

3-RV.2020.112

P 84

Urteil vom 23. Juni 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 2. Juli 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 16. November 2017 erhob die Steuerkommission Q. auf einer A. am 2. September 2016 ausgerichteten Kapitalzahlung der "D." aus kollektiver Vorsorge (2. Säule) von CHF 86'952.81 und auf einer B. am 26. September 2016 ausgerichteten Kapitalzahlung der "D." aus kollektiver Vorsorge (2. Säule) von CHF 97'494.44, somit auf insgesamt CHF 184'447.25 eine Jahressteuer. Die Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

2.

Mit Verfügung vom 15. Oktober 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 170'700.00 veranlagt. Dabei wurden die Kapitalauszahlungen als missbräuchlicher Kapitalbezug qualifiziert und als Einkünfte besteuert.

3.

Gegen die Verfügung vom 15. Oktober 2019 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 8. November 2019 Einsprache. Sie beantragten, das steuerbare Einkommen sei auf CHF 0.00 festzusetzen.

4.

Mit Entscheid vom 2. Juli 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 2. Juli 2020 (Zustellung am 7. Juli 2020) haben A. und B. mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 13. August 2020 (Postaufgabe am 17. August 2020) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen sinngemäss

die Aufhebung des Einspracheentscheids und die Festsetzung des steuerbaren Einkommens auf CHF 0.00.

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

6.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A. und B. haben eine Replik erstattet.

8.

Mit Schreiben vom 15. Dezember 2021 ersuchte das Spezialverwaltungsgericht A. und B. um das Einreichen verschiedener Unterlagen und Angaben bis spätestens 17. Januar 2022. Die Frist wurde antragsgemäss bis zum 31. März 2022 erstreckt. Mit den Eingaben vom 22. Februar 2022, vom 8. März 2022 und vom 31. März 2022 reichte A. verschiedene Unterlagen ein.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent ersucht mit E-Mail vom 21. April 2022 um einen Besprechungstermin, um "weitere Anhaltspunkte für unsere Selbständigkeit liefern zu können".

2.2.

Im Gegensatz zum Veranlagungs- und zum Einspracheverfahren besteht im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht (und ebenso im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren) kein Recht auf Vorladung und persönliche Anhörung. Eine Verhandlung wird nur dann durchgeführt, wenn das Spezialverwaltungsgericht diese zur Abklärung des Sachverhalts für notwendig erachtet. Die Anordnung einer mündlichen Einvernahme im Rekursverfahren liegt daher im Ermessen des Spezialverwaltungsgerichtes (vgl. SGE vom 16. Januar 2020 [3-RV.2018.182], mit weiteren Hinweisen).

2.3.

In der vorliegenden Angelegenheit ist keine mündliche Verhandlung vor dem Spezialverwaltungsgericht notwendig, weil der Sachverhalt genügend klar ist. Im Übrigen haben es die Rekurrenten versäumt, die verlangten sachdienlichen Unterlagen beizubringen. Die Besprechung könnte einzig dazu dienen, die Parteibehauptungen des Rekurrenten zu bestätigen. Den verlangten Nachweis für die (rechtzeitige) Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit (vgl. Erw. 4.3.1.) vermögen die beweisbelasteten Rekurrenten dadurch allerdings nicht zu erbringen.

2.4.

Der Antrag auf Durchführung einer Verhandlung ist daher abzuweisen.

3.

3.1.

3.1.1.

Dem Rekurrenten wurde am 2. September 2016 von der "D." eine Kapitalzahlung von CHF 86'952.81 ausgerichtet. Als Auszahlungsgrund wurde auf der Steuermeldung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 24. Oktober 2016 (Versanddatum) die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit angegeben.

3.1.2.

Der Rekurrentin wurde am 26. September 2016 von der "D." eine Kapitalzahlung von CHF 97'494.44 ausgerichtet. Als Auszahlungsgrund wurde auf der Steuermeldung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 4. November 2016 (Versanddatum) die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit angegeben.

3.2.

Mit Verfügung vom 16. November 2017 erhob die Steuerkommission Q. auf diesen Kapitalzahlungen von insgesamt CHF 184'447.25 eine Jahressteuer. Diese Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

3.3.

