umstrukturierungen - Versuch über die sogenannt unechten Fusionen, Spaltungen und Umwandlungen, in: Festschrift für Markus Reich, 2014, S. 304 f.; JULIA VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl. 2011, S. 209). Aus steuerrechtlicher Sicht waren die Beschwerdeführer

ab dem 1. Januar 2014

unselbständig erwerbstätig .

#### **E. 4.3.2**

Aus

AHV-rechtlicher Sicht ist hingegen keine rückwirkende Umwandlung möglich (zur sozialversicherungsrechtlichen Praxis des Bundesgerichts BGE 102 V 103 E. 2 S. 106 f., letztmals zitiert in Urteil C 267/04 vom 3. April 2006 E. 4.4.2; vgl. dazu PETER

MÜLLER/SUSANNE SCHREIBER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, 2016, § 2 N. 26). Die Kollektivgesellschaftler werden somit bis auf den Zeitpunkt ihres Eintrags als Aktiengesellschaft im Handelsregister weiterhin als selbständig erwerbende Personen angesehen. Entsprechend waren die Beschwerdeführer aus AHV-rechtlicher Sicht

bis zum 1. Juni 2014 selbständig erwerbstätig .

#### **E. 4.4.1**

Dem Kreisschreiben Nr. 18 "Steuerliche Behandlung von Vorsorgebeiträgen und -leistungen der Säule 3a" vom 17. Juli 2008, das die ESTV zur Konkretisierung von Art. 33 Abs. 1 lit. e DBG erlassen hat, lässt sich unter dem Titel "Berechnung des Abzuges beim Übergang von einer unselbständigen zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit oder umgekehrt" dazu entnehmen, dass während der Zeitspanne der unselbständigen Erwerbstätigkeit mit Anschluss an eine Pensionskasse die steuerpflichtige Person - ein entsprechendes Erwerbseinkommen vorausgesetzt - maximal den in Art. 7 Abs. 1 lit. a BVV 3 vorgesehenen Maximalbetrag einbezahlen könne. Für die Zeitspanne der Selbständigkeit ohne Anschluss an eine Pensionskasse könne die steuerpflichtige Person bis zu 20 % ihres selbständigen Erwerbseinkommens einbezahlen, vorausgesetzt, sie schliesse die Buchhaltung per Ende des Jahres ab. Für das betroffene Jahr könne insgesamt (inklusive allfällige Einzahlungen in die kleine Säule 3a) nicht mehr als der in Art. 7 Abs. 1 lit. b BVV 3 vorgesehene Maximalbetrag (40 % des oberen Grenzbetrags nach Art. 8 Abs. 1 BVG ) einbezahlt werden. Gleich verhalte es sich beim Anschluss an eine Vorsorgeeinrichtung infolge Aufnahme einer unselbständigen Erwerbstätigkeit während des Jahres.

Aus der Verwaltungsverordnung geht somit hervor, dass bei einem unterjährigen Wechsel von einer unselbständigen Erwerbstätigkeit (mit Anschluss) zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit (ohne Anschluss) während der Zeitspanne der unselbständigen Erwerbstätigkeit höchstens der Betrag von Art. 7 Abs. 1 lit. a BVV 3 und während der Zeitspanne der selbständigen Erwerbstätigkeit höchstens 20 % des selbständigen Erwerbseinkommens, maximal jedoch 40 % des oberen Grenzbetrags nach Art. 8 Abs. 1 BVG , in Abzug gebracht werden kann. Dem Kreisschreiben Nr. 18 lässt sich nicht ausdrücklich entnehmen, ob die ESTV die Selbständigkeit bzw. Unselbständigkeit der Erwerbstätigkeit aus steuerrechtlicher Sicht vornimmt oder auf das AHV-Statut abstellt. Der Hinweis darauf, dass Vorsorgeverträge für anerkannte Formen der gebundenen Selbstvorsorge nur von Personen abgeschlossen werden könnten, die ein der AHV/IV-Pflicht unterliegendes Erwerbs- oder Erwerb ersatzeinkommen erzielen, lässt sich dahingehend interpretieren, dass die ESTV für die Begriffe der unselbständigen bzw. selbständigen Erwerbstätigkeit das AHV-Statut als massgeblich erachtet.

#### **E. 4.4.2**

Als Verwaltungsverordnung ist das Kreisschreiben Nr. 18 für die Gerichte rechtlich unverbindlich. Von einer rechtmässigen Verwaltungsverordnung weicht das Bundesgericht indes nicht ohne triftigen Grund ab, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt und eine überzeugende Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben enthält (vgl. Urteile 2C\_479/2016, 2C\_480/2016 vom 12. Januar 2017 E. 3.5; 2C\_873/2014 vom 8. November 2015 E. 3.4.1 und E. 3.4.2; 2C\_258/2010 vom 23. Mai 2011 E. 4.2, mit zahlreichen Hinweisen auf die publizierte Rechtsprechung des Bundesgerichts).

