

entscheid, der sich ausschliesslich mit der temporären Herabsetzung des Eigenmietwertes befasst, ist daher mangels Zuständigkeit des KStA GS aufzuheben.

(...)

6.

Die Steuerkommission O. wird sich im Rahmen der Veranlagungsverfahren 2013 und 2014 mit der beantragten temporären Reduktion des Eigenmietwertes zu befassen haben. Dabei wird sie sich bei der Beurteilung des Gesuches insbesondere mit dem Vergleich zwischen Mieterschaft und Eigentümerschaft von Liegenschaften auseinanderzusetzen haben, zumal dieser Vergleich bei der verfassungsrechtlichen Herleitung der Eigenmietwertbesteuerung nicht völlig unbeachtlich ist. Im öffentlichen Recht hat sich die damalige Schätzungskommission nach Baugesetz (heute: Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Kausalabgaben und Enteignungen) mit Entscheid vom 25. April 2006 (= AGVE 2006 S. 341) mit den nachbarlichen Abwehrrechten und einem Entschädigungsbegehren wegen Immissionen durch eine Baustelle befasst.

**76    Selbständige Erwerbstätigkeit; Jahressteuer auf Kapitalzahlung aus der beruflichen Vorsorge; Rückabwicklung bei Scheinselbständigkeit (§ 27 Abs. 1 StG, § 45 Abs. 1 lit. a StG)**

**Dient die Kapitalzahlung aus der 2. Säule nicht der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit, so haben die Steuerbehörden dem Steuerpflichtigen die Gelegenheit zur Rückzahlung an die Vorsorgeeinrichtung zu geben, bevor die Barauszahlung mit der ordentlichen Einkommenssteuer erfasst wird.**

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 23. Oktober 2014 in Sachen M. + T.O. (3-RV.2014.17).

*Aus den Erwägungen*

7.

7.1.

Gemäss § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar.

7.2.

Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit wird weder im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 noch im kantonalen Steuergesetz definiert. Gemäss Lehre und Praxis fällt darunter allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Eine solche Tätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen; die einzelnen Begriffsmerkmale dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten. Im Einzelfall kann eine selbständige Erwerbstätigkeit auch dann vorliegen, wenn der Betreffende nicht nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt beziehungsweise wenn kein selbständiger Marktauftritt vorliegt und wenn kein Unternehmen, Gewerbe oder Geschäft betrieben wird. Entscheidend ist letztlich das Gesamtbild einer bestimmten Tätigkeit (Urteil des Bundesgerichts vom 17. September 2009 [2C\_271/2009]; Urteil des Bundesgerichts vom 31. August 2005 [2A.46/2005] = ASA 75 S. 75 f. = StE 2006 B 23.1 Nr. 59; BGE 125 II 120; VGE vom 16. Juni 2010 in Sachen A. + M.B. [WBE.2009.402]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, § 27 StG N 9 ff., mit Hinweisen).

8.

8.1.

8.1.1.

Der Umstand, dass die SVA Aargau und die SUVA die selbständige Erwerbstätigkeit nicht nur geprüft, sondern unter Vorbehalt der Verwendung eigener Betriebsmittel ab dem 1. August 2009 akzeptiert haben, vermag die Steuerkommission X nicht zu binden. Diese kann die steuerliche Beurteilung der Tätigkeit des Rekurrenten unabhängig davon vornehmen.

Das Bundesgericht hält in Übereinstimmung mit der herrschenden Lehre fest, dass weder die zivilrechtliche Rechtsnatur des Vertragsverhältnisses noch die sozialversicherungsrechtliche Qualifizierung für die steuerrechtliche Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit entscheidend ist (BGE 121 I 259 Erw. 3/c; Bundesgerichtsurteil vom 27. September 2005 [2P.98/2005 Erw. 3.4], wonach eine Qualifikation durch die Ausgleichskassen die steuerrechtliche Qualifikation grundsätzlich nicht zu präjudizieren vermag; RGE vom 19. Juli 2012 in Sachen M.R. [3-RV.2012.19]; RGE vom 19. August 2010 in Sachen D.H. [3-RV.2010.27]; RGE vom 21. Februar 2008 in Sachen P.J. [3-RV.2006.167]).

(...)

8.1.7.

Aus den vom Rekurrenten eingereichten Belegen kann daher insgesamt nicht auf die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2009 geschlossen werden.

(...)

8.2.2.

Der Umstand, dass der Rekurrent in der Steuererklärung 2012 nur noch ein Einkommen aus einem Anstellungsverhältnis bei der M. GmbH für die Tätigkeit "Elektrokontrollen" deklariert, lässt darauf schliessen, dass es dem Rekurrenten nie um die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ging.