Im Weiteren hat die Steuerkommission Q. die beiden Kapitalzahlungen als Einkünfte aus "missbräuchlichem Kapitalbezug" in die ordentliche Steuerveranlagung 2016 vom 15. Oktober 2019 miteinbezogen.

4.

4.1.

Umstritten ist, ob die Kapitalzahlungen aus Vorsorge der separaten Jahressteuer oder zusammen mit den übrigen Einkünften der ordentlichen Einkommenssteuer unterliegen.

4.2.

Gemäss § 31 Abs. 1 StG sind (unter anderem) alle Einkünfte aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge steuerbar. Dazu gehören insbesondere Einkünfte aus Freizügigkeitskonten (§ 31 Abs. 2 StG). Einkünfte aus Vorsorge unterliegen im Grundsatz zusammen mit dem übrigen Einkommen der ordentlichen Einkommenssteuer. Dagegen ist auf Kapitalzahlungen aus beruflicher Vorsorge 2. Säule eine getrennt vom übrigen Einkommen berechnete Jahressteuer zu 30 % des Tarifs, mindestens aber zum Satz von 1 %, zu erheben (§ 45 Abs. 1 lit. a StG).

4.3.

4.3.1.

Eine vorzeitige Barauszahlung aus einer Vorsorgeeinrichtung ist gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsgesetz, FZG) vom 17. Dezember 1993 nur zulässig, wenn die versicherte Person (kumulativ) eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnimmt und der obligatorischen beruflichen Vorsorge nicht mehr untersteht. Die Bestimmung (und damit die privilegierte Besteuerung gemäss § 45 Abs. 1 lit. a StG) setzt keine Investition des bezogenen Kapitals aus beruflicher Vorsorge in die selbständige Erwerbstätigkeit voraus (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 2. Oktober 2015 [2C_248/2015] = StE 2016 B 26.13 Nr. 33; BGE 139 V 365). Es muss jedoch im Zeitpunkt der Barauszahlung eine selbständige

Erwerbstätigkeit aufgenommen bzw. ausgeübt werden (vgl. Bundesamt für Sozialversicherungen [BSV], Mitteilungen über die berufliche Vorsorge Nr. 136, 23. Juni 2014, S. 47, mit Hinweis auf BGE 139 V 367; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 4. November 2021 [2C_217/2021] = StE 2022 B 26.13 Nr. 39).

4.3.2.

Dass die Rekurrenten im Zeitpunkt der Auszahlung der Kapitalzahlung vom 2. September 2016 bzw. 26. September 2016 nicht der obligatorischen Vorsorge unterstanden, ist vorliegend nicht bestritten.

4.3.3.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Kapitalauszahlungen aus Vorsorge vom Rekurrenten bzw. der Rekurrentin jeweils eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen bzw. ausgeübt wurde.

5.

5.1.

Die Steuerkommission Q. führt im Einspracheentscheid aus, dass (trotz Aufforderung und Mahnung) weder die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit noch eine Betriebsinvestition mit Mitteln der beruflichen Vorsorge nachgewiesen worden sei. Allein der Eintrag einer Firma im Handelsregister reiche nicht aus, um eine selbständige Erwerbstätigkeit nachzuweisen. Im Übrigen sei im Handelsregister lediglich die Firma F. eingetragen worden, aber keine Firma der Rekurrentin.

5.2.

Die Rekurrenten begründen ihren Rekurs wie folgt:

"Die Begründung ist, dass unser Firma G. AG im März 2016 aufgrund des Frankenschocks konkurs ging und wir alles verloren, was wir uns über 10 Jahre lange erarbeitet und aufgebaut hatten. Aus den Mitteln der 2. Säule konnte der Neuanfang finanziert werden, so dass wir alles in den Aufbau der Selbstständigkeit investiert hatten, was wir dem Steueramt auch so mitteilten. Wir empfinden es als nicht gerade sehr fair uns zu unterstellen, wir hätte keine Investitionen getätigt, obwohl wir das entsprechend kund getan hatten. Hiermit versichere ich Ihnen nochmals, notfalls auch an Eides statt, dass sämtliche Mittel für den Aufbau der Selbstständigkeit verwendet wurden.

