

**Weiterbildungsveranstaltung Sektion Aargau
23. Mai 2017 / Lenzburg****Orlando Rabaglio****Schnittstellen Steuerrecht / Sozialversicherungsrecht
Dokumentation**

1	Auszug aus der EU-Verordnung 883/2004	1
2	Information des dt. Bundesfinanzhofes zur Besteuerung von Beiträgen und Leistungen aus der beruflichen Vorsorge (27. Juli 2016)	12
3	Muster Beilagenblatt zum Lohnausweis für Grenzgänger	21
4	Vereinbarung nach Art. 21 Abs. 2 EU-Verordnung 987/2009	22
5	Verwaltungsgericht Basel-Stadt, 12.8.2013 Sperrfrist auch wenn keine Steuerumgehung beabsichtigt	24
6	Bundesgericht vom 15.1.2015 2C_488/2014 «Konsolidierte Betrachtung» bei Sperrfristfrage	33
7	Bundesgericht vom 29.1.2015 2C_325/2014 Fehlender Barauszahlungsgrund - Zweckbestimmung	42
8	Bundesgericht vom 2.10.2015 2C_248/2015 Barauszahlung bei Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit - keine Zweckbestimmung	49
9	Bundesgericht vom 1.9.2016 9C_8/2016 Umqualifizierung einer geldwerten Leistung zu Lohn	56
10	Bundesgericht vom 3. Dezember 2015 9C_327/2015 = BGE 151 V 634 "Dividende statt Lohn?" - Kriterien des Drittvergleichs	61
11	Bundesgericht vom 6. August 2013 9C_326/2013 GmbH & Co. KG / unselbständige Tätigkeit in der Schweiz	66
12	Bundesgericht vom 10. 8. 2016 9C_66_2016 Arbeitgeberhaftung - Schadenersatzpflicht Verwaltungsrat	74

Titel I: Allgemeine Bestimmungen

Art. 1 Definitionen

Für die Zwecke dieser Verordnung bezeichnet der Ausdruck:

- a) «Beschäftigung» jede Tätigkeit oder gleichgestellte Situation, die für die Zwecke der Rechtsvorschriften der sozialen Sicherheit des Mitgliedstaats, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird oder die gleichgestellte Situation vorliegt, als solche gilt;
- b) «selbstständige Erwerbstätigkeit» jede Tätigkeit oder gleichgestellte Situation, die für die Zwecke der Rechtsvorschriften der sozialen Sicherheit des Mitgliedstaats, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird oder die gleichgestellte Situation vorliegt, als solche gilt;
- c) «Versicherter» in Bezug auf die von Titel III Kapitel 1 und 3 erfassten Zweige der sozialen Sicherheit jede Person, die unter Berücksichtigung der Bestimmungen dieser Verordnung die für einen Leistungsanspruch nach den Rechtsvorschriften des gemäss Titel II zuständigen Mitgliedstaats vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt;
- d) «Beamter» jede Person, die in dem Mitgliedstaat, dem die sie beschäftigende Verwaltungseinheit angehört, als Beamter oder diesem gleichgestellte Person gilt;
- e) «Sondersystem für Beamte» jedes System der sozialen Sicherheit, das sich von dem allgemeinen System der sozialen Sicherheit, das auf die Arbeitnehmer des betreffenden Mitgliedstaats anwendbar ist, unterscheidet und das für alle oder bestimmte Gruppen von Beamten unmittelbar gilt;
- f) «Grenzgänger» eine Person, die in einem Mitgliedstaat eine Beschäftigung oder eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt und in einem anderen Mitgliedstaat wohnt, in den sie in der Regel täglich, mindestens jedoch einmal wöchentlich zurückkehrt;
- g) «Flüchtling» eine Person im Sinne des Artikels 1 des am 28. Juli 1951⁹ in Genf unterzeichneten Abkommens über die Rechtsstellung der Flüchtlinge;
- h) «Staatenloser» eine Person im Sinne des Artikels 1 des am 28. September 1954¹⁰ in New York unterzeichneten Abkommens über die Rechtsstellung der Staatenlosen;
- i) «Familienangehöriger»:
 1. i) jede Person, die in den Rechtsvorschriften, nach denen die Leistungen gewährt werden, als Familienangehöriger bestimmt oder anerkannt oder als Haushaltsangehöriger bezeichnet wird;

⁹ SR 0.142.30

¹⁰ SR 0.142.40

- ii) in Bezug auf Sachleistungen nach Titel III Kapitel 1 über Leistungen bei Krankheit sowie Leistungen bei Mutterschaft und gleichgestellte Leistungen bei Vaterschaft jede Person, die in den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem sie wohnt, als Familienangehöriger bestimmt oder anerkannt wird oder als Haushaltsangehöriger bezeichnet wird,
 - 2. unterscheiden die gemäss Nummer 1 anzuwendenden Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats die Familienangehörigen nicht von anderen Personen, auf die diese Rechtsvorschriften anwendbar sind, so werden der Ehegatte, die minderjährigen Kinder und die unterhaltsberechtigten volljährigen Kinder als Familienangehörige angesehen,
 - 3. wird nach den gemäss Nummern 1 und 2 anzuwendenden Rechtsvorschriften eine Person nur dann als Familien- oder Haushaltsangehöriger angesehen, wenn sie mit dem Versicherten oder dem Rentner in häuslicher Gemeinschaft lebt, so gilt diese Voraussetzung als erfüllt, wenn der Unterhalt der betreffenden Person überwiegend von dem Versicherten oder dem Rentner bestritten wird;
- j) «Wohnort» den Ort des gewöhnlichen Aufenthalts einer Person;
 - k) «Aufenthalt» den vorübergehenden Aufenthalt;
 - l) «Rechtsvorschriften» für jeden Mitgliedstaat die Gesetze, Verordnungen, Satzungen und alle anderen Durchführungsvorschriften in Bezug auf die in Artikel 3 Absatz 1 genannten Zweige der sozialen Sicherheit.

Dieser Begriff umfasst keine tarifvertraglichen Vereinbarungen, mit Ausnahme derjenigen, durch die eine Versicherungsverpflichtung, die sich aus den in Unterabsatz 1 genannten Gesetzen oder Verordnungen ergibt, erfüllt wird oder die durch eine behördliche Entscheidung für allgemein verbindlich erklärt oder in ihrem Geltungsbereich erweitert wurden, sofern der betreffende Mitgliedstaat in einer einschlägigen Erklärung den Präsidenten des Europäischen Parlaments und den Präsidenten des Rates der Europäischen Union davon unterrichtet. Diese Erklärung wird im *Amtsblatt der Europäischen Union* veröffentlicht;
 - m) «zuständige Behörde» in jedem Mitgliedstaat den Minister, die Minister oder eine entsprechende andere Behörde, die im gesamten Gebiet des betreffenden Mitgliedstaates oder einem Teil davon für die Systeme der sozialen Sicherheit zuständig sind;
 - n) «Verwaltungskommission» die in Artikel 71 genannte Kommission;
 - o) «Durchführungsverordnung» die in Artikel 89 genannte Verordnung;
 - p) «Träger» in jedem Mitgliedstaat die Einrichtung oder Behörde, der die Anwendung aller Rechtsvorschriften oder eines Teils hiervon obliegt;
 - q) «zuständiger Träger»:
 - i) den Träger, bei dem die betreffende Person zum Zeitpunkt der Stellung des Antrags auf Leistungen versichert ist,
 - oder

- ii) den Träger, gegenüber dem die betreffende Person einen Anspruch auf Leistungen hat oder hätte, wenn sie selbst oder ihr Familienangehöriger bzw. ihre Familienangehörigen in dem Mitgliedstaat wohnen würden, in dem dieser Träger seinen Sitz hat,
oder
- iii) den von der zuständigen Behörde des betreffenden Mitgliedstaats bezeichneten Träger,
oder
- iv) bei einem System, das die Verpflichtungen des Arbeitgebers hinsichtlich der in Artikel 3 Absatz 1 genannten Leistungen betrifft, den Arbeitgeber oder den betreffenden Versicherer oder, falls es einen solchen nicht gibt, die von der zuständigen Behörde des betreffenden Mitgliedstaats bezeichnete Einrichtung oder Behörde;
- r) «Träger des Wohnorts» und «Träger des Aufenthaltsorts» den Träger, der nach den Rechtsvorschriften, die für diesen Träger gelten, für die Gewährung der Leistungen an dem Ort zuständig ist, an dem die betreffende Person wohnt oder sich aufhält, oder, wenn es einen solchen Träger nicht gibt, den von der zuständigen Behörde des betreffenden Mitgliedstaats bezeichneten Träger;
- s) «zuständiger Mitgliedstaat» den Mitgliedstaat, in dem der zuständige Träger seinen Sitz hat;
- t) «Versicherungszeiten» die Beitragszeiten, Beschäftigungszeiten oder Zeiten einer selbstständigen Erwerbstätigkeit, die nach den Rechtsvorschriften, nach denen sie zurückgelegt worden sind oder als zurückgelegt gelten, als Versicherungszeiten bestimmt oder anerkannt sind, sowie alle gleichgestellten Zeiten, soweit sie nach diesen Rechtsvorschriften als den Versicherungszeiten gleichwertig anerkannt sind;
- u) «Beschäftigungszeiten» oder «Zeiten einer selbstständigen Erwerbstätigkeit» die Zeiten, die nach den Rechtsvorschriften, nach denen sie zurückgelegt worden sind, als solche bestimmt oder anerkannt sind, sowie alle gleichgestellten Zeiten, soweit sie nach diesen Rechtsvorschriften als den Beschäftigungszeiten oder den Zeiten einer selbstständigen Erwerbstätigkeit gleichwertig anerkannt sind;
- v) «Wohnzeiten» die Zeiten, die nach den Rechtsvorschriften, nach denen sie zurückgelegt worden sind oder als zurückgelegt gelten, als solche bestimmt oder anerkannt sind;
- va) «Sachleistungen»
 - i) für Titel III Kapitel 1 (Leistungen bei Krankheit sowie Leistungen bei Mutterschaft und gleichgestellte Leistungen bei Vaterschaft) Sachleistungen, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats vorgesehen sind und die den Zweck verfolgen, die ärztliche Behandlung und die diese Behandlung ergänzenden Produkte und Dienstleistungen zu erbringen bzw. zur Verfügung zu stellen oder direkt zu bezahlen oder

- die diesbezüglichen Kosten zu erstatten. Dazu gehören auch Sachleistungen bei Pflegebedürftigkeit,
- ii) für Titel III Kapitel 2 (Leistungen bei Arbeitsunfällen und Berufskrankheiten) alle Sachleistungen im Zusammenhang mit Arbeitsunfällen und Berufskrankheiten gemäss der Definition nach Ziffer i, die nach den Arbeitsunfall- und Berufskrankheitenregelungen der Mitgliedstaaten vorgesehen sind;
 - w) «Renten» nicht nur Renten im engeren Sinn, sondern auch Kapitalabfindungen, die an deren Stelle treten können, und Beitragserstattungen sowie, soweit Titel III nichts anderes bestimmt, Anpassungsbeträge und Zulagen;
 - x) «Vorruhestandsleistungen» alle anderen Geldleistungen als Leistungen bei Arbeitslosigkeit und vorgezogene Leistungen wegen Alters, die ab einem bestimmten Lebensalter Arbeitnehmern, die ihre berufliche Tätigkeit eingeschränkt oder beendet haben oder ihr vorübergehend nicht mehr nachgehen, bis zu dem Lebensalter gewährt werden, in dem sie Anspruch auf Altersrente oder auf vorzeitiges Altersruhegeld geltend machen können, und deren Bezug nicht davon abhängig ist, dass sie der Arbeitsverwaltung des zuständigen Staates zur Verfügung stehen; eine «vorgezogene Leistung wegen Alters» ist eine Leistung, die vor dem Erreichen des Lebensalters, ab dem üblicherweise Anspruch auf Rente entsteht, gewährt und nach Erreichen dieses Lebensalters weiterhin gewährt oder durch eine andere Leistung bei Alter abgelöst wird;
 - y) «Sterbegeld» jede einmalige Zahlung im Todesfall, mit Ausnahme der unter Buchstabe w) genannten Kapitalabfindungen;
 - z) «Familienleistungen» alle Sach- oder Geldleistungen zum Ausgleich von Familienlasten, mit Ausnahme von Unterhaltsvorschüssen und besonderen Geburts- und Adoptionsbeihilfen nach Anhang I.

Art. 2 Persönlicher Geltungsbereich

(1) Diese Verordnung gilt für Staatsangehörige eines Mitgliedstaats, Staatenlose und Flüchtlinge mit Wohnort in einem Mitgliedstaat, für die die Rechtsvorschriften eines oder mehrerer Mitgliedstaaten gelten oder galten, sowie für ihre Familienangehörigen und Hinterbliebenen.

(2) Diese Verordnung gilt auch für Hinterbliebene von Personen, für die die Rechtsvorschriften eines oder mehrerer Mitgliedstaaten galten, und zwar ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit dieser Personen, wenn die Hinterbliebenen Staatsangehörige eines Mitgliedstaats sind oder als Staatenlose oder Flüchtlinge in einem Mitgliedstaat wohnen.

Art. 3 Sachlicher Geltungsbereich

(1) Diese Verordnung gilt für alle Rechtsvorschriften, die folgende Zweige der sozialen Sicherheit betreffen:

- a) Leistungen bei Krankheit;

- b) Leistungen bei Mutterschaft und gleichgestellte Leistungen bei Vaterschaft;
- c) Leistungen bei Invalidität;
- d) Leistungen bei Alter;
- e) Leistungen an Hinterbliebene;
- f) Leistungen bei Arbeitsunfällen und Berufskrankheiten;
- g) Sterbegeld;
- h) Leistungen bei Arbeitslosigkeit;
- i) Vorruhestandsleistungen;
- j) Familienleistungen.

(2) Sofern in Anhang XI nichts anderes bestimmt ist, gilt diese Verordnung für die allgemeinen und die besonderen, die auf Beiträgen beruhenden und die beitragsfreien Systeme der sozialen Sicherheit sowie für die Systeme betreffend die Verpflichtungen von Arbeitgebern und Reedern.

(3) Diese Verordnung gilt auch für die besonderen beitragsunabhängigen Geldleistungen gemäss Artikel 70.

(4) Die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Verpflichtungen von Reedern werden jedoch durch Titel III nicht berührt.

(5) Diese Verordnung gilt nicht für

- a) soziale und medizinische Fürsorge oder
- b) Leistungen, bei denen ein Mitgliedstaat die Haftung für Personenschäden übernimmt und Entschädigung leistet, beispielsweise für Opfer von Krieg und militärischen Aktionen oder der sich daraus ergebenden Folgen, Opfer von Straftaten, Attentaten oder Terrorakten, Opfer von Schäden, die von Bediensteten eines Mitgliedstaats in Ausübung ihrer Pflichten verursacht wurden, oder für Personen, die aus politischen oder religiösen Gründen oder aufgrund ihrer Abstammung Nachteile erlitten haben.

Art. 4 Gleichbehandlung

Sofern in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, haben Personen, für die diese Verordnung gilt, die gleichen Rechte und Pflichten aufgrund der Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie die Staatsangehörigen dieses Staates.

Art. 5 Gleichstellung von Leistungen, Einkünften, Sachverhalten oder Ereignissen

Sofern in dieser Verordnung nicht anderes bestimmt ist, gilt unter Berücksichtigung der besonderen Durchführungsbestimmungen Folgendes:

- a) Hat nach den Rechtsvorschriften des zuständigen Mitgliedstaats der Bezug von Leistungen der sozialen Sicherheit oder sonstiger Einkünfte bestimmte Rechtswirkungen, so sind die entsprechenden Rechtsvorschriften auch bei Bezug von nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats ge-

währten gleichartigen Leistungen oder bei Bezug von in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Einkünften anwendbar.

- b) Hat nach den Rechtsvorschriften des zuständigen Mitgliedstaats der Eintritt bestimmter Sachverhalte oder Ereignisse Rechtswirkungen, so berücksichtigt dieser Mitgliedstaat die in einem anderen Mitgliedstaat eingetretenen entsprechenden Sachverhalte oder Ereignisse, als ob sie im eigenen Hoheitsgebiet eingetreten wären.

Art. 6 Zusammenrechnung der Zeiten

Sofern in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, berücksichtigt der zuständige Träger eines Mitgliedstaats, dessen Rechtsvorschriften:

- den Erwerb, die Aufrechterhaltung, die Dauer oder das Wiederaufleben des Leistungsanspruchs,
 - die Anwendung bestimmter Rechtsvorschriften,
- oder
- den Zugang zu bzw. die Befreiung von der Pflichtversicherung, der freiwilligen Versicherung oder der freiwilligen Weiterversicherung,

von der Zurücklegung von Versicherungszeiten, Beschäftigungszeiten, Zeiten einer selbstständigen Erwerbstätigkeit oder Wohnzeiten abhängig machen, soweit erforderlich die nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats zurückgelegten Versicherungszeiten, Beschäftigungszeiten, Zeiten einer selbstständigen Erwerbstätigkeit oder Wohnzeiten, als ob es sich um Zeiten handeln würde, die nach den für diesen Träger geltenden Rechtsvorschriften zurückgelegt worden sind.

Art. 7 Aufhebung der Wohnortklauseln

Sofern in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dürfen Geldleistungen, die nach den Rechtsvorschriften eines oder mehrerer Mitgliedstaaten oder nach dieser Verordnung zu zahlen sind, nicht aufgrund der Tatsache gekürzt, geändert, zum Ruhen gebracht, entzogen oder beschlagnahmt werden, dass der Berechtigte oder seine Familienangehörigen in einem anderen als dem Mitgliedstaat wohnt bzw. wohnen, in dem der zur Zahlung verpflichtete Träger seinen Sitz hat.

Art. 8 Verhältnis zwischen dieser Verordnung und anderen Koordinierungsregelungen

(1) Im Rahmen ihres Geltungsbereichs tritt diese Verordnung an die Stelle aller zwischen den Mitgliedstaaten geltenden Abkommen über soziale Sicherheit. Einzelne Bestimmungen von Abkommen über soziale Sicherheit, die von den Mitgliedstaaten vor dem Beginn der Anwendung dieser Verordnung geschlossen wurden, gelten jedoch fort, sofern sie für die Berechtigten günstiger sind oder sich aus besonderen historischen Umständen ergeben und ihre Geltung zeitlich begrenzt ist. Um weiterhin Anwendung zu finden, müssen diese Bestimmungen in Anhang II aufgeführt sein. Ist es aus objektiven Gründen nicht möglich, einige dieser Bestimmungen auf alle Personen auszudehnen, für die diese Verordnung gilt, so ist dies anzugeben.

(2) Zwei oder mehr Mitgliedstaaten können bei Bedarf nach den Grundsätzen und im Geist dieser Verordnung Abkommen miteinander schliessen.

Art. 9¹¹ Erklärungen der Mitgliedstaaten zum Geltungsbereich dieser Verordnung

(1) Die Mitgliedstaaten notifizieren der Europäischen Kommission schriftlich die Erklärungen gemäss Artikel 1 Buchstabe 1, die Rechtsvorschriften, Systeme und Regelungen im Sinne des Artikels 3, die Abkommen im Sinne des Artikels 8 Absatz 2, die Mindestleistungen im Sinne des Artikels 58 und das Fehlen eines Versicherungssystems im Sinne des Artikels 65a Absatz 1 sowie wesentliche Änderungen. In diesen Notifizierungen ist das Datum anzugeben, ab dem diese Verordnung auf die von den Mitgliedstaaten darin genannten Regelungen Anwendung findet.

(2) Diese Notifizierungen werden der Europäischen Kommission jährlich übermittelt und im erforderlichen Umfang bekannt gemacht.

Art. 10 Verbot des Zusammentreffens von Leistungen

Sofern nichts anderes bestimmt ist, wird aufgrund dieser Verordnung ein Anspruch auf mehrere Leistungen gleicher Art aus derselben Pflichtversicherungszeit weder erworben noch aufrechterhalten.

Titel II: Bestimmung des anwendbaren Rechts

Art. 11 Allgemeine Regelung

(1) Personen, für die diese Verordnung gilt, unterliegen den Rechtsvorschriften nur eines Mitgliedstaats. Welche Rechtsvorschriften dies sind, bestimmt sich nach diesem Titel.

(2) Für die Zwecke dieses Titels wird bei Personen, die aufgrund oder infolge ihrer Beschäftigung oder selbstständigen Erwerbstätigkeit eine Geldleistung beziehen, davon ausgegangen, dass sie diese Beschäftigung oder Tätigkeit ausüben. Dies gilt nicht für Invaliditäts-, Alters- oder Hinterbliebenenrenten oder für Renten bei Arbeitsunfällen oder Berufskrankheiten oder für Geldleistungen bei Krankheit, die eine Behandlung von unbegrenzter Dauer abdecken.

(3) Vorbehaltlich der Artikel 12–16 gilt Folgendes:

- a) eine Person, die in einem Mitgliedstaat eine Beschäftigung oder selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, unterliegt den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats;
- b) ein Beamter unterliegt den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, dem die ihn beschäftigende Verwaltungseinheit angehört;

¹¹ Fassung gemäss Art. 1 Ziff. 3 der V (EU) Nr. 465/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Mai 2012, in Kraft getreten für die Schweiz am 1. Jan. 2015 (AS 2015 345).

- c) eine Person, die nach den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats Leistungen bei Arbeitslosigkeit gemäss Artikel 65 erhält, unterliegt den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats;
- d) eine zum Wehr- oder Zivildienst eines Mitgliedstaats einberufene oder wieder einberufene Person unterliegt den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats;
- e) jede andere Person, die nicht unter die Buchstaben a) bis d) fällt, unterliegt unbeschadet anders lautender Bestimmungen dieser Verordnung, nach denen ihr Leistungen aufgrund der Rechtsvorschriften eines oder mehrerer anderer Mitgliedstaaten zustehen, den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats.

(4) Für die Zwecke dieses Titels gilt eine Beschäftigung oder selbstständige Erwerbstätigkeit, die gewöhnlich an Bord eines unter der Flagge eines Mitgliedstaats fahrenden Schiffes auf See ausgeübt wird, als in diesem Mitgliedstaat ausgeübt. Eine Person, die einer Beschäftigung an Bord eines unter der Flagge eines Mitgliedstaats fahrenden Schiffes nachgeht und ihr Entgelt für diese Tätigkeit von einem Unternehmen oder einer Person mit Sitz oder Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat erhält, unterliegt jedoch den Rechtsvorschriften des letzteren Mitgliedstaats, sofern sie in diesem Staat wohnt. Das Unternehmen oder die Person, das bzw. die das Entgelt zahlt, gilt für die Zwecke dieser Rechtsvorschriften als Arbeitgeber.

(5)¹² Eine Tätigkeit, die ein Flug- oder Kabinenbesatzungsmitglied in Form von Leistungen im Zusammenhang mit Fluggästen oder Luftfracht ausübt, gilt als in dem Mitgliedstaat ausgeübte Tätigkeit, in dem sich die «Heimatbasis» im Sinne von Anhang III der Verordnung (EWG) Nr. 3922/91 befindet.

Art. 12 Sonderregelung

(1)¹³ Eine Person, die in einem Mitgliedstaat für Rechnung eines Arbeitgebers, der gewöhnlich dort tätig ist, eine Beschäftigung ausübt und die von diesem Arbeitgeber in einen anderen Mitgliedstaat entsandt wird, um dort eine Arbeit für dessen Rechnung auszuführen, unterliegt weiterhin den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats, sofern die voraussichtliche Dauer dieser Arbeit 24 Monate nicht überschreitet und diese Person nicht eine andere entsandte Person ablöst.

(2) Eine Person, die gewöhnlich in einem Mitgliedstaat eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt und die eine ähnliche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausübt, unterliegt weiterhin den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats, sofern die voraussichtliche Dauer dieser Tätigkeit vierundzwanzig Monate nicht überschreitet.

¹² Eingefügt durch Art. 1 Ziff. 4 der V (EU) Nr. 465/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Mai 2012, in Kraft getreten für die Schweiz am 1. Jan. 2015 (AS 2015 345).

¹³ Fassung gemäss Art. 1 Ziff. 5 der V (EU) Nr. 465/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Mai 2012, in Kraft getreten für die Schweiz am 1. Jan. 2015 (AS 2015 345).