Vielmehr ging es dem Rekurrenten um die Bereitstellung des erforderlichen Kapitals für eine weitere Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Zweck "Elektrokontrolle". Nur so macht die zeitlich unmittelbare Gründung der M. GmbH vom 23. Oktober 2009 nach den Kapitalzahlungen vom 22. September 2009 und vom 30. September 2009 Sinn (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts vom

7. Juni 2011 [2C\_156/2010] = StR 2011 S. 856 = StE 2011 B 26.13 Nr. 27 = ASA 81 S. 379 ff., insbesondere S. 389).

#### 8.2.3.

Der Rekurrent stand ausserdem schon in den Jahren 2009 und 2010 in einem Anstellungsverhältnis mit der N. GmbH. Er hat in den Steuererklärungen 2009 und 2010 aus diesem Anstellungsverhältnis Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 16'957.00 bzw. CHF 22'140.00 angegeben. Der Rekurrent hat dabei in den Steuererklärungen präzisiert, es handle sich um Einkommen aus Elektrokontrollen.

Grundsätzlich ist es möglich, neben der Tätigkeit im Anstellungsverhältnis für die eigene GmbH gleichzeitig eine davon unabhängige eigenständige Tätigkeit als selbständigerwerbender Einzelunternehmer auszuüben (Urteil des Bundesgerichts vom 26. April 2012 [2C\_396/2011] = ZStP 3/2012 S. 217). Nachdem der Rekurrent aber offensichtlich für die N. GmbH bereits einer Elektrokontrollentätigkeit im Angestelltenverhältnis nachging, kann nicht mehr von einer davon unabhängigen, eigenständigen Elektrokontrollentätigkeit als Selbständigerwerbender die Rede sein.

#### 8.3.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Sachverhaltsdarstellung des Rekurrenten in den Akten keine Stütze findet. Es bestehen zudem zahlreiche Widersprüche. Gegen die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit sprechen insbesondere die Tatsache, dass der Rekurrent unmittelbar nach den erfolgten Kapitalzahlungen eine die – nach seinen Angaben – bestehende Einzelunternehmung direkt konkurrenzierende Gesellschaft (M. GmbH) mit beschränkter Haftung gründete, sowie die Tatsache, dass der Rekurrent in den Jahren 2009 und 2010 in unselbständiger Erwerbstätigkeit für die ihm zu 95 % gehörende N. GmbH im Bereich der Elektrokontrollen tätig war. Das Spezialverwaltungsgericht kommt aufgrund dieser Erwägungen zum Schluss, dass der Rekurrent im Jahre 2009 keine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen hat. Dementsprechend fehlt es an einem Barauszahlungsgrund für die Vorsorgeguthaben. Auf die steuerliche Behandlung ist nachfolgend einzugehen.

#### 9.

## 9.1.

Der Rekurrent stellt sich auf den Standpunkt, dass die Steuerkommission X seine selbständige Erwerbstätigkeit akzeptiert habe, indem sie die Kapitalzahlungen von total CHF 97'177.00 bereits mit einer separaten Jahressteuer gemäss § 45 Abs. 1 lit. a StG definitiv veranlagt habe. Es trifft zu, dass die Steuerkommission X die Kapitalzahlungen mit der Veranlagung vom Januar 2010 (Stempel "Eröffnet 19. Januar 2010") als Leistungen aus der 2. Säule mit einer gesonderten Jahressteuer zum Vorsorgetarif rechtskräftig veranlagt hat. Nachfolgend ist zu überprüfen, ob dieser Veranlagung eine "Sperrwirkung" zukommt.

## 9.2.

## 9.2.1.

Das Bundesgericht hat in seinem Entscheid vom 7. Juni 2011 (2C\_156/2010 = ASA 81 S. 379 f. = StR 2011 S. 856 = StE 2011 B 26.13 Nr. 27) in einem gleichgelagerten Sachverhalt entschieden, dass in einem noch offenen ordentlichen Veranlagungsverfahren neue Erkenntnisse berücksichtigt bzw. berichtigt werden können. Diese Berichtigung ist an keine besonderen Voraussetzungen geknüpft und darf auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen vorgenommen werden.