Von was soll man denn als Selbständiger ohne weitere Einkommen leben, als von dem Ersparten und wie soll man sich nach einer solch schlimmen Zeit wieder eine neue Existenz aufbauen? Wir sind dem Staat nie auf der Tasche gelegen und haben auch keine Arbeitslosen- oder Sozialhilfe bezogen. Das hätte den Steuerzahler wohl schlussendlich mehr gekostet, als dass wir unsere eigenen Mittel verwenden sowie aus der beruflichen Vorsorge den Neuanfang finanziert haben."

6.

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 (nach aussen sichtbar) am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Eine solche Tätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Als Merkmale einer selbständigen Erwerbstätigkeit gelten eigene Organisation und Gestaltung der Arbeitsausführung, Tätigkeit für verschiedene und wechselnde Auftraggeber, erhebliche Investitionen, die Benützung eigener Geschäftsräumlichkeiten, die Beschäftigung von eigenem Personal. Das spezifische Unternehmerrisiko besteht dabei darin, dass unabhängig vom Arbeitserfolg Kosten anfallen, die der selbständig Erwerbende selber zu tragen hat. Entscheidend ist letztlich das Gesamtbild einer bestimmten Tätigkeit (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 8. Dezember 2021 [2C_360/2021] = StE 2022 B 23.1 Nr. 93, vom 30. Oktober 2020 [2C_1021/2019], vom 15. November 2018 [2C_873/2017], vom 24. August 2017 [2C_160/2017 / 2C_161/2017], vom 9. Dezember 2016 [2C_204/2016] = StE 2017 B 26.13 Nr. 35 = StR 2017 S. 232; BGE 125 II 113; VGE vom 30. Juni 2021 [WBE.2020.405], mit weiteren Hinweisen; VGE vom 16. Juni 2010 [WBE.2009.402]; SGE vom 22. Dezember 2016 [3-RV.2016.50], mit weiteren Hinweisen; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 27 StG N 9 ff., mit weiteren Hinweisen).

7.

7.1.

Zu prüfen ist also, ob der Rekurrent und/oder die Rekurrentin im Zeitpunkt der jeweiligen Kapitalauszahlung aus Vorsorge tatsächlich jeweils auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilgenommen und damit die Merkmale einer selbständigen Erwerbstätigkeit erfüllt haben.

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz ist unerheblich, dass bzw. ob die Rekurrenten die Kapitalzahlungen (auch) für andere Zwecke verwendeten, da Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG, wie bereits erwähnt (vgl. Erw. 4.3) keine Investition des bezogenen Kapitals ins Geschäft verlangt.

7.2.

7.2.1.

Der Rekurrent liess am 23. August 2016 das Einzelunternehmen "F." (im Folgenden: F.) in das Handelsregister eintragen. Dieses bezweckt "Immobilienwerb sowie Vermittlung von Liegenschaften, Beteiligungen und Investitionen." Der Rekurrent war Inhaber mit Einzelunterschrift.

Gemäss der eingereichten Aufstellung "Pro-forma Einnahmen- Ausgabenrechnung" ergaben sich im Zeitraum von September 2016 bis 2019 die folgenden Gewinne der F.:

Pro-forma Einnahmen- Ausgabenrechnung						
			2019	2018	2017	Sep 16
Einnahmen			21'000	38'000	45'000	15'000
Akquisekosten			6'000	6'000	6'000	2'000
Bürokosten			6'000	6'000	6'000	2'000
Reisekosten			3'000	3'000	3'000	1'000
Repräsentationskosten			1'200	1'200	1'200	400
sonstige Kosten			500	500	500	150
Gesamt			16'700	16'700	16'700	5'550
Gewinn/Verlust			4'300	21'300	28'300	9'450

Die Eintragung des Einzelunternehmens in das Handelsregister und die eingereichte Aufstellung "Pro-forma Einnahmen- Ausgabenrechnung" sind – auf den ersten Blick – Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit.

7.2.2.