Art. 13 Ausübung von Tätigkeiten in zwei oder mehr Mitgliedstaaten

(1)¹⁴ Eine Person, die gewöhnlich in zwei oder mehr Mitgliedstaaten eine Beschäftigung ausübt, unterliegt:

- a) den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats, wenn sie dort einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausübt; oder
- b) wenn sie im Wohnmitgliedstaat keinen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausübt:
 - i) den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem das Unternehmen oder der Arbeitgeber seinen Sitz oder Wohnsitz hat, sofern sie bei einem Unternehmen bzw. einem Arbeitgeber beschäftigt ist, oder
 - ii) den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem die Unternehmen oder Arbeitgeber ihren Sitz oder Wohnsitz haben, wenn sie bei zwei oder mehr Unternehmen oder Arbeitgebern beschäftigt ist, die ihren Sitz oder Wohnsitz in nur einem Mitgliedstaat haben, oder
 - iii) den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem das Unternehmen oder der Arbeitgeber ausserhalb des Wohnmitgliedstaats seinen Sitz oder Wohnsitz hat, sofern sie bei zwei oder mehr Unternehmen oder Arbeitgebern beschäftigt ist, die ihre Sitze oder Wohnsitze in zwei Mitgliedstaaten haben, von denen einer der Wohnmitgliedstaat ist, oder
 - iv) den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats, sofern sie bei zwei oder mehr Unternehmen oder Arbeitgebern beschäftigt ist, von denen mindestens zwei ihren Sitz oder Wohnsitz in verschiedenen Mitgliedstaaten ausserhalb des Wohnmitgliedstaats haben.

(2) Eine Person, die gewöhnlich in zwei oder mehr Mitgliedstaaten eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, unterliegt:

- a) den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats, wenn sie dort einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausübt;
oder
- b) den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem sich der Mittelpunkt ihrer Tätigkeiten befindet, wenn sie nicht in einem der Mitgliedstaaten wohnt, in denen sie einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausübt.

(3) Eine Person, die gewöhnlich in verschiedenen Mitgliedstaaten eine Beschäftigung und eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, unterliegt den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem sie eine Beschäftigung ausübt, oder, wenn sie eine solche Beschäftigung in zwei oder mehr Mitgliedstaaten ausübt, den nach Absatz 1 bestimmten Rechtsvorschriften.

(4) Eine Person, die in einem Mitgliedstaat als Beamter beschäftigt ist und die eine Beschäftigung und/oder eine selbstständige Erwerbstätigkeit in einem oder mehreren

¹⁴ Fassung gemäss Art. 1 Ziff. 6 der V (EU) Nr. 465/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Mai 2012, in Kraft getreten für die Schweiz am 1. Jan. 2015 (AS 2015 345).

anderen Mitgliedstaaten ausübt, unterliegt den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, dem die sie beschäftigende Verwaltungseinheit angehört.

(5) Die in den Absätzen 1–4 genannten Personen werden für die Zwecke der nach diesen Bestimmungen ermittelten Rechtsvorschriften so behandelt, als ob sie ihre gesamte Beschäftigung oder selbstständige Erwerbstätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat ausüben und dort ihre gesamten Einkünfte erzielen würden.

Art. 14 Freiwillige Versicherung oder freiwillige Weiterversicherung

(1) Die Artikel 11–13 gelten nicht für die freiwillige Versicherung oder die freiwillige Weiterversicherung, es sei denn, in einem Mitgliedstaat gibt es für einen der in Artikel 3 Absatz 1 genannten Zweige nur ein System der freiwilligen Versicherung.

(2) Unterliegt die betreffende Person nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der Pflichtversicherung in diesem Mitgliedstaat, so darf sie in einem anderen Mitgliedstaat keiner freiwilligen Versicherung oder freiwilligen Weiterversicherung unterliegen. In allen übrigen Fällen, in denen für einen bestimmten Zweig eine Wahlmöglichkeit zwischen mehreren Systemen der freiwilligen Versicherung oder der freiwilligen Weiterversicherung besteht, tritt die betreffende Person nur dem System bei, für das sie sich entschieden hat.

(3) Für Leistungen bei Invalidität, Alter und an Hinterbliebene kann die betreffende Person jedoch auch dann der freiwilligen Versicherung oder der freiwilligen Weiterversicherung eines Mitgliedstaats beitreten, wenn sie nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats pflichtversichert ist, sofern sie in der Vergangenheit zu einem Zeitpunkt ihrer beruflichen Laufbahn aufgrund oder infolge einer Beschäftigung oder selbstständigen Erwerbstätigkeit den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats unterlag und ein solches Zusammentreffen nach den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats ausdrücklich oder stillschweigend zugelassen ist.

(4) Hängt nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats das Recht auf freiwillige Versicherung oder freiwillige Weiterversicherung davon ab, dass der Berechtigte seinen Wohnort in diesem Mitgliedstaat hat oder dass er zuvor beschäftigt bzw. selbstständig erwerbstätig war, so gilt Artikel 5 Buchstabe b ausschliesslich für Personen, die zu irgendeinem Zeitpunkt in der Vergangenheit den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats unterlagen, weil sie dort eine Beschäftigung oder eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausgeübt haben.

Art. 15 Vertragsbedienstete der Europäischen Gemeinschaften

Die Vertragsbedienstete der Europäischen Gemeinschaften können zwischen der Anwendung der Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem sie beschäftigt sind, der Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, denen sie zuletzt unterlagen, oder der Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzen, wählen; ausgenommen hiervon sind die Vorschriften über Familienbeihilfen, die nach den Beschäftigungsbedingungen für diese Hilfskräfte gewährt werden. Dieses Wahlrecht kann nur einmal ausgeübt werden und wird mit dem Tag des Dienstantritts wirksam.

Art. 16 Ausnahmen von den Artikeln 11–15

(1) Zwei oder mehr Mitgliedstaaten, die zuständigen Behörden dieser Mitgliedstaaten oder die von diesen Behörden bezeichneten Einrichtungen können im gemeinsamen Einvernehmen Ausnahmen von den Artikeln 11–15 im Interesse bestimmter Personen oder Personengruppen vorsehen.

(2) Wohnt eine Person, die eine Rente oder Renten nach den Rechtsvorschriften eines oder mehrerer Mitgliedstaaten erhält, in einem anderen Mitgliedstaat, so kann sie auf Antrag von der Anwendung der Rechtsvorschriften des letzteren Staates freigestellt werden, sofern sie diesen Rechtsvorschriften nicht aufgrund der Ausübung einer Beschäftigung oder selbstständigen Erwerbstätigkeit unterliegt.

**Titel III:
Besondere Bestimmungen über die verschiedenen Arten von Leistungen****Kapitel 1:
Leistungen bei Krankheit sowie Leistungen bei Mutterschaft und gleichgestellte Leistungen bei Vaterschaft****Abschnitt 1:
Versicherte und ihre Familienangehörigen mit Ausnahme von Rentnern und deren Familienangehörigen****Art. 17** Wohnort in einem anderen als dem zuständigen Mitgliedstaat

Ein Versicherter oder seine Familienangehörigen, die in einem anderen als dem zuständigen Mitgliedstaat wohnen, erhalten in dem Wohnmitgliedstaat Sachleistungen, die vom Träger des Wohnorts nach den für ihn geltenden Rechtsvorschriften für Rechnung des zuständigen Trägers erbracht werden, als ob sie nach diesen Rechtsvorschriften versichert wären.

Art. 18 Aufenthalt in dem zuständigen Mitgliedstaat, wenn sich der Wohnort in einem anderen Mitgliedstaat befindet – Besondere Vorschriften für die Familienangehörigen von Grenzgängern

(1) Sofern in Absatz 2 nichts anderes bestimmt ist, haben der in Artikel 17 genannte Versicherte und seine Familienangehörigen auch während des Aufenthalts in dem zuständigen Mitgliedstaat Anspruch auf Sachleistungen. Die Sachleistungen werden vom zuständigen Träger für dessen Rechnung nach den für ihn geltenden Rechtsvorschriften erbracht, als ob die betreffenden Personen in diesem Mitgliedstaat wohnen würden.

(2) Die Familienangehörigen von Grenzgängern haben Anspruch auf Sachleistungen während ihres Aufenthalts im zuständigen Mitgliedstaat.

Ist dieser Mitgliedstaat jedoch in Anhang III aufgeführt, haben die Familienangehörigen von Grenzgängern, die im selben Mitgliedstaat wie der Grenzgänger

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 27. Juli 2016

- ESt-Verteiler -

- LSt-Verteiler -

BETREFF **Vorsorgeeinrichtungen nach der zweiten Säule der schweizerischen Altersvorsorge
(berufliche Vorsorge);
Einkommensteuerliche Behandlung der Beiträge und Leistungen**

BEZUG Anwendung der BFH-Entscheidungen vom 13. November 2012 – VI R 20/10 – (BStBl 2013 II Seite 405), vom 24. September 2013 – VI R 6/11 – (BStBl 2016 II Seite ■¹), vom 23. Oktober 2013 – X R 33/10 – (BStBl 2014 II Seite 103), vom 26. November 2014 – VIII R 31/10 – (BStBl 2016 II Seite ■¹), VIII R 38/10 – (BStBl 2016 II Seite ■¹), VIII R 39/10 – (BStBl 2016 II Seite ■¹), vom 2. Dezember 2014 – VIII R 40/11 – (BStBl 2016 II Seite ■¹), vom 16. September 2015 – I R 83/11 – (BStBl 2016 II Seite ■¹) und vom 1. Oktober 2015 – X R 43/11 – (BStBl 2016 II Seite ■¹)

GZ **IV C 3 - S 2255/07/10005 :004**
IV C 5 - S 2333/13/10003

DOK **2015/1102102**
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

¹ Wird von der Redaktionsleitung des Bundessteuerblatts ergänzt.

Inhaltsübersicht

Inhalt	Randziffer
I. Allgemeines	1 – 3
II. Schweizerisches Altersvorsorgesystem	4 – 14
1. Säule 1: Staatliche Vorsorge	5
2. Säule 2: Berufliche Vorsorge	6 – 8
2.1 Säule 2a: Obligatorium	9 – 11
2.2 Säule 2b: Überobligatorium	12 – 13
3. Säule 3: Private Vorsorge	14
III. Einkommensteuerliche Behandlung der Beiträge in und Leistungen aus einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung der Säule 2	15 – 37
1. Einheitliche Behandlung öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Vorsorgeeinrichtungen – unterschiedliche Behandlung von Obligatorium und Überobligatorium	16 – 17
2. Steuerliche Behandlung des Obligatoriums (Säule 2a)	18 – 25
2.1 Einzahlungsphase	18 – 19
2.2 Auszahlungsphase	20 – 25
2.2.1 Steuerliche Behandlung der Leibrenten	20 – 21
2.2.2 Steuerliche Behandlung der Kapitalabfindungen	22 – 25
3. Steuerliche Behandlung des Überobligatoriums (Säule 2b)	26 – 29
3.1 Einzahlungsphase	26 – 27
3.2 Auszahlungsphase	28 – 29
3.2.1 Steuerliche Behandlung der Leibrenten	28
3.2.2 Steuerliche Behandlung der Kapitalabfindungen	29
4. Besonderheiten	30 – 32
4.1 Todesfallkapital	30 – 31
4.2 Anlagestiftungen	32
5. Übertragung von Austrittsleistungen (Freizügigkeitsleistung) von einer Vorsorgeeinrichtung auf eine andere Vorsorgeeinrichtung	33
6. Anwendung	34 – 37

I. Allgemeines

- 1 Leibrenten und andere Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung, aus der landwirtschaftlichen Alterskasse, aus den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Basisrentenverträgen unterliegen seit 2005 in Deutschland grundsätzlich der nachgelagerten Besteuerung. Hierzu gehören auch Leibrenten und andere Leistungen aus vergleichbaren ausländischen Versorgungseinrichtungen.

- 2 Bei der Anwendung des deutschen Steuerrechts ist eine rechtsvergleichende Qualifizierung der ausländischen Einkünfte nach deutschem Recht vorzunehmen. Eine Vergleichbarkeit von ausländischen Alterseinkünften mit inländischen Alterseinkünften ist dann anzunehmen, wenn die ausländische Leistung in ihrem Kerngehalt den gemeinsamen und typischen Merkmalen der inländischen Leistung entspricht.

3 Einkünfte des § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG dienen der Basisversorgung des Versicherten. Wesentliche Merkmale der Basisversorgung sind die Zahlung der Renten erst bei Erreichen einer bestimmten Altersgrenze bzw. bei Erwerbsunfähigkeit und die Funktion als Entgeltersatzleistung in der Grundkonzeption der Lebensunterhaltssicherung. Die tatsächliche Verwendung als Altersversorgung wird grundsätzlich dadurch sichergestellt, dass die Rentenversicherungsansprüche nicht beleihbar, nicht vererblich, nicht veräußerbar, nicht übertragbar und nicht kapitalisierbar sind. Weitere Merkmale sind, dass die Beitragszahlungen auf einer gesetzlichen Anordnung beruhen, die Versicherung für den betroffenen Personenkreis obligatorisch ist und die Leistungen als Leistungen öffentlich-rechtlicher Art zu erbringen sind.

II. Schweizerisches Altersvorsorgesystem

4 Das schweizerische Altersvorsorgesystem beruht auf folgenden drei Säulen (sog. „Drei-Säulen-System“):

- Erste Säule: die staatliche Vorsorge (AHV, IV),
- Zweite Säule: die berufliche Vorsorge (Pensionskassen) und
- Dritte Säule: die private Vorsorge.

1. Säule 1: Staatliche Vorsorge

5 Die staatliche Vorsorge dient der Deckung des Existenzbedarfs. Darunter fallen die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) und die Invalidenversicherung (IV). Rentenleistungen bzw. Einmalauszahlungen aus der schweizerischen AHV und der IV gehören zur Basisversorgung im schweizerischen Drei-Säulen-System. Sie sind mit der deutschen gesetzlichen Sozialversicherungsrente vergleichbar. Die Aufwendungen für die AHV und IV werden daher steuerlich wie Beiträge in die deutsche Rentenversicherung (§ 10 Absatz 1 Nummer 2 Satz 1 Buchstabe a EStG) behandelt und ihre Leistungen unterliegen der nachgelagerten Besteuerung nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG.

2. Säule 2: Berufliche Vorsorge

6 Die berufliche Vorsorge erfolgt über eine in das Register für die berufliche Vorsorge eingetragene Vorsorgeeinrichtung (z. B. Pensionskasse, Stiftung oder Freizügigkeitskonto). Ziel der zweiten Säule ist es, die Leistungen der AHV so zu ergänzen, dass die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung im Rentenalter in angemessener Weise ermöglicht wird. Im Rahmen einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit leisten sowohl Arbeitnehmer als auch Arbeitgeber Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung.

7 Innerhalb der beruflichen Vorsorge wird zwischen einer gesetzlichen Mindestversicherung nach dem Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) durch die Vorsorgeeinrichtung (dem „Obligatorium“ – Säule 2a)

und einer weitergehenden Vorsorgeverpflichtung aufgrund Reglement (dem „Überobligatorium“ – Säule 2b) unterschieden.

- 8 Die Beitragszahlung des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers an eine Vorsorgeeinrichtung erfolgt durch den Arbeitgeber für das Obligatorium und Überobligatorium im Regelfall in einem Betrag. Die Vorsorgeeinrichtungen führen für ihre Versicherten individuelle Alterskonten nach den BVG-Normen. Diese sog. „Schattenrechnungen“ ermöglichen für die steuerliche Beurteilung eine Aufschlüsselung der Beiträge.

2.1 Säule 2a: Obligatorium

- 9 Das BVG sieht vor, dass Arbeitnehmer, die in der Schweiz beschäftigt sind, das 17. Lebensjahr vollendet haben und einen Jahreslohn von mehr als 21.150 CHF² beziehen, in einer Personalvorsorgeeinrichtung zu versichern sind. Die notwendigen Rechtsbeziehungen zwischen einem Arbeitnehmer und einer Vorsorgeeinrichtung entstehen mit dem Abschluss eines Arbeitsvertrags. Der Arbeitgeber, der obligatorisch zu versichernde Arbeitnehmer beschäftigt, ist nach BVG gesetzlich verpflichtet, eine in das Register für die berufliche Vorsorge eingetragene Vorsorgeeinrichtung zu errichten oder sich einer bereits bestehenden anzuschließen. Jedem Versicherten wird jährlich ein bestimmter Prozentsatz des versicherten Arbeitslohns³ für die Vorsorge im Alter gutgeschrieben. Diese Altersgutschriften sind von der Vorsorgeeinrichtung zu einem vom Bundesrat festgelegten Mindestsatz zu verzinsen. Die Altersgutschriften samt Zinsen ergeben das Altersguthaben. Dieses steht dem Versicherten ab Erreichen des ordentlichen Rentenalters⁴ zur Finanzierung seines Lebensunterhalts zur Verfügung. Bei einem Arbeitgeberwechsel innerhalb der Schweiz erfolgt in der Regel auch ein Wechsel von einer Vorsorgeeinrichtung zur anderen – das bis dahin aufgebaute Altersguthaben wird dabei unmittelbar zwischen den beiden Vorsorgeeinrichtungen übertragen.
- 10 Das Obligatorium ist grundsätzlich für alle Arbeitnehmer gesetzlich verpflichtend und besitzt einen öffentlich-rechtlich festgelegten Leistungsumfang. In der Regel wird die Leistung hieraus in Form einer Rentenzahlung bezogen. Eine (teilweise) Kapitalabfindung des obligatorischen Altersguthabens ist aber (frühestens fünf Jahre vor Erreichen des AHV-Alters) möglich. Seit dem 1. Juni 2007 ist die Kapitalabfindung in Form einer Austrittsleistung, sofern das Pensionskassenreglement nichts Weitergehendes regelt, nur unter folgenden Voraussetzungen möglich:
- a) der Steuerpflichtige nimmt eine selbständige Tätigkeit auf (Artikel 5 Satz 1 Buchstabe b Bundesgesetz über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge),
 - b) die Austrittsleistung beträgt weniger als einen Jahresbeitrag,

² Wert ab 2015 gemäß Artikel 7 BVG.

³ Zu versichern ist der Teil des Jahreslohnes von 24.675 bis 84.600 CHF. Dieser Teil wird koordinierter Lohn genannt (Artikel 8 BVG).

⁴ Artikel 13 BVG.

- c) die Leistung wird für Wohneigentum (bei über 50 Jährigen nur zu 50 v. H. des Kapitals) verwendet oder
- d) der Steuerpflichtige bezieht eine Invalidenrente (bei dauernder Erwerbslosigkeit).

11 Das Obligatorium ist mit der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung vergleichbar.

2.2 Säule 2b: Überobligatorium

12 Bei dem Überobligatorium handelt es sich um eine weitergehende Vorsorge, wobei es der Vorsorgeeinrichtung obliegt, nach Abschätzung der Risikofaktoren das Überobligatorium zu gewähren und den Leistungsumfang entsprechend festzusetzen. Die Verpflichtung zur Beitragszahlung entsteht durch den Abschluss des Arbeitsvertrags; eine gesetzliche Verpflichtung zur Beitragszahlung gibt es in diesem Bereich nicht. Somit liegt eine privatrechtliche Rechtsbeziehung vor, die nicht mit der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung vergleichbar ist. Für Arbeitnehmer, die oberhalb des koordinierten Lohns verdienen, zahlen Arbeitnehmer und Arbeitgeber entsprechend den reglementarischen Bestimmungen Beiträge.

13 Im Gegensatz zum Obligatorium ist das Überobligatorium ohne Einschränkungen kapitalisierbar. Die Auszahlung einer Kapitalabfindung aus dem Überobligatorium ist neben den für das Obligatorium bestehenden Möglichkeiten (Rz. 10) auch bei einem endgültigen Verlassen der Schweiz möglich. Die Kapitalisierbarkeit des Überobligatoriums wurde zum 1. Juni 2007 nicht eingeschränkt. Bei einer solchen Kapitalabfindung handelt es sich um eine Kapitalleistung aus einer Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht.

3. Säule 3: Private Vorsorge

14 Die private Vorsorge dient der Deckung weiterer individueller Bedürfnisse im Alter. Sie ist nicht mit der deutschen Sozialversicherungsrente vergleichbar.

III. Einkommensteuerliche Behandlung der Beiträge in und Leistungen aus einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung der Säule 2

15 Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die Beiträge in eine schweizerische Vorsorgeeinrichtung der Säule 2 der Schweizer Altersvorsorge und für die Leistungen aus dieser unter Anwendung der eingangs genannten Entscheidungen des BFH abweichend von der bisherigen Verwaltungsauffassung nachfolgende Rechtsgrundsätze.

1. Einheitliche Behandlung öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Vorsorgeeinrichtungen – unterschiedliche Behandlung von Obligatorium und Überobligatorium

- 16 Bei der inländischen steuerlichen Behandlung von Beiträgen in und Leistungen aus einer o. g. schweizerischen Vorsorgeeinrichtung wird nicht zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen unterschieden. Beide Rechtsformen bieten für die Versicherten dieselben Möglichkeiten des Aufbaus der Altersvorsorge.
- 17 Bei der steuerlichen Behandlung ist zwischen der nach der schweizerischen Altersvorsorge gesetzlich vorgeschriebenen Mindestabsicherung (Obligatorium – Säule 2a) und der zusätzlichen Absicherung (Überobligatorium – Säule 2b) zu unterscheiden („Zweiteilungsgrundsatz“). Daraus folgt, dass sowohl die Beiträge als auch die Leistungen in einen obligatorischen und einen überobligatorischen Teil aufzuteilen sind.

2. Steuerliche Behandlung des Obligatoriums (Säule 2a)

2.1 Einzahlungsphase

- 18 Beiträge des Arbeitgebers in das Obligatorium sind Zukunftssicherungsleistungen (§ 2 Absatz 2 Nummer 3 LStDV 1990), zu deren Zahlung der Arbeitgeber durch das BVG gesetzlich verpflichtet ist. Sie sind in vollem Umfang nach § 3 Nummer 62 Satz 1 EStG steuerfrei. Insoweit ist die inländische Beitragsbemessungsgrenze zur Altersvorsorge nicht zu beachten. § 3 Nummer 56 und Nummer 63 EStG sind nicht einschlägig.
- 19 Beiträge des Arbeitnehmers in das Obligatorium stellen Sonderausgaben nach § 10 Absatz 1 Nummer 2 Satz 1 Buchstabe a EStG i. V. m. § 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe c EStG dar und sind bis zum Höchstbetrag nach § 10 Absatz 3 EStG abziehbar. Der steuerfreie Arbeitgeberanteil ist im Rahmen der Berechnung der abziehbaren Sonderausgaben ebenfalls zu berücksichtigen (§ 10 Absatz 1 Nummer 2 Satz 6 EStG).

2.2 Auszahlungsphase

2.2.1 Steuerliche Behandlung der Leibrenten

- 20 Leistungen aus dem Obligatorium, die als Leibrenten erbracht werden, sind als Einkünfte nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG mit dem maßgebenden Besteuerungsanteil anzusetzen.
- 21 Hat der Steuerpflichtige vor 2005 für mindestens zehn Jahre Beiträge oberhalb der jeweils gültigen Beitragsbemessungsgrenze geleistet, wird die auf diese Beiträge entfallende Rente auf Antrag nur mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG besteuert (sog. Öffnungsklausel).

2.2.2 Steuerliche Behandlung der Kapitalabfindungen

- 22 Leistungen aus dem Obligatorium in Form von Kapitalabfindungen stellen andere Leistungen im Sinne von § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG dar. Sie sind mit dem maßgebenden Besteuerungsanteil der Besteuerung zu unterwerfen.
- 23 Auf Antrag unterliegt der Teil der Kapitalabfindung, für den die Voraussetzungen zur Anwendung der Öffnungsklausel erfüllt sind (§ 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG), nicht der Besteuerung. Für den darüber hinausgehenden Teil der Kapitalabfindung gilt Rz. 22.
- 24 Kapitalabfindungen können als Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nach § 34 Absatz 1 i. V. m. Absatz 2 Nummer 4 EStG ermäßigt besteuert werden, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind.
- 25 In den Veranlagungszeiträumen 2005 und 2006 werden Kapitalabfindungen gemäß § 3 Nummer 3 EStG in der bis 2006 geltenden Fassung steuerfrei gestellt, wenn ein bestehender Rentenanspruch abgefunden wird. Das ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des Bezugs der Kapitalabfindung das gesetzliche Rentenalter in der Schweiz bereits erreicht hatte. Insbesondere Leistungen für Wohneigentum sind daher im Regelfall nicht nach § 3 Nummer 3 EStG in der bis 2006 geltenden Fassung steuerfrei.

3. Steuerliche Behandlung des Überobligatoriums (Säule 2b)

3.1 Einzahlungsphase

- 26 Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium sind Zukunftssicherungsleistungen (§ 2 Absatz 2 Nummer 3 LStDV). Da der Arbeitgeber nicht gesetzlich zur Zahlung verpflichtet ist, sind sie nach § 3 Nummer 62 Satz 4 1. Halbsatz EStG in den Grenzen des § 3 Nummer 62 Satz 3 EStG steuerfrei. Danach sind diese Beiträge nur insoweit steuerfrei, als sie insgesamt die Hälfte der Gesamtaufwendungen des Arbeitnehmers nicht übersteigen und nicht höher sind als der Betrag, der als Arbeitgeberanteil bei Versicherungspflicht in der allgemeinen inländischen Rentenversicherung zu zahlen wäre. Auf die danach steuerfreien Arbeitgeberleistungen sind die gemäß § 3 Nummer 62 Satz 1 EStG steuerfreien Zukunftsleistungen des Arbeitgebers zur AHV/IV und zum Obligatorium anzurechnen. § 3 Nummer 56 und Nummer 63 EStG sind nicht einschlägig.
- 27 Die Beiträge des Arbeitnehmers und die steuerpflichtigen Beiträge des Arbeitgebers in das Überobligatorium sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig. Die Voraussetzungen des § 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe c EStG sind nicht erfüllt und den Schweizer Vorsorgeeinrichtungen fehlt die notwendige Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland (§ 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG).

3.2 Auszahlungsphase

3.2.1 Steuerliche Behandlung der Leibrenten

28 Leistungen aus dem Überobligatorium, die als Leibrenten erbracht werden, sind nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG mit dem maßgebenden Ertragsanteil anzusetzen.

3.2.2 Steuerliche Behandlung der Kapitalabfindungen

29 Die Besteuerung von Leistungen in Form von Kapitalabfindungen richtet sich nach den allgemeinen Regelungen zur Besteuerung von Versicherungsverträgen nach § 20 Absatz 1 Nummer 6 EStG in der jeweils anzuwendenden Fassung.

4. Besonderheiten

4.1 Todesfallkapital

30 Das Todesfallkapital nach schweizerischem Recht wird nicht durch einen gesetzlichen Anspruch nach dem BVG begründet; das Reglement der Vorsorgeeinrichtung kann einen solchen Anspruch vorsehen. Die Auszahlung des Todesfallkapitals an den reglementarisch vorgesehenen Leistungsberechtigten kann sowohl aus dem Obligatorium als auch aus dem Überobligatorium erfolgen und ist daher entsprechend bei der Auszahlung in Leistungen aus dem Obligatorium und Leistungen aus dem Überobligatorium aufzuteilen. Die o. g. Grundsätze zur steuerlichen Behandlung von Kapitalabfindungen gemäß Rz. 22 – 25 und 29 gelten entsprechend.

31 Hiervon abzugrenzen sind die durch das BVG gesetzlich vorgesehenen Leistungen der Vorsorgeeinrichtung an die Hinterbliebenen in Form einer Witwen- oder Waisenrente (Hinterlassenenrente). Die o. g. Grundsätze zur steuerlichen Behandlung von Leibrenten gemäß Rz. 20 – 21 und 28 gelten entsprechend.

4.2 Anlagestiftungen

32 Anlagestiftungen sind Vorsorgeeinrichtungen, die bei der beruflichen Vorsorge Leistungen ausschließlich im überobligatorischen Bereich (Säule 2b) versichern. Die o. g. Grundsätze zum Überobligatorium (Rz. 26 – 29) gelten daher entsprechend.

5. Übertragung von Austrittsleistungen (Freizügigkeitsleistung) von einer Vorsorgeeinrichtung auf eine andere Vorsorgeeinrichtung

33 Die Übertragung von Austrittsleistungen zwischen schweizerischen Vorsorgeeinrichtungen (Rz. 9) führt beim Steuerpflichtigen mangels Zu- bzw. Abfluss weder zu steuerpflichtigen Einnahmen noch zu Sonderausgaben.

6. Anwendung

- 34 Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und ist vorbehaltlich der Regelungen in den Rz. 35 – 37 in allen noch offenen Fällen anzuwenden.
- 35 Die Rz. 28 – 32 dieses Schreibens sind für Leistungen aus öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2015 anzuwenden. Bis zum Veranlagungszeitraum 2014 sind die Grundsätze des BFH-Urteils vom 23. Oktober 2013 – X R 33/10 – (BStBl 2014 II Seite 103) zu beachten.
- 36 Die Rz. 28 – 32 dieses Schreibens sind für Leistungen aus privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen in allen offenen Fällen anzuwenden.
- 37 Die Rz. 26 – 27 sind für öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Vorsorgeeinrichtungen ab dem Veranlagungszeitraum 2016 anzuwenden.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.

Muster entnommen aus R. Lötscher / C. Habegger: Lohnausweis: Grenzgänger aus Deutschland
in: Trex 2017 / 1

Muster einer möglichen Beilage zum Schweizer Lohnausweis (Form. 11)

Vers.-Nr.
Vorname Name
Adresse
PLZ Ort
LAND

Bestätigung für deutsche Grenzgänger über Lohnabzüge des Jahres JAHR
(Beilage zum Lohnausweis)

Allgemeine Angaben zum Lohnausweis	
Im Lohnausweis enthaltene, allenfalls nicht separat ausgewiesene Einkünfte wie:	
– Mutterschaftstaggeld gemäss EOG	BETRAG
– IV-Taggelder	BETRAG
– Kinder- und Ausbildungszulagen	BETRAG
– Krankentaggeld-Zahlungen	BETRAG
– Unfalltaggeld-Zahlungen	BETRAG
– Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge	BETRAG

Zusätzliche Angaben zu Beiträgen seitens des Arbeitnehmers	
Die Beiträge der Ziffer 9. «Beiträge AHV/IV/EO/ALV/NBUV» des Lohnausweises setzen sich wie folgt zusammen:	
AHV/IV/EO-Beiträge	BETRAG
ALV/ALVZ-Beiträge	BETRAG
UVG-Beiträge (Unfallversicherung)	
– Nichtberufsunfall	BETRAG
Die Beiträge der Ziffer 10.1 «Berufliche Vorsorge, Ordentliche Beiträge» des Lohnausweises setzen sich wie folgt zusammen:	
– Obligatorium	BETRAG
– Überobligatorium	BETRAG
Weitere Beiträge, welche NICHT im Lohnausweis enthalten sind:	
KTG-Beiträge (Krankentaggeldversicherung)	BETRAG
UVG-Zusatzversicherungs-Beiträge	BETRAG

Aufstellung der Beiträge seitens des Arbeitgebers	
AHV/IV/EO-Beiträge	BETRAG
ALV/ALVZ-Beiträge	BETRAG
UVG-Beiträge (Unfallversicherung)	
– Nichtberufsunfall	BETRAG
– Berufsunfall	BETRAG
Berufliche Vorsorge, Ordentliche Beiträge	
– Obligatorium	BETRAG
– Überobligatorium	BETRAG
KTG-Beiträge (Krankentaggeldversicherung)	BETRAG
UVG-Zusatzversicherungs-Beiträge	BETRAG

FIRMA, PLZ, ORT

ORT UND DATUM

**Vereinbarung nach Artikel 21 Abs. 2 der Verordnung (EG) Nr. 987/09
zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber**

Der Arbeitnehmer unterliegt den schweizerischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit¹. Der Arbeitgeber verfügt in der Schweiz über keine Niederlassung.

Der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer vereinbaren hiermit, dass die Pflichten des Arbeitgebers zur Zahlung der Beiträge der sozialen Sicherheit und zur Erstattung der gesetzlich vorgeschriebenen Meldungen vom Arbeitnehmer wahrgenommen werden.

Der Arbeitgeber überweist dem Arbeitnehmer den gemäss Schweizer Recht geschuldeten Arbeitgeberbeitrag zusätzlich zum Lohn. Die synoptische Tabelle gibt Auskunft über die in der Schweiz anwendbaren Beitragssätze: www.bsv.admin.ch <Praxis < Beiträge an die AHV, die IV, die EO und die ALV (<http://www.bsv.admin.ch/praxis/02504/index.html?lang=de>).

Der Arbeitgeber bleibt gegenüber den Trägern der sozialen Sicherheit für die Zahlung der Beiträge haftbar.

1 Arbeitnehmer

Name
Vorname(n)
Geburtsdatum Staatsangehörigkeit
Adresse
.....
AHV-Nr. Telefon

2 Arbeitgeber

Name des Arbeitgebers oder des Unternehmens
.....
Adresse
.....
Telefon Fax E-Mail

Der Arbeitnehmer hat diese Vereinbarung folgenden Versicherungsträgern vorzulegen:

- a) **Der zuständigen AHV-Ausgleichskasse (1. Säule der gesetzlichen Rentenversicherung)**
Hat der Arbeitnehmer mehrere Arbeitgeber und hat einer dieser Arbeitgeber eine Niederlassung in der Schweiz, so nimmt dessen Ausgleichskasse das Formular entgegen.
- b) **Für Betriebe nach Artikel 66 UVG der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (Suva), für die übrigen Betriebe einem Unfallversicherer nach Artikel 68 UVG**
Hat der Arbeitnehmer mehrere Arbeitgeber und hat einer dieser Arbeitgeber eine Niederlassung in der Schweiz, so ist dessen Unfallversicherer zuständig. Bei unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen kann es jedoch vorkommen, dass für einen Arbeitnehmer sowohl bei der Suva als auch bei einem Unfallversicherer nach Artikel 68 UVG abgerechnet werden muss.

¹ Übersicht über die schweizerische soziale Sicherheit, siehe www.bsv.admin.ch > Themen > Internationales

c) **Der BVG-Vorsorgeeinrichtung des Arbeitgebers (2. Säule der gesetzlichen Rentenversicherung):**

i) Name der registrierten BVG-Vorsorgeeinrichtung:

.....

ii) Falls der Arbeitgeber noch keiner registrierten BVG-Vorsorgeeinrichtung gemäss Buchstabe i) angeschlossen ist, muss er einen Anschlussvertrag mit einer BVG-Vorsorgeeinrichtung abschliessen. Mit der Unterzeichnung der vorliegenden Vereinbarung bevollmächtigt der Arbeitgeber den Arbeitnehmer zum Abschluss eines solchen Anschlussvertrages. Der Arbeitgeber und die Vorsorgeeinrichtung nehmen dabei zur Kenntnis, dass mit dem Abschluss des Anschlussvertrages alle Arbeitnehmer des Arbeitgebers, die der schweizerischen beruflichen Vorsorge unterstehen, in dieser Vorsorgeeinrichtung zu versichern sind.

d) **Der Familienausgleichskasse des Wohnkantons, wenn der Arbeitnehmer in der Schweiz wohnt, andernfalls der kantonalen Familienausgleichskasse am Ort der Haupttätigkeit**
Hat der Arbeitnehmer mehrere Arbeitgeber und hat einer dieser Arbeitgeber eine Niederlassung in der Schweiz, so nimmt dessen Familienausgleichskasse das Formular entgegen.

Die Bezahlung der Beiträge an die obligatorische Krankenversicherung ist Sache des Arbeitnehmers.

.....
Datum, Unterschrift des Arbeitnehmers

.....
Datum, Unterschrift des Arbeitgebers

BS: Berufliche Vorsorge. Einkauf von Beitrags jähren, Sperrfrist. Die Sperrfrist von drei Jahren gemäss Art. 79b BVG, während welcher ein Bezug des Alterskapitals unzulässig ist, gilt auch, wenn die steuerpflichtige Person mit dem Einkauf keine Steuerumgehung beabsichtigte. Bei dieser Sperrfrist handelt es sich um eine ver objektivierte Frist, die keine Ausnahmen erlaubt und bei der es auf die subjektiven Beweggründe der steuerpflichtigen Person nicht ankommt. Im vorliegenden Fall hatte die steuerpflichtige Person ihr Vorsorgekapital vorzeitig bezogen, als sie im Rahmen einer betrieblichen Reorganisation frühzeitig pensioniert wurde. Vertrauensschutz.

Quelle BStPra Band XXI 2013 H.8 S.409 - 417

Inстанz	BS Verwaltungsgericht
Entscheiddatum	12.08.2013
Prozessnummer	VD.2012.00219 / VD.2012.00240

Aus dem Sachverhalt:

Die Ehegatten C. und H. X. deklarierten in ihrer Steuererklärung pro 2009 einen Pensionskasseneinkauf von CHF 24'000.-, welchen H. X. anlässlich seines 40-jährigen Dienstjubiläums von der Arbeitgeberin erhalten hatte. Wegen Umstrukturierungen wurde H. X. per 31.5.2010 vorzeitig pensioniert. Er bezog per 1.6.2010 eine Kapitalleistung von CHF 400'000.- aus der Pensionskasse. Die Steuerverwaltung liess den Abzug für den Pensionskasseneinkauf von CHF 24'000.- mit den Veranlagungsverfügungen vom 14.12.2010 für die kantonalen Steuern pro 2009 und die direkte Bundessteuer pro 2009 nicht zu; die dagegen erhobene Einsprache von C. und H. X. wies sie mit Einspracheentscheid vom 31.3.2011 insoweit ab. Mit demselben Entscheid hat die Steuerverwaltung auch über weitere strittige Punkte befunden, namentlich über den Kinderabzug und den Zweitverdienerabzug, welche Punkte indessen in der Folge und auch vorliegend nicht mehr umstritten waren und sind, und wozu sich folglich nun Weiterungen erübrigen. Den gegen diesen Einspracheentscheid der Steuerverwaltung erhobenen Rekurs (kantonale Steuern) und die dagegen erhobene Beschwerde (direkte Bundessteuer) von C. und H. X. hiess die Steuerrekurskommission mit zwei Entscheiden vom 24.5.2012 gut. Hiergegen richteten sich der Rekurs (kantonale Steuern) und die Beschwerde (direkte Bundessteuer) der Steuerverwaltung vom 21.11.2012 an das Verwaltungsgericht. Sie beantragt die Aufhebung der angefochtenen Entscheide der Steuerrekurskommission sowie, in Bestätigung ihres Einspracheentscheids, die Festsetzung des steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommens für die kantonalen Steuern pro 2009 auf CHF 104'600.- (Tarif B) und des steuerbaren Vermögens auf CHF 32'000.- (satzbestimmend CHF 36'000.-; Tarif B) sowie für die direkte Bundessteuer pro 2009 die Festsetzung des steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommens auf CHF 129'500.- (Tarif B). C. und H. X. (Beigeladene) schliessen mit ihrer Rekursantwort vom 24.5.2012 ebenso wie die Vorinstanz auf Abweisung des Rekurses und der

Beschwerde. Die Steuerverwaltung replizierte am 27.2.2013, worauf die Beigeladenen mit Eingabe vom 9.3.2013 duplizierten. Die Tatsachen und Standpunkte der Parteien ergeben sich, soweit sie für das vorliegende Urteil von Bedeutung sind, aus dem angefochtenen Entscheid und den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist aufgrund der beigezogenen Akten auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Aus den Erwägungen:

1.1 Gegen die Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann gestützt auf § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRPG; SG 270.100) Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden. Gemäss baselstädtischem Steuergesetz (StG, SG 640.100) kann gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden; das Verfahren richtet sich gemäss § 171 StG nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege (VRPG; SG 270.100).

Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) kann das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheides (der Steuerrekurskommission) bezüglich der direkten Bundessteuer an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz vorsehen. Sieht das kantonale Recht ein solches zweistufiges Rekursverfahren für die kantonalen Steuern vor, muss dasselbe Verfahren auch für die direkte Bundessteuer gelten (BGE 130II65 E. 6 S. 75 ff.). Da das kantonale baselstädtische Recht für die harmonisierten kantonalen Steuern ein zweistufiges Rekursverfahren vorsieht, kommt dieses auch für die direkte Bundessteuer zur Anwendung (VGE 608/2006 vom 22.6.2006, in: BJM 2008 S. 220 ff.; Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005 S. 277 ff., 287).

Das Verwaltungsgericht ist somit für die Beurteilung des vorliegenden Rekurses (kantonale Steuern) ebenso wie für die Beschwerde (direkte Bundessteuer) sowohl funktionell als auch sachlich zuständig. Im Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer gelten in erster Linie die Verfahrensbestimmungen gemäss Art. 140-144 DBG, subsidiär jene des kantonalen Rechts über Organisation und Verfahren, insbesondere jene über den Rekurs (Art. 145 DBG; § 1 der baselstädtischen Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer [DBStV; SG 660.100]; VGE VD.2010.155 vom 26.7.2011).

1.2 Gemäss § 171 Abs. 1 StG und Art. 50 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 DBG ist die Steuerverwaltung zum Rekurs ebenso berechtigt wie zur Beschwerde. Sie hat den Rekurs und die Beschwerde innerhalb von 10 Tagen nach der Zustellung des Entscheids der Vorinstanz beim Verwaltungsgericht angemeldet und innert 30 Tagen schriftlich begründet. Damit sind die Frist- und Formerfordernisse sowohl von § 171 Abs. 2 StG i. V.m. §16 VRPG für das Verfahren betreffend kantonale Steuern als auch von Art. 145 Abs. 2 i. V.m. Art. 141 Abs. 2 lit. a DBG für das Verfahren betreffend direkte Bundessteuer erfüllt. Auf die rechtzeitig erhobenen und begründeten Rechtsmittel ist daher einzutreten.

1.3 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VRPG; diese kantonale Kognition gilt auch für das Verwaltungsgericht als weitere kantonale Instanz gemäss Art. 145 DBG (BGE 131 II 548 E. 2.1 S. 550). Demnach ist zu prüfen, ob die Verwaltung öffentliches Recht nicht oder nicht richtig angewendet, den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder ihr Ermessen überschritten oder missbraucht hat.

1.4 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK; SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt werden. Das Urteil kann stattdessen auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (in ständiger Rechtsprechung BGer 2P.7/2004 vom 8.6.2004 E. 1.3; 2P.41/2002 vom 10.6.2003 E. 5 m.w.H.).

2. Strittig ist die Frage, ob der in der Steuererklärung pro 2009 der Beigeladenen deklarierte Pensionskasseneinkauf über CHF 24'000.- steuerlich abzugsfähig ist oder nicht.

2.1.1 Gemäss Art. 81 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25.6.1982 (BVG, SR 831.40) sind die von den Arbeitnehmern und Selbständigerwerbenden an Vorsorgeeinrichtungen nach Gesetz oder reglementarischen Bestimmungen geleisteten Beiträge bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden abziehbar. Dem entsprechen die in den einschlägigen Steuergesetzen je praktisch gleichlautenden Bestimmungen, wonach die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens vom Einkommen in Abzug gebracht werden können (Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG; § 32 Abs. 1 lit. d StG; Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG).

2.1.2 Unzulässig ist ein Abzug hingegen dann, wenn eine Steuerumgehung vorliegt. Dies ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung im allgemeinen dann der Fall, wenn [1.] eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, [2.] anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich ist und lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und [3.] das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (BGE 131II 627 E. 5.2 S. 635 f.; 107 Ib 315 E. 4 S. 322 f.; BGer 2A.753/2005 vom 20.6.2006 E. 3.1; 2A.470/2002 vom 22.10.2003 E. 4.1; StR 59/2004 S. 127; ASA 55 S. 129 E. 2). In Anwendung dieser Grundsätze liegt eine Steuerumgehung insbesondere bei missbräuchlich steuerminimierenden Einkäufen in eine Vorsorgeeinrichtung und zeitlich nahen Kapitalbezügen von Vorsorgeeinrichtungen vor, d.h. im Fall von gezielt vorübergehenden und steuerlich motivierten Geldverschiebungen in die zweite Säule, mit denen nicht die Schliessung von Beitragslücken angestrebt, sondern die Pensionskasse als steuerbegünstigtes Kontokorrent zweckentfremdet wird. Unbeachtlich sind daher Einlagen in die berufliche Vorsorge, welche dem Ziel eines Einkaufs von Beitragsjahren, also dem Aufbau bzw. der Verbesserung der beruflichen Vorsorge entgegen stehen. Dieses Ziel wird namentlich dann offensichtlich verfehlt, wenn die gleichen Mittel kurze Zeit später - bei kaum verbessertem Versicherungsschutz - der Vorsorgeeinrichtung wieder entnommen werden (BGer 2C_658/2009 vom 12.3.2009 E. 2.1 m.w.H.).

2.2 Die Vorinstanz geht in der Begründung ihres Entscheids von Art. 79b Abs. 3 BVG aus. Satz 1 dieser Bestimmung lautet: «Wurden Einkäufe getätigt, so dürfen die daraus resultierenden Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden.» Weiter stützt sich die Vorinstanz auf das Urteil des Bundesgerichts BGer 2C_658/2009 vom 12.3.2009 E. 3.3.2, wo dieses von einer «konsequenten - und grundsätzlich ausnahmslosen - Gleichsetzung von Kapitalauszahlung in der Dreijahresfrist mit missbräuchlicher Steuerminimierung» spreche. Aus dieser Formulierung ergebe sich, insbesondere durch die Verwendung des Wortes «grundsätzlich», dass Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen könnten. Das Bundesgericht prüfe denn auch weiter, ob diese Gleichsetzung auch im konkreten Fall richtig sei, und bejahe diese Frage. Das Bundesgerichtsurteil müsse dahingehend interpretiert werden, dass durch die Verobjektivierung der Sperrfrist eine Beweislastumkehr erfolge. Die Steuerverwaltung könne bei einer Auszahlung während der Sperrfrist davon ausgehen, dass eine missbräuchliche Steuerminimierung verfolgt werde. Diesfalls könne sie den Abzug verweigern, ohne eine Steuerumgehungsabsicht weiter beweisen zu müssen. Der steuerpflichtigen Person müsse aber der Nachweis der fehlenden Steuerumgehungsabsicht offen stehen. Im vorliegenden Fall hätten die Beigeladenen diesen Nachweis erbracht. Sie hätten im Jahr 2009 zur Verbesserung ihrer beruflichen Vorsorge das Dienstaltersgeschenk in Form eines Pensionskasseneinkaufs gewählt. Zu jenem Zeitpunkt sei für sie noch nicht erkennbar gewesen, dass der Ehemann kurze Zeit später aufgrund der Bankenkrise und der daraus folgenden Umstrukturierung zwangsweise frühpensioniert werden würde. Der damals 56-jährige Ehemann habe vielmehr bis zu seiner ordentlichen Pensionierung im Alter von 62 Jahren

arbeiten wollen. Eine Verletzung der dreijährigen Sperrfrist sei daher zu jenem Zeitpunkt nicht zur Diskussion gestanden. Wie den Akten entnommen werden könne, sei die Frühpensionierung auf ausdrücklichen Wunsch der Arbeitgeberin des Ehemanns erfolgt. In Würdigung dieser Umstände sei erstellt, dass der Einkauf nicht rein steuerlich motiviert sei, womit keine Steuerumgehungsabsicht vorliege. Der Grundsatz, dass eine Verletzung der Sperrfrist einer missbräuchlichen Steuerumgehung gleichkomme, erfahre vorliegend eine Ausnahme. Der Pensionskasseneinkauf sei somit zum Abzug zuzulassen.

2.3 Die Steuerverwaltung begründet ihren Rekurs mit demselben Bundesgerichtsurteil BGer 2C_658/2009 vom 12.3.2009 wie die Vorinstanz den angefochtenen Entscheid. Indessen stützt sie sich vornehmlich auf eine andere Erwägung (E. 3.3.1). Darin halte das Bundesgericht fest, Art. 79b Abs. 3 BVG übernehme und konkretisiere die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Verweigerung der Abzugsberechtigung wegen Steuerumgehung im Sinne einer einheitlichen und verbindlichen Gesetzesregelung. Wenn diese Vorschrift die getätigten Einkäufe für die «daraus resultierenden Leistungen» einer dreijährigen Kapitalrückzugssperre unterwerfe, so sei das im steuerrechtlichen Zusammenhang nicht - wie sich aus dem Wortlaut zu ergeben scheine - als eine notwendigerweise direkte Verknüpfung zwischen dem geleisteten Einkauf und der ausgerichteten Leistung zu verstehen. Einer solchen Verknüpfung müsse ohnehin entgegengehalten werden, dass die in die Vorsorgeeinrichtung einbezahlten Beträge nicht ausgesondert und die Leistungen aus Vorsorgeeinrichtungen nicht aus bestimmten Mitteln, sondern aus dem Vorsorgekapital der versicherten Person insgesamt finanziert würden. Das Bundesgericht habe diejenige Auslegung des Art. 79b Abs. 3 BVG geschützt, wonach jegliche Kapitalauszahlung in der Dreijahresfrist missbräuchlich sei und somit jede während der Sperrfrist erfolgte Einzahlung vom Einkommensabzug ausgeschlossen werden müsse. Wesentlich sei im zu beurteilenden Einzelfall gewesen, «dass kurz nach einer späten Einzahlung Vorsorgemittel ausbezahlt» worden seien, «und zwar so, dass das Hin und Her nicht als sachgerechte Verbesserung des Versicherungsschutzes, sondern als vorübergehende und steuerlich motivierte Geldverschiebung erscheinen» müsse. Dagegen wende «sich Art. 79b Abs. 3 BVG einheitlich und verbindlich, indem die Abzugsberechtigung immer dann zu verweigern» sei, «wenn innerhalb der Sperrfrist eine Kapitalauszahlung» erfolge (E. 3.3.2). Darin liege die Verobjektivierung des missbräuchlichen Verhaltens, weshalb es auf die persönlichen Motive des Steuerpflichtigen nicht mehr ankomme. Kurzfristige Einzahlungen in ein Vorsorgewerk vor der Pensionierung mit anschliessendem Kapitalbezug innerhalb der Dreijahresfrist erschienen vielmehr ohne Ausnahme als rechtsmissbräuchlich und als bloss steuerlich motivierte Geldverschiebung, weil von einer Verbesserung des Versicherungsschutzes nicht mehr gesprochen werden könne. Auch im vorliegenden Fall erscheine die Einzahlung von Vorsorgemitteln in den Jahren 2007 bis 2009 im Betrag von insgesamt CHF 79'000.- und die darauffolgende Mittelentnahme in Kapitalform im Betrag von CHF 400'000.- nach der Frühpensionierung im Jahr 2010 nicht als sachgerecht, da damit keine Verbesserung des Versicherungsschutzes verbunden sei. Auch wenn die Frühpensionierung durch den Arbeitgeber angeregt worden sei, hätte es dem Beigeladenen offen gestanden, die weiteren acht

Jahre bis zum Eintritt des AHV-Alters noch einer Erwerbstätigkeit nachzugehen. Es sei auch die freie Entscheidung des Beigeladenen gewesen, das Kapital anstelle der Rente zu beziehen.

2.4.1 Der Steuerverwaltung ist bei der Auslegung des bundesgerichtlichen Tenors in BGer 2C_658/2009 vom 12.3.2009 zu folgen. Das Bundesgericht hat die darin zum Ausdruck gebrachte Rechtsprechung seither wiederholt bestätigt. Es hat festgehalten, dass jeder Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung, dem innerhalb von drei Jahren ein Kapitalbezug folgt, grundsätzlich als missbräuchlich zu gelten hat, weshalb er nicht von steuerbaren Einkommen abgezogen werden kann (BGer 2C_614/2010 vom 24.11.2010 E. 3.1.2, 3.2.2 f.; 2C_20/2011 vom 1.7.2011 E. 2; Wäfler-Meier/Zampieri, Missbrauchsfälle in der 2. Säule: Erkenntnisse aus der Rechtsprechung des Jahres 2010, StR 2011 383).

2.4.2 Tatsächlich verbietet Art. 79b Abs. 3 BVG den Rückzug der aus einem Einkauf resultierenden Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre. Versteht man diese Bestimmung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung so, dass im steuerrechtlichen Zusammenhang keine direkte Verknüpfung zwischen dem geleisteten Einkauf und der ausgerichteten Leistung bestehen muss, so folgt daraus, dass ein Kapitalbezug überhaupt nur dann möglich ist, wenn der vorangegangene Einkauf völlig unbeachtlich bleibt. Wird dagegen auf dem Einkauf bestanden, so scheidet eine Kapitalauszahlung generell aus (vgl. auch Grüninger/Oesterhelt, Steuerrechtliche Entwicklungen [insbesondere im Jahr 2010], SZW 2011 94). Gestützt auf Art. 79b Abs. 3 BVG sind innerhalb der Sperrfrist vor einer Kapitalauszahlung geleistete Einkäufe grundsätzlich nicht abzugsfähig, «ohne dass die Voraussetzungen einer Steuerumgehung noch geprüft werden müssten» (Richner, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2010 für natürliche Personen, in: ASA 80 47; Wäfler-Meier/Zampieri, a.a.O., 380). Trotz der ursprünglichen gesetzgeberischen Absicht, mit Art. 79b Abs. 3 BVG Missbräuche der Steuerminimierung zu bekämpfen (Wäfler-Meier/Zampieri, a.a.O., 377), hat sich der Gehalt der Bestimmung davon gelöst und die Voraussetzungen einer zu vermeidenden Steuerminimierung objektiviert.

2.4.3 Die Auslegung des Urteils BGer 2C_658/2009 vom 12.3.2010 durch die Steuerverwaltung entspricht auch seiner Rezeption in der Literatur. Es wird dahingehend verstanden, dass ein Einkauf in steuerrechtlicher Hinsicht «stets zu verweigern sei, wenn innert der dreijährigen Sperrfrist ein Kapitalbezug erfolgt» (Le-dergerber/Lazzarini, Die Kapitalabfindung durch den Arbeitgeber, TREX 2012 274; Blöchliger, Die steuerliche Behandlung des Einkaufes und des Kapitalbezuges von Vorsorgeleistungen, StR 67/2012 102 f.; Richner, a.a.O., 46 f.; Hürzeler, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Sozialversicherungsrecht im Jahr 2010, ZBJV 2011 600 f.; Glauser, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 2011 256). Teilweise wird kritisiert, dass bei Kapitalbezügen innerhalb der dreijährigen Sperrfrist «eine missbräuchliche Gestaltung bzw. Steuerumgehung nunmehr

schlichtweg unterstellt» werde. Es vermöge nicht zu überzeugen, dass «jeder auch noch so geringe oder sachlich begründbare (vielleicht sogar erzwungene, man denke an Entlassungen zufolge schlechten Geschäftsgangs oder Umstrukturierungen) Kapitalbezug während der Dreijahresfrist zur Nichtabzugsfähigkeit der Einkaufsbeiträge führen» soll (Bernisch/Opel, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2010, ZBJV 2012 43 f. m.w.H.; vgl. auch Konrad/Lauener, Leistungsverpflichtungen von Pensionskassen: Altersleistungen, in: Amstutz et al., Leistungsverpflichtungen von Pensionskassen und klassischen Stiftungen, Bern 2011,36). Während noch aufgrund des Hinweises des Bundesgerichts in BGer 2C_658/2009 vom 12.3.2010 «auf Verumständungen einer missbräuchlichen Steuerumgehung, die mit dieser Regelung vermieden werden sollen», mit der Vorinstanz die Frage aufgeworfen werden konnte, ob die dreijährige Kapitalsperre «dort nicht zu einer rückwirkenden Aberkennung der steuerlichen Abzugsfähigkeit führen sollte, wo ein derartiger Missbrauchstatbestand nicht vorliegt (z.B. bei einem Einkauf in geringerem Umfang mit darauffolgender Auflösung des Arbeitsverhältnisses durch den Arbeitgeber und vorzeitiger Pensionierung des Versicherten innerhalb der Sperrfrist)» (Hürzeler, a.a.O., 575 f.), so erscheint diese Frage mit der Verselbständigung der Regelung von Art. 79b Abs. 3 BVG durch BGer 2C_614/2010 vom 24.11.2010 E. 3.1.2 f., insbesondere 3.2.3, nun aber beantwortet: «L'arrêt 2C_658/2009 du 12.3.2010 démontre que l'art. 79b al. 3 LPP concrétise la notion d'évasion fiscale et la simplifie dans la mesure où, dans les cas où le délai d'attente n'est pas respecté, il n'y a plus à examiner si les conditions de l'évasion sont remplies, l'art. 79b al. 3 LPP prévoyant clairement ce cas.» Die verobjektivierte Sperrfrist führt also dazu, dass die drei kumulativen Kriterien der Steuerumgehung nicht mehr geprüft werden müssen (Wäfler-Meier/Zampieri, a.a.O., 385).

2.5 Vor diesem Hintergrund kann es entgegen der Auffassung der Vorinstanz auf die subjektiven Beweggründe des Beigeladenen gar nicht ankommen. Der Vorinstanz ist zwar insoweit beizupflichten, dass keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Beigeladene zum Zeitpunkt des Einkaufs im Jahr 2009 eine missbräuchliche Steuerminimierung beabsichtigt hätte. Auch fehlen Anhaltspunkte dafür, dass er zu jenem Zeitpunkt mit seiner vorzeitigen Pensionierung im Folgejahr hätte rechnen müssen. All dies ist jedoch unerheblich, weil es mit der dargestellten Rechtsprechung des Bundesgerichts schlichtweg überhaupt keine Ausnahme von der Regel gibt, dass jeder Einkauf während der dreijährigen Sperrfrist als missbräuchlich gilt und damit steuerlich nicht abzugsfähig ist. Der Auffassung der Steuerverwaltung ist in diesem Punkt also zu folgen.

3.1 Die Beigeladenen machen Vertrauensschutz geltend. Die Steuerverwaltung habe in der SofInfo 3/2011 vom 22.3.2011 bestätigt, vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 12.3.2010 eine andere Praxis angewandt zu haben, welche ihrerseits in der SofInfo 2/2002 beschrieben sei. Gemäss dieser vormaligen Praxis seien in Ausnahmefällen Einkäufe zugelassen worden, wenn der darauf folgende Kapitalbezug durch unvorhersehbare, zwingende Umstände, wie etwa einer unfreiwilligen vorzeitigen Pensionierung, begleitet gewesen seien. Die Steuerverwaltung habe zu Beginn des Monats März 2010 eine telefonische Anfrage des Beigeladenen entsprechend beantwortet.

Unverständlich sei, weshalb diese Praxis auf ihre Steuerveranlagungen nun nicht mehr zur Anwendung kommen soll, sei sie doch erst drei Monate nach deren Zustellung ausser Kraft gesetzt worden.

3.2 Die Steuerverwaltung hat in ihrem Einspracheentscheid festgehalten, dass die Schweizerische Steuerkonferenz in ihrer Analyse des Bundesgerichtsentscheids BGer 2C_658/2009 vom 12.3.2010 den Kantonen empfohlen habe, die neue Bundesgerichtspraxis mit einer Übergangsregelung umzusetzen, also erst auf Einkäufe im Jahr 2010 bzw. nach Publikation der neuen Praxis vom 19.8.2010 anzuwenden. Dieser Empfehlung komme aber keine Bindungswirkung zu, und der Kanton Basel-Stadt sei ihr nicht gefolgt. Er habe die neue Praxis ausnahmslos auf alle offenen Veranlagungen angewandt. Die Beigeladenen könnten aus einer telefonischen Auskunft der Steuerverwaltung nichts zu ihren Gunsten ableiten, da solche Auskünfte regelmässig unter Vorbehalt erteilt würden. Eine schriftliche Zusicherung durch die Steuerverwaltung, wonach der Kapitalbezug im Juni 2010 für den Einkauf im Vorjahr nicht schädlich sei, liege nicht vor (Einspracheentscheid E. 1 c/bb). Die Vorinstanz konnte die Frage im angefochtenen Entscheid offen lassen (E. 4 f.). Im verwaltungsgerichtlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren haben sich weder die Steuerverwaltung noch die Steuerrekurskommission dazu geäußert.

3.3 Das Bundesgericht hat sich mit der Frage des Vertrauensschutzes im Zusammenhang mit Art. 79b Abs. 3 BVG im Urteil BGer 2C_20/2011 vom 1.7.2011 E. 3 ff. auseinandergesetzt. Es hat festgehalten, dass der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen einer Behörde verleiht, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, die Behörde für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war, der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können, und die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Aufgrund der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht ist der Vertrauensschutz in diesem Bereich jedoch praxismässig nur mit Zurückhaltung zu gewähren. Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Steuerpflichtigen kann nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind. Einem Steuerpflichtigen darf aufgrund einer unrichtigen Auskunft oder einer bis anhin tolerierten gesetzwidrigen Behandlung nicht ein Vorteil erwachsen, der zu einer krassen Ungleichbehandlung führen würde (vgl. zum Ganzen u.a. BGE 131II 627 E. 6.1 S. 636 f.; 130126 E. 8.1 S. 60; 129 1161 E. 4.1 S. 170; 127 131 E. 3a S. 36; Pra 2007 Nr. 90 S. 611 E. 3.3; ASA 79 254 E. 5.2; 78 216 E. 3.2; StE 2010 B 27.2 Nr. 33 E. 5; StR 65/2010 S. 796 E. 4.1; je m.w.H.).

3.4 Der Beigeladene stützt sich auf die Vertrauensgrundlage der telefonischen Auskunft durch eine namentlich nicht näher bezeichnete Auskunftsperson der Steuerverwaltung. Erst auf dieser Grundlage habe er sich definitiv für den Kapitalbezug von CHF 400'000.- entschieden.

