

SO_GERICHTE SGSTA.2020.38 vom 25. Oktober 2021

SO Obergericht, 2021-10-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2020.38

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2020.38 du 25 octobre 2021

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2020.38 del 25 ottobre 2021

Regeste

Einkommen, Kapitaleistung, selbständige Erwerbstätigkeit, StG § 30, 47,DBG Art. 22, 38.In casu keine selbständige Erwerbstätigkeit nach Art. 5 FZG, Steuerpflichtige als Teilhafterin einer Kommanditgesellschaft unselbständig erwerbstätig.

Volltext

KSGE 2021 Nr. 7

StG § 30, 47, DBG Art. 22, 38.Einkommen, Kapitaleistung, selbständige Erwerbstätigkeit.

In casu keine selbständige Erwerbstätigkeit nach Art. 5 FZG, Steuerpflichtige als Teilhafterin einer Kommanditgesellschaft unselbständig erwerbstätig.

Aus den Erwägungen

2.1 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob bei der Rekurrentin ein Barauszahlungsgrund im Sinne von Art. 5 Abs. 1 lit. b des Freizügigkeitsgesetzes (FZG, SR 831.42) resp. Art. 3 Abs. 2 lit. d der Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen (BVV 3, SR 831.461.3) besteht bzw. ob die streitige Kapitaleistung von total CHF 707'645 (CHF 332'334.92 2b + CHF 331'914.90 2b Stiftung und CHF 43'397.63 3a) einer separaten, privilegierten Besteuerung unterliegt oder nicht.

2.2 Nach Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG bildet die Aufnahme einer selbständigen "Erwerbstätigkeit" einen gesetzlichen Barauszahlungsgrund. Zudem dürfen die Versicherten der obligatorischen beruflichen Vorsorge nicht mehr unterstehen. Sind die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Barauszahlungsgrund erfüllt, so unterliegen diese Kapitaleistungen einer separaten Besteuerung, indem diese für die Zwecke der direkten Bundessteuer vom übrigen Einkommen gesondert und zu einem Fünftel der nach dem ordentlichen Tarif berechneten Steuer erfasst werden (Art. 22 und 38 DBG). Eine solche separate Besteuerung greift auch auf Ebene der Staatssteuer, wonach solche Kapitaleistungen getrennt vom übrigen Einkommen besteuert werden (§§ 30 und 47 StG). Es handelt sich um eine erhebliche steuerliche Privilegierung der Kapitaleistungen gegenüber den Rentenleistungen, da Letztere vollumfänglich und progressionswirksam mit dem übrigen Einkommen zu versteuern sind (vgl. KSG vom 24.9.2018, SGSTA.2017.76; BST.2017.72, E. 2, unter [gerichtsentscheide.so.ch](https://www.gerichtsentscheide.so.ch)).

2.3 Der Barauszahlungsgrund wird somit an zwei Bedingungen geknüpft: a) Wegfall der Unterstellung unter die obligatorische berufliche Vorsorge sowie b) die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit.

2.4 Der obligatorischen beruflichen Vorsorge nicht unterstellt sind Selbständigwerbende, die eine selbständige Erwerbstätigkeit im Haupterwerb ausüben

(Art. 1j Abs. 1 lit. c der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, BVV2). Wer hingegen eine selbstständige Erwerbstätigkeit nur im Nebenerwerb ausübt und im Haupterwerb Arbeitnehmer ist, untersteht für den aus dem Arbeitsverhältnis erzielten Lohn der obligatorischen Versicherung und hat folglich keinen Anspruch auf eine Barauszahlung (Mitteilung über die berufliche Vorsorge Nr. 137, Rz. 904).

2.5 Unbestritten ist, dass die Rekurrentin vom 20. Mai 2015 bis 28. August 2018 Kommanditärin der Kommanditgesellschaft V., B. Z. & Co. in S. war mit einer eingebrachten Haftungssumme von CHF 2'000. Unbeschränkt haftender Gesellschafter war vom 20. Mai 2015 bis 28. August 2018 B. Z., von X., aus S. Diese Kommanditgesellschaft hat sich infolge Ausscheidens der Kommanditärin bzw. der Rekurrentin aufgelöst. Die Gesellschaft ist damit erloschen. Der Gesellschafter B Z führt das Geschäft im Sinne von Art. 579 Obligationenrecht (OR, SR 220) als Einzelunternehmen fort.