Allerdings hat es der Rekurrent unterlassen, die behauptete Tätigkeit nachzuweisen. Anstatt der vom Spezialverwaltungsgericht einverlangten Unterlagen und Angaben betreffend die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit (insbesondere Buchhaltung bzw. Jahresabschlüsse [inkl. Kontoblätter bzw. -details] und Belege der verbuchten Erträge [Einnahmen] und Aufwendungen [Ausgaben]) wurden lediglich Kontoauszüge (Kontonummer aaa) der PostFinance vom 15. Januar 2015 bis 25. April 2015, vom 23. Juni 2016 bis 30. Juni 2016, vom 3. September 2016 bis 21. September 2016 und vom 13. Januar 2017 bis zum 18. März 2017 eingereicht. Daraus gehen einzig nicht näher bestimmte Kontobelastungen hervor, welche in keiner Weise die bzw. überhaupt eine Tätigkeit nachzuweisen vermögen. Dass die Zahlungen handschriftlich als "Bürokosten", "Büro Hanoi", "Büro", "Office", "Startup", "Löhne Domizil", "Lohn", "Tel." "Rückz. D." und "Spesen" bezeichnet werden, vermag daran nichts zu ändern und erscheint vielmehr weitgehend als konstruiert, zumal sich die so geltend gemachten Ausgaben (Einnahmen bzw. Gutschriften gehen aus den Kontoauszügen erst gar nicht hervor) weder begrifflich noch betragsmässig mit denjenigen der "Pro-forma Einnahmen- Ausgabenrechnung" decken. Es ist daher nicht

von der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten auszugehen, wofür auch der Löschungseintrag im Handelsregister vom 2. April 2019 ("Nichtaufnahme des Geschäftsbetriebs") spricht.

7.3.

Die Rekurrentin ist angeblich "selbständige Unternehmerin von H." (vgl. E-Mail des Rekurrenten vom 31. März 2022). Sie hat die damit verbundenen Tätigkeiten gemäss den eigenen Angaben und eingereichten Unterlagen offensichtlich frühestens gegen Ende des Jahres 2017 bzw. nachweislich erst im Jahr 2018 und damit eine selbständige Erwerbstätigkeit nicht bereits im Zeitpunkt der Kapitalauszahlung vom 26. September 2016 ausgeübt.

7.4.

Somit haben weder der Rekurrent noch die Rekurrentin im jeweiligen Zeitpunkt der Kapitalauszahlung aus Vorsorge eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt. Daher war für die entsprechenden Kapitalzahlungen kein gesetzeskonformer Barauszahlungsgrund im Sinne von Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG gegeben. Die Steuerkommission Q. hat die Auszahlungen daher zu Recht mit dem übrigen Einkommen besteuert.

8.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

9.

Die rechtskräftige Veranlagung der Jahressteuer vom 16. November 2017 wird im Anschluss an das mit der ordentlichen Veranlagung definitiv (und damit auch erst definitiv bekannt) werdende Fehlen eines Barauszahlungsgrunds gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG zu revidieren sein (vgl. VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.112]).

10.

Den Rekurrenten wurde im Veranlagungsverfahren eine Rückzahlung der Kapitalzahlungen angeboten, wovon sie keinen Gebrauch gemacht haben (vgl. Einspracheentscheid vom 2. Juli 2020). Da sie nun vor dem Spezialverwaltungsgericht anbieten, die Kapitalzahlungen wieder zurückzubezahlen (vgl. Rekurs), ist ihnen nochmals die Gelegenheit zur Rückzahlung einzuräumen. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 9. Dezember 2016 [2C_204/2016]) hat dies durch die Steuerkommission Q. zu erfolgen.

Der Einspracheentscheid vom 2. Juli 2020 und die Veranlagung vom 15. Oktober 2019 sind daher vorsorglich aufzuheben und die Angelegenheit ist an die Steuerkommission Q. zurückzuweisen. Zahlen die Rekurrenten die Kapitalzahlungen innert der anzusetzenden Frist nicht zurück, sind diese erneut mit der so oder anders vorzunehmenden neuen

Veranlagung als übriges Einkommen ordentlich zu besteuern (vgl. SGE vom 25. Oktober 2018 [3-BB.2018.4], bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts vom 19. Juni 2019 [2C_565/2019]).

11.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Einspracheentscheid vom 2. Juli 2020 und die Veranlagung vom 15. Oktober 2019 werden aufgehoben und die Angelegenheit wird zum weiteren Vorgehen im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'230.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 23. Juni 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic