2014-135

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 6. November 2015

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, lic. iur. Thomas Jaussi, Dr. Peter Rickli, Dr. Ursula Schneider-Fuchs und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	**Ehegatten AX und BX** […] vertreten durch: A, Advokat, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2012 (Sonderbesteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorge; § 39 Abs. 1 i.V.m. § 23 Abs. 1 und 2 StG)

Sachverhalt

A. Der Rekurrent, AX, arbeitete bis zum 30. November 2011 in unselbständiger Erwerbstätigkeit als Gipser bei der B AG in L (BL). Nach diversen Kontakten mit den Sozialversicherungsbehörden errichtete er am 16. Juli 2012 die Einzelfirma C mit dem Zweck „Umbau- und Gipserservice“.

Mit Schreiben vom 7. September 2012 wurde die Freizügigkeitsstiftung der UBS AG durch die D GmbH im Namen der Rekurrenten angewiesen, das Freizügigkeitsguthaben des Rekurrenten von CHF 166‘872.85 auszuzahlen. Der Zahlungsauftrag wurde nach Prüfung des Auszahlungsgrundes mit Valuta 27. September 2012 von der Freizügigkeitsstiftung ausgeführt.

Am 17. Oktober 2012 trug der Rekurrent die E GmbH (Statutendatum 9. Oktober 2012) ins Handelsregister ein. Per 7. Mai 2013 wurde die Einzelfirma C infolge Nichtaufnahme des Geschäftsbetriebs gelöscht.

Die Rekurrenten wurden mit Veranlagungsverfügung vom 21. November 2013 für die kantonalen Steuern pro 2012 veranlagt. Dabei wurde der von der Freizügigkeitsstiftung der UBS AG ausbezahlte Betrag von CHF 166‘872.85 als übrige Einkünfte besteuert. Zur Begründung wurde angefügt, dass der Bezug aus der zweiten Säule als Einkommen versteuert werden müsse, da die privilegierte Besteuerung nur zur Anwendung komme, wenn eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen wurde.

B. Hiergegen erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 25. November 2013 Einsprache. Sie beantragten, dass die Auszahlung des Guthabens aus der zweiten Säule nach einem reduzierten Steuersatz gesondert erfasst und besteuert werden soll.

Mit Einspracheentscheid vom 20. Mai 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie begründete dies damit, dass die privilegierte Besteuerung der Kapitalleistungen aus einer Vorsorgeeinrichtung nicht extensiv interpretiert werden dürfe. Nicht der Vorsorge würden Barauszahlungen dienen, wenn ein Auszahlungsgrund nicht gegeben sei. Vorliegend sei eine selbständige Erwerbstätigkeit nie aufgenommen worden, weshalb eine privilegierte Besteuerung nicht zur Anwendung kommen könne.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 6. Juni 2014 Rekurs erhoben. Sie beantragen die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 20. Mai 2014, die Festsetzung des steuerbaren Einkommens auf CHF 35‘698.00 und die Besteuerung des Freizügigkeitsguthabens von CHF 166‘873.00 gemäss § 39 des Gesetzes über die direkten Steuern. Zur Begründung wird angeführt, dass der Rekurrent eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen und deshalb ein Barauszahlungsgrund vorgelegen hätte.

In ihrer Vernehmlassung vom 1. Dezember 2014 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 20. Mai 2014 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Der Vertreter ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 6. Juni 2014 (Datum der Postaufgabe) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 20. Mai 2014 betreffend die kantonalen Steuern pro 2012 aufzuheben, das steuerbaren Einkommen auf CHF 35‘698.00 festzusetzen und das Freizügigkeitsguthaben von CHF 166‘873.00 gemäss § 39 des Gesetzes über die direkten Steuern zu besteuern.

b) Zu prüfen ist, ob der Rekurrent, wenn auch nur für kurze Zeit selbständig erwerbstätig war und der Betrag von CHF 166‘873.00 deshalb nach § 39 StG gesondert besteuert werden muss.

3. a) Gemäss § 17 Abs. 1 StG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte.

b) Nach § 23 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen steuerbar. Als Einkünfte aus der beruflichen Vorsorge gelten insbesondere Leistungen aus Vorsorgekassen, aus Spar- und Gruppenversicherungen sowie aus Freizügigkeitspolicen (Abs. 2).

c) Gemäss § 39 StG werden Kapitalleistungen nach § 23 Abs. 1 und 2 StG, soweit sie nicht zum Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge verwendet werden, Kapitalleistungen des Arbeitgebers oder der Arbeitgeberin nach § 18 Abs. 2 StG sowie Kapitalzahlungen nach § 24 lit. b StG getrennt vom übrigen Einkommen und ohne Zusammenrechnung unter Ehegatten folgendermassen besteuert: Die ersten CHF 25‘000.00 mit 3%, die nächsten CHF 25‘000.00 mit 4%, die nächsten CHF 50‘000.00 mit 6% und alle weiteren Beträge mit 8% (Abs. 1). Mehrere Kapitalleistungen, die in der gleichen Steuerperiode ausgerichtet werden, werden zusammengerechnet. Die allgemeinen Abzüge und die Sozialabzüge werden nicht gewährt (Abs. 2).

d) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt, dass gemäss Art. 113 Abs. 2 lit. a der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) die berufliche Vorsorge zusammen mit den Leistungen der Eidgenössischen Versicherungen „die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise“ ermöglichen soll. Um dem Verfassungsauftrag Nachachtung zu verschaffen, ist daher die steuerliche Privilegierung der Kapitalleistungen aus Vorsorge nicht extensiv zu interpretieren. Dies spricht dafür, die steuerliche Privilegierung in § 39 StG nur auf die in Gesetz und Verordnung umschriebenen Fälle zu beschränken. Die Verweisung in § 39 auf § 23 StG („Einkünfte aus … Einrichtungen der beruflichen Vorsorge“), kann daher nicht so verstanden werden, dass auch eine rechtswidrig bezogene Kapitalleistung aus einer Vorsorgeeinrichtung steuerlich privilegiert behandelt werden muss. Nicht der Vorsorge dienen Barauszahlungen, wenn ein Barauszahlungsgrund von Anfang an nicht gegeben ist. In diesem Fall greift daher die ordentliche Besteuerung und die Kapital- oder Barauszahlung ist zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich zu versteuern. Das gilt namentlich für den Barauszahlungsgrund der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit in Art. 5 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der berufli-

chen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 17. Dezember 1993 (Freizügigkeitsgesetz, FZG). Vorbehalten ist der Fall, dass eine nicht rechtmässig bezogene Barauszahlung an die Vorsorgeeinrichtung zurückbezahlt resp. wieder ihrem Zweck zugeführt wird (Urteil der Bundesgerichts 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011 E. 4.3 i.V.m. 6).

e) Voraussetzung für die privilegierte Besteuerung nach § 39 StG ist vorliegend somit die Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit. Gemäss Lehre und Praxis gelten jene natürlichen Personen als selbständig erwerbend, die durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei gewählter Organisation, auf eigenes Risiko, anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen. Ausschlaggebend, ob im konkreten Fall eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets das Gesamtbild der vollzogenen Tätigkeiten (Reich, in: Zweifel / Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I / 2b, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 18 Rz 14 f. m.w.H.).

4. a) Der Vertreter der Rekurrenten macht im Rekurs vom 25. November 2013 geltend, eine selbständige Erwerbstätigkeit liege vor, da gegenüber den Sozialversicherungsbehörden der Nachweis erbracht wurde, dass der Ehemann für seine berufliche Tätigkeit über ein geeignetes Geschäftsfahrzeug, entsprechend notwendige Mieträumlichkeiten, Arbeitsrapportformulare und Arbeitsmaterial verfügte. Weiter bot er seine Arbeitskraft am Markt an, was durch die vorliegenden Offerten bewiesen würde. Die Tätigkeit sei auch in frei bestimmter (Selbst-)Organisation erfolgt. Da der Rekurrent seine Arbeitsleistung am Markt auf eigene Rechnung mit den damit verbundenen Gewinnchancen und Verlustrisiken erbrachte, sei auch das Erfordernis des Tätigwerdens auf eigenes Risiko erfüllt. Die Gewinnerzielungsabsicht stand dabei im Vordergrund, weshalb er auch die Steuervertreterin beauftragte, ihn bei der Finanzadministration zu begleiten. Schliesslich hätte der Rekurrent auch die Erbringung von Gipser- und Umbaudienstleistungen auf dem Markt geplant. Seine Bemühungen würden durch die vorliegenden Offerten bewiesen.

b) Bezüglich der Abklärungen und Feststellungen der SUVA und der Ausgleichskasse ist festzuhalten, dass diese für die Steuerrekurskommission nicht bindend sind.

c) aa) Gemäss Lehre und Praxis hat die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei gewählter Organisation und auf eigenes Risiko nach aussen sichtbar zum Zwecke der Gewinnerzielung, anhaltend und planmässig zu erfolgen (vgl. Erw. 3. e)). Der Rekurrent macht in seiner Rekurs-

schrift Offerten als Beweismittel geltend. In den beiliegenden Unterlagen befindet sich jedoch nur eine unterzeichnete Offerte an die Familie F, datiert vom 13. Juni 2012. Bezeichnend ist, dass zum einen nur eine Offerte nachgewiesen werden kann. Darin kann kein Verhalten einer Person gesehen werden, welche im Begriff ist, eine selbständige Erwerbstätigkeit aufzubauen. Nebst der erwähnten Offerte werden vom Rekurrenten keine weiteren Unterlagen eingereicht, welche seine Bemühungen um Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr stützen würden. Ein Indiz für eine Gewinnerzielungsabsicht hätte bspw. in Werbeaktivitäten verschiedener Art bestanden. Zu denken ist hierbei bspw. an Inserate, an ein einheitliches Briefpapier oder an die Beschriftung des Geschäftsfahrzeugs, insgesamt auf Indizien, welche auf einfachste Weise dargelegt werden können und den Willen des Rekurrenten erkennen lassen, als Selbständigerwerbender am Wirtschaftsleben teilzunehmen. Weiter ist dem Rekurrenten entgegenzuhalten, dass sämtliche Aufwendungen, welche der Rekurrent noch in der Aufbauzeit der Einzelfirma und damit vor der Gründung der GmbH getätigt hatte, bereits in der Buchhaltung der GmbH erfasst wurden. Für die Einzelfirma wurde keine Buchhaltung geführt und es fand somit auch kein Geschäftsabschluss der Einzelfirma statt. Das Fehlen einer Buchhaltung bzw. von finanziellen Aufzeichnungen für die Einzelfirma wiegt schwer. Gerade in einer Startphase einer Unternehmung fallen unter anderem einmalige Aufwendungen an, die sich gewinnmindernd auswirken und auch steuerlich geltend gemacht werden können. Da vorliegend für die Einzelfirma keine finanziellen Aufzeichnungen erfolgten, stattdessen sämtlicher Aufwand bereits in der Buchhaltung der GmbH erfasst wurde, liegt der Schluss nahe, dass nie die Absicht bestand, als Einzelfirma am Markt aufzutreten. Durch die Erfassung der Aufwendungen in der Buchhaltung der Gesellschaft, wollte der Rekurrent jedoch nicht auf die gewinnschmälernden Vorzüge verzichten. Insgesamt spricht das Verhalten dafür, dass die Gründung einer Gesellschaft von Anfang an geplant war und der Eintrag der Einzelfirma nur vorgeschoben wurde, um die Auszahlung der Vorsorgegelder zu erwirken.

bb) Der zeitliche Ablauf spricht ebenfalls gegen die Darstellung des Rekurrenten, wonach er erst aufgrund der Schwierigkeiten bei der Kundenakquisition als Selbständigerwerbender entschieden habe, seine Aktivitäten in Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung anzubieten. Die Einzelfirma C wurde am 16. Juli 2012 ins Handelsregister eingetragen. Am 7. September 2012 erfolgte der Auftrag an die Freizügigkeitsstiftung der UBS AG, dem Rekurrenten sein Freizügigkeitsguthaben auszuzahlen. Dieses Guthaben wurde ihm sodann am 27. September 2012 überwiesen. Bereits zwölf Tage nach der Auszahlung des Freizügigkeitsguthabens, am 9. Oktober 2012, errichtete der Rekurrent die E GmbH, welche er am 17. Oktober 2012 ins Handelsregister eintragen liess. Sollte es sich tatsächlich so verhalten ha-

be, dass der Grund für seine Schwierigkeiten bei der Kundenakquisition in seinem Auftritt als Selbständigerwerbender lag, so ist es höchst unglaubwürdig, dass sich diese Erkenntnis erst in der kurzen Zeit zwischen der Auftragserteilung an die Bank am 7. September 2012 und der Eintragung der GmbH am 17. Oktober 2012 ergeben hat. Noch viel unglaubwürdiger wird die Darstellung des Rekurrenten, wenn auf das Auszahlungsdatum des Freizügigkeitsguthabens (27. September 2012) und das Datum der Errichtung der Statuten (9. Oktober 2012) abgestellt würde. In jedem Fall ist die Zeitspanne zwischen angeblichen Handlungen Im Hinblick auf die Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit und jener für die Errichtung der Gesellschaft so kurz, dass entweder die Bestrebung von Anfang an auf die Errichtung der Gesellschaft gerichtet war oder die ungerechtfertigte Auszahlung zumindest in Kauf genommen wurde. Folglich sind in Bezug auf eine selbständige Erwerbstätigkeit weder Nachhaltigkeit noch Planmässigkeit vorhanden und es ist festzustellen, dass der Rekurrent niemals eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen hat.

cc) In einer Gesamtbetrachtung sprechen somit die kaum vorhandenen und nur mit einer Offerte belegten Bemühungen der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr, die fehlende Buchhaltung der Einzelfirma, der zeitliche Ablauf der Ereignisse, der angeblich falsch angekreuzte Löschungsgrund „Nichtaufnahme des Geschäftsbetriebs“ für die Löschung der Einzelfirma aus dem Handelsregister sowie die gesamthaft fehlende Nachhaltigkeit dafür, dass keine selbständige Erwerbstätigkeit vorgelegen hat.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aufgrund der fehlenden selbständigen Erwerbstätigkeit ein Barauszahlungsgrund von Anfang an nicht gegeben war und die Steuerverwaltung den von der Freizügigkeitsstiftung der UBS AG ausbezahlten Betrag von CHF 166‘872.85 folglich korrekt besteuert hat. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

6. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist dem Rekurrenten in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 900.00 festgelegt.

Beschluss

://:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Rekurrenten tragen eine Spruchgebühr von CHF 900.00.

3. Dem Vertreter der Rekurrenten wird infolge der bewilligten unentgeltlichen Verbeiständung ein Honorar in der Höhe von CHF 1‘911.60 inkl. MWST aus der Gerichtskasse entrichtet.

4. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.