2.6 Die Rekurrentin untersteht ab dem 1. Januar 2015 keiner obligatorischen beruflichen Vorsorge mehr. Demzufolge ist gemäss obiger E. 2.3 nur die Bedingung b) zu prüfen, ob die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit stattgefunden hat.

Zur Frage der selbständigen Erwerbstätigkeit

3.1 Auch wenn die Ausgleichskasse die Rekurrentin nach deren Anmeldung als selbständig Erwerbende qualifiziert und Beiträge verlangt, gilt, dass die Steuerbehörden bei der Beurteilung, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt oder aufgenommen wurde, grundsätzlich befugt sind, von der Qualifikation der AHV-Ausgleichskasse bzw. der Vorsorgeeinrichtung abzuweichen und die Rechtmässigkeit der Barauszahlung in eigener Kompetenz zu überprüfen. Dies vor dem Hintergrund, dass die Vorsorgeeinrichtungen nicht mit Verfügungsbefugnis ausgestattet sind. Im Zweifelsfall ist deshalb durch die Steuerbehörden vorfrageweise zu prüfen, ob ein Barauszahlungsgrund vorliegt (Bundesgericht BGer 2C_248/2015/2C_249/2015 vom 2.10.2015, E. 3.3; 2C_156/2010 vom 7.6.2011, E. 3.3; KSG vom 24.9.2018, a.a.O., E. 4). Entsprechend können die Steuerbehörden in eigener Kompetenz und somit zeitlich der sozialversicherungsrechtlichen Prüfung nachgelagert, die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit und die damit verbundene privilegierte Besteuerung der bezogenen Kapitaleistung überprüfen. Eine Anmeldung durch den Treuhänder erfolgte zwar per 2015, aber alleine durch diesen Umstand kann nicht automatisch auf eine selbständige Erwerbstätigkeit geschlossen werden.

3.2 Zur selbständigen Erwerbstätigkeit gehört auch die Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft. Auch der stille Teilhaber gilt als Selbständigerwerbender (CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, § 1 N 19; vgl. auch BGer vom 8.9.2004, StE 2004 B 19.3 Nr.4 = StR 2005, 53). Beim Kommanditär, der nach Art. 600 OR zur Geschäftsführung nicht berechtigt ist, ist auf die zivilrechtliche Ausgestaltung abzustellen. Je nach vertraglicher Vereinbarung kann ihm die Stellung eines Selbständigerwerbenden zukommen (RB 1984 Nr. 32; VGer ZH, 21.12.1989, SB 89/0020; vgl. auch RICHNER et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A. 2021, § 18 N 17).

Gemäss Art. 4 des Gesellschaftsvertrages der Kommanditgesellschaft V., B. Z. & Co., vom 19. März 2015 ist der Reingewinn vollumfänglich dem Vollhafter zuzuweisen. Als Vollhafter ist gemäss Art. 3 des Gesellschaftsvertrags B Z aufgeführt. Die Rekurrentin ist als Teilhafterin eingetragen und erhält somit keinen Anteil am Gewinn. Demzufolge kann

sie einen Bezug auch nicht als selbständiges Einkommen geltend machen. Die vom Treuhandbüro R. ausgestellte Einkommensbestätigung in der Höhe von CHF 12'000 kann somit nicht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklariert werden, sondern müsste als Nettolohn und somit als "Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit" versteuert werden. Im Übrigen hat die Steuerpflichtige in ihrer nachträglich eingereichten Steuererklärung 2015 diesen Betrag richtigerweise in der Position 1, Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit eingetragen.

3.3 Im steuerrechtlichen Sinne gelten jene natürlichen Personen als selbstständig erwerbend, die auf eigene Rechnung und Risiko, unter Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital, in einer frei gewählten Organisation planmässig und nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und eine Gewinnerzielung beabsichtigen. Die Planmässigkeit des Vorgehens ist zu bejahen, wenn die steuerpflichtige Person nicht nur eine sich ihr zufällig bietende Gelegenheit wahrnimmt, sondern gezielt Einkommen zu vermehren versucht. Ob eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Zudem ist zu beachten, dass diese Merkmale nicht kumulativ erfüllt sein müssen (vgl. BGE 125 II 113 E. 2). In der Praxis spielen oft auch andere Kriterien eine wesentliche Rolle. Bei Handelstätigkeiten sind vielfach bereits die Höhe des Transaktionsvolumens sowie der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte ausreichend, um eine selbstständige Erwerbstätigkeit zu begründen. Das Bundesgericht geht in einem anderen Urteil noch einen Schritt weiter und begründete die Steuerbarkeit einer Handelstätigkeit bereits mit der Grösse des veräusserten Warenbestands (BGer 2A.66/2002 vom 17.9.2002). Beim fraglichen Fall baute eine Person - ohne entsprechende berufliche Erfahrung - über Jahrzehnte einen privaten Weinkeller auf, der später teilweise veräussert wurde. Obwohl es gerade in der Natur eines Sammlers liegt, erhebliche Mengen eines bestimmten Gutes anzuhäufen, argumentierte das Bundesgericht, dass die Dimension der Sammlung nicht durch den eigenen Konsum, sondern nur durch eine Veräusserung abgebaut werden konnte, was im vorliegenden Fall stark für eine gewerbliche Tätigkeit spricht. Die Vielzahl von Kriterien und Indizien zur Begründung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit führt in der Praxis oft dazu, dass die Selbstständigkeit je nach Situation unterschiedlich ausgelegt wird. Während bei steuerbegründenden Tatsachen von den Steuerbehörden relativ schnell eine selbstständige Erwerbstätigkeit angenommen wird (bspw. bei einer Handelstätigkeit), liegt die Messlatte bei steuermindernden Situationen wie etwa bei der privilegierten Besteuerung eines Vorbezugs wesentlich höher.

Gemäss den eingereichten Unterlagen, die als Beweismittel für eine selbständige Erwerbstätigkeit hinweisen sollen, (Rechnungen, die auf die Steuerpflichtige oder auf die Kommanditgesellschaft V., B. Z. & Co. ausgestellt wurden) können die oben aufgeführten steuerrechtlichen Anforderungen für eine selbständige Erwerbstätigkeit nicht erfüllen. Unbestritten sind Zahlungen von der Steuerpflichtigen auf eigenen Namen, Zahlungen für die Kommanditgesellschaft und Vergütungen an die Kommanditgesellschaft gemacht worden. Ob es sich bei diesen Ausgaben für Kosten eines eigenen Hundes oder für Zahlungen für die Kommanditgesellschaft handelt, kann nicht abschliessend festgestellt werden. Falls es sich um Zahlungen für die Kommanditgesellschaft V., B. Z. & Co. handeln würde, müssten diese eher als Darlehen an die Gesellschaft bewertet werden.

Es ist unbestritten, dass die Steuerpflichtige im Betrieb mitgeholfen und auch Kapitalleistungen getätigt hat, doch auch diese Tatsachen führen nicht dazu, dass gemäss

geltender Praxis von einer selbständigen Tätigkeit ausgegangen werden kann.

3.4 Die Vertreterin weist darauf hin, dass die Jahresrechnung 2015 und die Zeugenaussage vom Lebenspartner der Steuerpflichtigen, B. Z., als Beweis einzuholen seien. Da steuermindernde Tatsachen wie hier von den Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (RICHNER et al., Handkommentar zum DBG, 3. A. 2016, Art. 123 N 77 ff.), wäre es Sache der Rekurrentin, entsprechende Unterlagen einzureichen. Die Jahresrechnung 2015 hätte die Steuerpflichtige schon im Veranlagungsverfahren einsenden können. Die Jahresrechnung der Kommanditgesellschaft hätte aber lediglich die Ausweisung des bezogenen Entgelts der Steuerpflichtigen bestätigt und das reicht für einen Beweis der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht aus. Auf eine Zeugenaussage und die Einholung des Abschlusses 2015 ist zu verzichten.