## 9.2.2.

Die Steuerkommission X eröffnete am 18. April 2013 die ordentliche Veranlagung 2009. In diesem Zeitpunkt lag zwar bereits eine rechtskräftige Veranlagung der Kapitalzahlungen vor. Solange jedoch das ordentliche Verfahren vor der Veranlagungs- oder Rechtsmittelbehörde rechtshängig ist, ist die Veranlagung von Einkommen und Vermögen noch offen und die Behörde hat die Selbstveranlagung des Steuerpflichtigen zu prüfen und sie darf die Steuerfaktoren gestützt auf das Steuergesetz und die Steuerverordnung festsetzen. Die Steuerkommission X durfte somit im ordentlichen Verfahren die mangels Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit als nicht rechtmässig qualifizierten Auszahlungen aus der 2. Säule trotz veranlagter gesonderter Jahressteuer abweichend beurteilen.

Dafür spricht auch, dass die Steuerkommission X im Zeitpunkt der Veranlagung der Kapitalzahlungen zum Vorsorgetarif noch keine Kenntnis davon hatte, dass die Barauszahlungen zu Unrecht erfolgt

waren. Der Rekurrent hat die mit Schreiben vom 11. November 2010 einverlangten "Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben, Aktiven und Passiven sowie über Privateinlagen und Privatentnahmen der selbständigen Erwerbstätigkeit" nicht (rechtzeitig) eingereicht.

### 9.3.

Nicht beantwortet ist damit die Frage, wie mit der rechtskräftigen Veranlagung der Kapitalzahlungen zum Vorsorgetarif zu verfahren ist.

Die Steuerkommission X hat im Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2013 festgehalten, dass "nach Rechtskraft der Steuerveranlagung 2009 [...] die Steuerveranlagung der Kapitalzahlung 2009 aufgehoben" werde (vgl. auch Bemerkungen zur Steuerveranlagung 2009 vom 26. März 2013: "Nach Rechtskraft der Steuerveranlagung 2009 wird die Steuerveranlagung der Kapitalzahlung 2009 aufgehoben").

Dieses Vorgehen lässt sich auf das Bundesgerichtsurteil vom 7. Juni 2011 (2C\_156/2010 = ASA 81 S. 379 f. = StR 2011 S. 856 = StE 2011 B 26.13 Nr. 27) abstützen. Das Bundesgericht hat ausgeführt, dass eine rechtskräftige Verfügung auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden kann. Um eine solche Revision zu Gunsten des Rekurrenten handelt es sich bei der durch die Steuerkommission X in Aussicht gestellten Aufhebung der Veranlagung der separaten Jahressteuer gemäss § 45 Abs. 1 lit. a StG.

### 9.4.

Die vom Rekurrenten geltend gemachte "Sperrwirkung" der Veranlagung der Kapitalzahlungen zum Vorsorgetarif besteht somit nicht.

### 10.

#### 10.1.

Abschliessend stellt sich die Frage, wie die Kapitalzahlungen steuerlich zu behandeln sind. Primär ist festzuhalten, dass kein Barauszahlungsgrund vorliegt. Unter diesen Umständen sind die Kapitalzahlungen der X Freizügigkeitsstiftung vom 22. September 2009 und der Y Lebensversicherungs-Gesellschaft AG vom 30. September 2009 grundsätzlich zurückzubezahlen.

## 10.2.

Das KStA hat in seiner Funktion als Aufsichtsbehörde im Rahmen des Weiterbildungsseminars für das Aargauer Gemeindepersonal vom März 2014 die Problematik von gesetzeswidrigen Auszahlungen aus der 2. Säule aufgenommen. Im Sinne einer – für das Spezialverwaltungsgericht nicht verbindlichen – Praxisanweisung wurde vom Leiter der Unterabteilung Veranlagung des KStA festgehalten, dass steuerpflichtige Personen vor der Besteuerung zur Rückabwicklung der unstatthaften Barauszahlungen anzuhalten sind (vgl. das Thema 3 "Versicherung und Vorsorge", Aufgabe 5 "Kapitalbezug bei Aufnahme selbständige Erwerbstätigkeit"). Erst danach könne über allfällige Steuerfolgen entschieden werden. Erfolge die Rückzahlung der bezogenen Leistung, so sei die bereits erfolgte Steuerveranlagung der Kapitalzahlung nach Eingang der Rückzahlungsbestätigung aufzuheben. Erfolge die Rückzahlung der bezogenen Leistung hingegen nicht, so sei die Kapitalzahlung zusammen mit dem ordentlichen Einkommen voll zu besteuern. Im Anschluss an die Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung sei die bereits erfolgte Steuerveranlagung der Kapitalzahlung aufzuheben.

Die Steuerkommission X hat direkt, ohne dem Rekurrenten Gelegenheit zur Rückzahlung der Kapitalzahlungen von total CHF 97'177.00 zu geben, die ordentliche Veranlagung vorgenommen.

## 10.3.

Vorliegend hat unbestrittenermassen ein Zufluss von CHF 97'177.00 aus der 2. Säule stattgefunden. Gleichzeitig lastet jedoch eine Rückzahlungsverpflichtung auf den Kapitalzahlungen, da sich der Rechtsgrund "Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit" nicht verwirklicht hat. Somit fehlt ein abgeschlossener Reinvermögenszufluss, was die sofortige Besteuerung ausschliesst. Vielmehr ist die definitive Klärung des Sachverhalts in diesem Punkt zwingend.

Die Steuerkommission X hat somit dem Rekurrenten die Möglichkeit zur Rückzahlung anzubieten. Erst wenn diese vom Rekurrenten verweigert wird oder nicht möglich ist, gilt der Reinvermö-

genszufluss als definitiv. Dann erst ist eine ordentliche Besteuerung vorzunehmen.

#### 10.4.

Nachdem die Steuerkommission X dem Rekurrenten keine Möglichkeit zur Rückzahlung angeboten hat, ist der Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2013 aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Vorinstanz wird den Rekurrenten auffordern müssen, die bezogenen Vorsorgeleistungen an die X Freizügigkeitsstiftung und an die Y Lebensversicherungs-Gesellschaft AG zurückzubezahlen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 7. Juni 2011 [2C\_156/2010] = StR 2011 S. 856 = StE 2011 B 26.13 Nr. 27 = ASA 81 S. 379 ff., insbesondere S. 387; StE 2005 B 26.13 Nr. 18). Sie wird ihm dafür eine angemessene Frist setzen müssen. Nur bei Rückzahlung kann dem Rekurrenten die Möglichkeit eröffnet werden, einer ordentlichen Besteuerung zu entgehen. Verweigert der Rekurrent die Rückzahlung oder bietet dazu keine Hand, wird die Steuerkommission zur ordentlichen Veranlagung zu schreiten haben.

#### 11.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrent keine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen hat. Damit fehlte es an einem Barauszahlungsgrund für das in der 2. Säule gebundene Kapital. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz hätte sie den Rekurrenten vor der Erfassung mit der ordentlichen Einkommenssteuer jedoch zur Rückabwicklung des Kapitalbezuges auffordern müssen und nicht direkt zu dessen Besteuerung mit dem übrigen Einkommen schreiten dürfen.

Der Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2013 ist daher aufzuheben und die Angelegenheit zum Vorgehen im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission X zurückzuweisen.



- 77 Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit; Überführung von landwirtschaftlichem Geschäfts- in Privatvermögen (§ 27 Abs. 4 StG)**  
**Bei einer Umzonung eines Teils einer landwirtschaftlichen Parzelle in die Bauzone mit anschliessender Abparzellierung, ist die steuerliche Überführung von landwirtschaftlichem Geschäftsvermögen in Privatvermögen im Zeitpunkt der Parzellierung bzw. deren Bewilligung durch das LWAG vorzunehmen.**

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 23. Oktober 2014 in Sachen A. + S.R. (3-RV.2014.57).

*Aus den Erwägungen*

4.

4.1.

Der Rekurrent war (und ist) Eigentümer des Grundstücks GB O. Nr. X, das zu Beginn des Jahres 2009 eine Fläche von 68.50 a hatte. Dieses Grundstück gehörte (und gehört) unbestritten zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen des Rekurrenten.

An der Einwohnergemeindeversammlung der Gemeinde O. vom 26. November 2009 wurde die Gesamtrevision des allgemeinen kommunalen Nutzungsplanes beschlossen. Damit erfolgte (unter anderem) die "Teileinzonung der Parzelle X, O-Strasse in die Wohnzone (W2)".

Der Regierungsrat des Kantons Aargau genehmigte die "Gesamtrevision der Nutzungsplanung der Gemeinde O. vom 26. November 2009" an seiner Sitzung vom 29. September 2010.

Am 28. Februar 2011 entschied der Gemeinderat O., "[d]ie Bauingenieurarbeiten für die Werkleitungerschliessung O-Strasse werden dem Ingenieurbüro F. AG, [...] erteilt. Die Auftragserteilung erfolgt in Absprache mit [dem Rekurrenten]."

4.2.

4.2.1.

Mit öffentlich beurkundetem "Parzellierungsbegehren mit Neuaufnahme und Kaufvertrag" vom 23. Mai 2011 wurden 597 m<sup>2</sup> der