5.

## **E. 5**

Sie fordert Arbeitgeber, die ihrer Pflicht nach Absatz 1 nicht nachkommen, auf, sich innerhalb von zwei Monaten einer registrierten Vorsorgeeinrichtung anzuschliessen.

### **E. 5.1**

Die Diskrepanzen zwischen steuerrechtlicher und sozialversicherungsrechtlicher Betrachtungsweise, die sich bei einer rückwirkenden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine juristische Person ergeben, sind insbesondere deswegen gewichtig, weil sich die

Umstrukturierung einer Personenunternehmung in eine juristische Person auf den Träger der Sozialversicherungsabgaben sowie die Höhe der Beiträge auswirkt. Die Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft müssen, auch im Falle einer steuerrechtlich anerkannten rückwirkenden Umwandlung in eine juristische Person und damit einhergehender rückwirkenden steuerrechtlichen Arbeitnehmereigenschaft, die Sozialversicherungsbeiträge bis zum zivilrechtlichen Vollzug der Umstrukturierung als Selbständigerwerbende zu den dafür geltenden Beitragssätzen auf dem beitragspflichtigen Einkommen abrechnen; eine Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge auf den Löhnen und den dafür geltenden Beitragssätzen ist erst nach dem zivilrechtlichen Vollzug der Umstrukturierung möglich (MÜLLER/SCHREIBER, a.a.O., § 2 N. 26 f.). Weil

Bemessungsgrundlage für die AHV-Beiträge Selbständigerwerbender das

von den Steuerbehörden gemeldete Erwerbseinkommen gemäss rechtskräftig veranlagtem Bundessteuereinkommen ist (Art. 23 Abs. 1 der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVV; SR 831.101]), diese Angaben für die AHV-Behörden verbindlich sind ( Art. 23 Abs. 4 AHVV ), in der Praxis jedoch keine Meldung für den Zeitraum der steuerlichen Rückwirkung bis zum zivilrechtlichen Vollzug der Umstrukturierung möglich ist, führt dies zu erheblichen praktischen Problemen, weshalb sich die Sozialversicherungsbehörden oft nicht an die sozialversicherungsrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts halten. Die Sozialversicherungsbehörden stellen stattdessen regelmässig auf die Praxis der Steuerbehörden zur rückwirkenden Umwandlung von Personengesellschaften in juristische Personen ab und

lassen den Wechsel von der selbständigen zur unselbständigen Erwerbstätigkeit bereits auf den Zeitpunkt der steuerlichen Rückwirkung der Umstrukturierung zu (MÜLLER/SCHREIBER, a.a.O., § 2 N. 26, unter Verweis auf ERICH ETTLIN/ROLAND STÜDLE, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, ST 2009, S. 334).

### **E. 5.2**

Auszugehen ist davon, dass die rechtliche Regelung der Abzugsfähigkeit von Beiträgen an anerkannte Vorsorgeformen nicht direkt auf das (steuerrechtliche oder sozialversicherungsrechtliche) Beitragsstatut, sondern auf den Anschluss an eine anerkannte Vorsorgeeinrichtung abstellt (oben, E. 3.2). Die Anschlusspflicht an eine anerkannte Vorsorgeeinrichtung richtet sich grundsätzlich nach dem AHV-Beitragsstatut (oben, E. 3.3). Auch wenn der sozialversicherungsrechtlichen Rechtsprechung des Bundesgerichts in der Praxis nicht durchwegs gefolgt werden soll (oben, E. 5.1), ist zur

Vermeidung einer Divergenz in der Rechtsprechung darauf abzustellen.

Im Sinne der gesetzlichen Regelung von Art. 81 f. BVG in Verbindung mit Art. 7 BVV 3 können Arbeitnehmer und Selbständigerwerbende demzufolge für Beiträge an die gebundene Vorsorgeeinrichtung bei Versicherungseinrichtungen und die gebundene Vorsorgevereinbarung mit Bankstiftungen (Art. 82 in Verbindung mit Art. 81 BVG ; vgl. oben, E. 3.2) bei einem unterjährigen Anschluss an eine Vorsorgeeinrichtung im Sinne von Art. 80 BVG im Sinne einer pro-rata-temporis-Regelung anteilmässig für die Zeit ohne Beitragsleistung an eine Vorsorgeeinrichtung im Sinne von Art. 80 BVG jährlich bis 20 Prozent des Erwerbseinkommens, jedoch höchstens bis 40 Prozent des oberen Grenzbetrages nach Artikel 8 Absatz 1 BVG ( Art. 7 Abs. 1 lit. a BVV 3 ), und für die Zeit mit Beitragsleistung an eine Vorsorgeeinrichtung im Sinne von Art. 80 BVG jährlich bis 8 Prozent des oberen Grenzbetrages nach Artikel 8 Absatz 1 BVG ( Art. 7 Abs. 1 lit. b BVV 3 ) in Abzug bringen.

Im vorliegenden Fall kann den Beschwerdeführern der sogenannte grosse Abzug bis zum 30. Juni 2014 gewährt werden, wenn sie nachweisen, dass

- die AG für diese Zeitspanne keine AHV-Beiträge für die Angestellten und namentlich nicht für die Beschwerdeführer bezahlt hat;
- die Beschwerdeführer für diese Zeitspanne mit der Ausgleichskasse als Selbständige abgerechnet haben, und
- die AG erst ab 1. Juli 2014 einer Vorsorgeeinrichtung im Sinne von Art. 80 BVG angeschlossen und vor diesem Zeitpunkt keine BVG-Beiträge bezahlt worden sind.

### **E. 5.3**

Aus den Akten, welche zur Ergänzung des Sachverhalts herangezogen werden können ( Art. 105 Abs. 2 BGG ), geht hervor, dass die Beschwerdeführer für den Zeitraum Januar - Juni 2014

als Selbständigerwerbende Akontozahlungen für die Sozialversicherungen AHV/IV/EO geleistet haben. Das AHV-Statut ist für den Zeitraum zwischen 1. Januar 2014 und 30. Juni 2014 gemäss dem in diesem Punkt unbestritten gebliebenen vorinstanzlichen Urteil (E. 3.3.3 S. 9) bis anhin nur provisorisch festgelegt worden. Damit können die erste und die zweite Voraussetzung als erfüllt angesehen und gegebenenfalls erforderliche Anpassungen noch vorgenommen werden. Aus den Akten ergibt sich weiter, dass sich die Beschwerdeführer

auf den 1. Juli 2014 hin der BVG-Sammelstiftung Swiss Life und damit einer anerkannten Vorsorgeeinrichtung angeschlossen haben. Entsprechend ist auch das dritte Kriterium erfüllt. Damit erweist sich die Beschwerde wegen Verletzung von Art. 81 f. BVG in Verbindung mit Art. 7 BVV 3 als begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache ist zur neuen Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer der Steuerperiode 2014 im Sinne der Erwägung an das kantonale Steueramt des Kantons Zürich zurückzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Kanton Zürich aufzuerlegen, der Vermögensinteressen verfolgt ( Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 BGG ). Der Kanton Zürich hat den Beschwerdeführern für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung

auszurichten ( Art. 68 Abs. 1 BGG ). Zur Neuverlegung der kantonalen Verfahrens- und Parteikosten wird die Sache an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich zurückgewiesen ( Art. 67, Art. 68 Abs. 5 BGG ).

#### **E. 6**

Kommt der Arbeitgeber der Aufforderung der Ausgleichskasse der AHV nicht fristgemäss nach, so meldet diese ihn der Auffangeinrichtung (Art. 60) rückwirkend zum Anschluss.

#### **E. 7**

Die Auffangeinrichtung und die Ausgleichskasse der AHV stellen dem säumigen Arbeitgeber den von ihm verursachten Verwaltungsaufwand in Rechnung. Die nicht einbringbaren Verwaltungskosten übernimmt der Sicherheitsfonds (Art. 56 Abs. 1 Bst. d und h)."

Die Begriffe des dem Versicherungsobligatorium unterstellten Arbeitnehmers ( Art. 2 Abs. 1 BVG ) und des Selbständigerwerbenden ( Art. 3 und Art. 4 Abs. 1 BVG ) sind grundsätzlich im Sinne des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10) zu verstehen. Das AHV-Beitragsstatut ist für die berufliche Vorsorge zwar nicht verbindlich ( BGE 129 V 237 E. 3 S. 240; Urteile 9C\_109/2016 vom 29. Juni 2016 E. 2.2; 2A.461/2006 vom 2. März 2007 E. 4.2); allerdings dürfen die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge nicht ohne Not davon abweichen (Urteil des Eidg. Versicherungsgerichts B 6/88 vom 14. Dezember 1989 E. 5 in fine).

4.

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