3.5 Aus den genannten Gründen ist keine selbständige Erwerbstätigkeit der Steuerpflichtigen anzuerkennen. Somit handelt es sich nicht um einen gesetzlichen Barauszahlungsgrund dieser Kapitalleistung, der nach Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG, zu einer separaten Besteuerung getrennt vom übrigen Einkommen besteuert wird (§§ 30 und 47 StG). Demzufolge muss die Vorinstanz die entsprechende Sonderveranlagungsverfügung aufheben und die Kapitalleistung mit dem ordentlichen Einkommen veranlagern.

Rekurs und Beschwerde sind in diesem Punkt abzuweisen.

Zur Frage der Neubewertung der Sonderveranlagung

4. Die Vertreterin ist in der steuerlichen Würdigung der Rechtsmittel der Meinung, dass die erfolgte Sonderveranlagung bereits Ende 2015 in Rechtskraft erwachsen sei und dass aus diesem Grunde die Kapitalleistung nicht mit dem ordentlichen Einkommen besteuert werden könne (kein Revisionsgrund).

Die VB musste die Sonderveranlagung gemäss Steuerpraxis, nach der Auszahlungsmeldung der Versicherungen im Jahre 2015 vornehmen, was auch am 23. November 2015 erfolgte. Zu diesem Zeitpunkt hatte die Steuerpflichtige ihre ordentliche Steuererklärung 2015 noch nicht einreichen können und die VB konnte den Sachverhalt gar noch nicht beurteilen. Nach der provisorischen Veranlagung des Steuerjahres 2015 vom 19. April 2018 stellte die VB fest, dass die bezogenen Kapitalleistungen aus der 2. Säule und der Säule 3a aufgrund der fehlenden Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit gesetzwidrig sind. Dies wurde der Steuerpflichtigen mitgeteilt. Die VB hatte neue "erhebliche Tatsachen und entscheidende Beweismittel" und musste dementsprechend die Sonderveranlagung wieder aufheben. Da die Vertreterin in diesem Punkt keinen weiteren Antrag gestellt hatte, muss nicht weiter darauf eingetreten werden (vgl. zum Ganzen auch oben, E. 3.5).

Zur Frage der teilweisen Rückzahlung der Kapitalleistung

5. Die Vertreterin stellt weiter den Antrag, dass eventualiter der Steuerpflichtigen eine angemessene Frist zu gewähren sei, um den Kapitalbezug zumindest teilweise an die BVG-Einrichtung zurückzuzahlen; die Steuerpflichtige könne lediglich etwa CHF 250'000 bis 320'000 zurückbezahlen. Darauf folgend sei lediglich der nicht zurückbezahlte Anteil der Besteuerung zu unterwerfen.

Gestützt auf die Praxis der VB ist der Pflichtigen die Möglichkeit zu geben, die nicht anerkannten, bezogenen Vorsorgegelder ganz oder teilweise zurückzuzahlen. Die VB hat im ordentlichen Verfahren zwei Fristen festgelegt, um die Vorsorgegelder ganz oder

teilweise zurückzuzahlen. Beide Möglichkeiten verstrichen ungenutzt.

Dem Antrag der Vertreterin kann in den vorliegenden Rechtsmitteln entsprochen werden und es soll eine neue, von der VB bestimmte Frist festgelegt werden. Die Veranlagung ist nach Ablauf dieser Frist mit den festgestellten Gegebenheiten neu vorzunehmen.

Rekurs und Beschwerde sind in diesem Punkt bzw. im Sinne dieser Erwägung 5 gutzuheissen.

Steuergericht, Urteil vom 25. Oktober 2021 (SGSTA.2020.38;BST.2020.31)

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