Fraglich erscheint, ob diese telefonische Auskunft eine genügende Vertrauensgrundlage darstellt. Die Frage kann aber offen gelassen werden. Die Beigeladenen haben nämlich nicht gestützt auf diese telefonische Auskunft eine Disposition getroffen, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden könnte. Wie sie mit ihrer Einsprache bei der Steuerverwaltung geltend gemacht haben, hatten sie bereits beim Kauf ihrer Eigentumswohnung im Jahr 2001 geplant, die damals aufgenommene Hypothek auf den Zeitpunkt der Pensionierung des Beigeladenen hin mit dem Kapital der dritten Säule und einem Kapitalbezug aus der Pensionskasse zu amortisieren. Bei dieser Ausgangslage erscheint es unwahrscheinlich, dass die Beigeladenen ihre langfristige Finanzplanung umgestossen und auf den Kapitalbezug verzichtet hätten, wenn sie Kenntnis von der fehlenden Abzugsfähigkeit des vergleichsweise bescheidenen Einkaufs in der Höhe von CHF 24'000.- gehabt hätten. Damit ist auszuschliessen, dass die getroffene Disposition ausschliesslich gestützt auf die behördliche Auskunft erfolgt ist. Im Übrigen belegen die Beigeladenen auch keinen aus dieser Disposition resultierenden Nachteil. Zwar führt die fehlende Abzugsfähigkeit des Einkaufs von CHF 24'000.- im Jahr 2009 zu entsprechend höheren Steuern. Dem steht aber die privilegierte Besteuerung der Kapitalauszahlung von CHF 400'000.- gegenüber, von welcher die Beigeladenen nicht profitieren könnten, hätten sie auf den Kapitalbezug verzichtet und stattdessen den Bezug der Pensionskassenleistungen in Form einer - entsprechend höheren - Rente gewählt. Die Beigeladenen vermögen somit auch unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes nichts zu ihren Gunsten herzuleiten.

4. Zusammenfassend sind der Rekurs und die Beschwerde der Steuerverwaltung gutzuheissen, die angefochtenen Entscheide der Steuerrekurskommission aufzuheben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 31.3.2011 zu bestätigen. Die Steuerverwaltung beantragt die Bezifferung des steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommens pro 2009 für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer sowie des steuerbaren Vermögens pro 2009 für die kantonalen Steuern. Von einer solchen Bezifferung ist im vorliegenden Urteil indessen abzusehen, ergeben sich die entsprechenden Zahlen doch aus dem zu bestätigenden Einspracheentscheid in Zusammenhang mit den Veranlagungsverfügungen.

Demgemäss wird erkannt:

In Gutheissung des Rekurses und der Beschwerde werden die Entscheide der Steuerrekurskommission vom 24.5.2012 aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 31.3.2011 bestätigt.

BGr: Gemäss Art. 79b Abs. 3 BVG dürfen die aus dem Einkauf resultierenden Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre in Kapitalform aus der Vorsorge nicht zurückgezogen werden. Dabei spielt keine Rolle, ob Einkauf und Rückzug der Vorsorgegelder bei derselben Einrichtung der beruflichen Vorsorge (PVE) getätigt werden. Die «Kapitalrückzugssperre» greift mithin auch, wenn der Einkauf bei der PVE A und der Kapitalbezug bei der PVE B erfolgt. Insofern kommt gewissermassen eine «konsolidierte» Betrachtungsweise zur Anwendung.

Quelle www.bger.ch = ASA 83 H.9 S.618
 = Steuer Revue 2015 H.4 S.345 - 352

Inстанz	Bundesgericht, II. Öffentlich-rechtliche Abteilung
Entscheiddatum	15.01.2015
Prozessnummer	2C_488/2014
Parteien	A. und B.C., Beschwerdeführer, vertreten durch Treuhand- und Revisionsgesellschaft Mattig-Suter und Partner, c. Steuerverwaltung des Kantons Schwyz

Aus dem Sachverhalt:

A. A.C., geb. 1946, war bis 2011 als Chefarzt ... am Spital ... tätig. Im Jahr 2009 tätigte er bei der AXA Stiftung Winterthur eine Einzahlung in die 2. Säule (Pensionskasse) in der Höhe von Fr. 150'000.- und leistete die ordentlichen Beiträge für seine selbständige Erwerbstätigkeit in die Vorsorgestiftung des Vereins der Leitenden Spitalärzte der Schweiz (VLSS). In der Steuerveranlagung für das Jahr 2009 wurde der Einkauf von Fr. 150'000.- zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zugelassen.

Im Dezember 2011 bezog A.C. aus der Vorsorgestiftung des Vereins der Leitenden Spitalärzte der Schweiz sein Altersguthaben von Fr. 874'845.- in der Form der Kapitaleistung. Mit (berichtigter) Veranlagungsverfügung 2009 vom 23.10.2012 machte die Veranlagungsbehörde den Abzug von Fr. 150'000.- für den Einkauf in die 2. Säule bei der AXA Stiftung Winterthur rückgängig. Eine Einsprache wies die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer am 25.10.2013 ab.

B. Mit einem Entscheid vom 15.4.2014 bestätigte das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz diese Veranlagung und wies eine Beschwerde der Steuerpflichtigen hinsichtlich der kantonalen Steuern wie auch der direkten Bundessteuer ab.

C. Mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz beantragen A. und B.C., die Pensionskassen-Nachzahlung in die berufliche Vorsorge der AXA Stiftung von Fr. 150'000.- sei vollumfänglich zum Abzug zuzulassen und der Kapitalbezug aus der Vorsorgestiftung des Vereins der Leitenden Spitalärzte der Schweiz von Fr. 874'845.- sei gesondert zu besteuern.

Die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde. Das Verwaltungsgericht hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Aus den Erwägungen:

1. / 1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 ff. des Bundesgesetz vom 14.12.1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]; Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14.12.1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Die Beschwerdeführer sind durch das angefochtene Urteil besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Die Beschwerde ist grundsätzlich zulässig. Nicht Verfahrensgegenstand bildet vorliegend die Besteuerung des Kapitalbezugs von Fr. 874'845.-. Dieser betrifft eine andere Steuerperiode, weshalb sich der entsprechende Antrag erübrigt.

1.2. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Verletzung von Grundrechten nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen prüft das Bundesgericht gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. 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.; Urteil 2C_95/2013, 2C_96/2013 vom 21.8.2013 E. 1.6, in: StE 2013 B 22.2 Nr. 28).

1.3. Der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt ist vorliegend nicht bestritten und für das Bundesgericht verbindlich (Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 1 und 2 BGG; BGE 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62; 134 V 53 E. 4.3 S. 62).

1.4. Die vorliegende Sache betrifft sowohl die direkte Bundessteuer wie auch die Staats- und Gemeindesteuern. Die Vorinstanz hat die beiden Steuern in einem Urteil behandelt. Das Bundesgericht eröffnet grundsätzlich zwei Verfahren, wenn sowohl die kantonalen Steuern wie auch die direkte Bundessteuer streitig sind, es behält sich aber vor, die beiden Verfahren zu vereinigen. Das rechtfertigt sich auch hier (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP; BGE 131 V 461 E. 1.2 S. 465, 59 E. 1 S. 60 f.; Urteil 2C_309/2013, 2C_310/2013 vom 18.9.2013 E. 1.2, in: StE 2013 B 72.14.2 Nr. 42).

2. / 2.1. Nach Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG, Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG und § 33 Abs. 1 lit. d des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9.2.2000 (StG; Schwyzer Steuerbuch 21.10) werden die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von den Einkünften abgezogen (vgl. auch Art. 81 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25.6.1982 [BVG, SR 831.40]). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat aber seit jeher den Abzug dann nicht zugelassen, wenn eine Steuerumgehung vorlag (zu diesem Begriff, vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 mit Hinweisen). Das ist dann der Fall, wenn missbräuchliche steuermindernde, zeitlich nahe Einkäufe und Kapitalbezüge in und von Pensionskassen getätigt werden, mit denen nicht die Schliessung von Beitragslücken angestrebt wird, sondern die 2. Säule als steuerbegünstigtes "Kontokorrent" zweckentfremdet wird. Das Ziel eines Einkaufs von Beitragsjahren besteht im Aufbau bzw. in der Verbesserung der beruflichen Vorsorge. Dieses Ziel wird aber dann offensichtlich verfehlt, wenn die gleichen Mittel kurze Zeit später - bei kaum verbessertem Versicherungsschutz - der Vorsorgeeinrichtung wieder entnommen werden (zum Ganzen, vgl. BGE 131 II 593 E. 4 S. 603 ff., 627 E. 4.2 f. u. 5.2 S. 633 ff.; Urteile 2A.461/2005 vom 14.3.2006 E. 5, in: ASA 78 S. 289, RDAF 2007 II S. 230; 2C_449/2008 vom 16.10.2008 E. 4 u. 5, in: RDAF 2009 II S. 9; 2A.389/2003 vom 10.3.2004 E. 3, in: StE 2004 A 21.13 Nr. 6).

2.2. Im Rahmen der 1. BVG-Revision wurde mit Wirkung ab 1.1.2006 Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG neu in das Gesetz aufgenommen. Nach dieser Vorschrift dürfen die aus Einkäufen resultierende Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden. Mit dem Inkrafttreten von Art. 79b BVG hat das Bundesgericht seine bisherige Rechtsprechung bestätigt und präzisiert. Im Grundsatzurteil 2C_658/2009 vom 12.3.2010 E. 2 u. 3 (in: ASA 79 S. 685, StE 2010 B 27.1 Nr. 43, StR

65/2010 S. 860, RDAF 2011 II S. 44) hat das Bundesgericht erkannt, Art. 79b BVG beruhe klar auf steuerrechtlichen Motiven. Aus den parlamentarischen Beratungen erhelle, dass mit der Sperrfrist von drei Jahren dieselben Missbräuche der Steuerminimierung bekämpft werden sollten, welche schon nach der bisherigen Praxis zur Verweigerung der Abzugsberechtigung geführt hätten (E. 3.3). Wenn Art. 79b Abs. 3 BVG im Falle von Einkäufen für "die daraus resultierenden Leistungen" eine dreijährige Kapitalrückzugssperre vorsehe, so sei das nicht als notwendigerweise direkte Verknüpfung zwischen dem Einkauf und der Leistung zu verstehen, zumal die Leistungen aus Vorsorgeeinrichtungen nicht aus bestimmten Mitteln, sondern aus dem Vorsorgekapital der versicherten Person insgesamt finanziert werden (E. 3.3.1).

Grundsätzlich sei, so das Bundesgericht weiter, jede Kapitalauszahlung in der Dreijahresfrist als missbräuchliche Steuerminimierung anzusprechen. Als nicht massgeblich erachtete es namentlich den Umstand, dass im zu beurteilenden Fall eine klare Trennung zwischen später Einzahlung und Rentenausrichtung einerseits und langfristig angespartem Vorsorgevolumen und Kapitalauszahlung andererseits vollzogen worden war. Wesentlich und ausschlaggebend war vielmehr der Umstand, dass kurz nach einer späten Einzahlung Vorsorgemittel ausbezahlt wurden, und zwar so, dass das Hin und Her nicht als sachgerechte Verbesserung des Vorsorgeschutzes, sondern als vorübergehende und steuerlich motivierte Geldverschiebung erscheine (E. 3.3.2). Das Bundesgericht erachtete es namentlich auch als sachgerecht, die Vermögenssituation des Steuerpflichtigen - dieser verfügte über ein steuerbares Vermögen von mehreren Millionen Franken - in die Prüfung einzubeziehen (E. 2.3).

2.3. Diese Rechtsprechung hat das Bundesgericht erst kürzlich im Urteil 2C_243/2013 vom 13.9.2013 (in: ASA 82 S. 232) bestätigt und erweitert. Es hatte dort einen Fall zu beurteilen, in dem ein selbständig Erwerbender in den Jahren 2006 und 2008 Einzahlungen von Fr. 200'000.- bzw. Fr. 100'000.- in seine Pensionskasse geleistet und im Jahr 2009 einen Kapitalbezug in der Höhe von Fr. 537'647.- vorgenommen hatte; zusätzlich bezog er eine jährliche Rente von Fr. 20'400.-. Die Pensionskasse des Betroffenen hatte diesem schriftlich bestätigt, dass die Einzahlungen in den Jahren 2006 und 2008 ausschliesslich der Finanzierung der Rente gedient habe. Diesen Umstand erachtete das Bundesgericht indes als nicht massgeblich. Es hielt fest, das Vorsorgekapital bilde eine Einheit und müsse gesamtheitlich betrachtet werden ("forme un tout et doit être pris dans son ensemble"). Massgeblich sei (auch hier), dass der Einkauf kurze Zeit vor der Auszahlung von Vorsorgekapital erfolgt sei. Damit erscheine das Hin und Her der Geldmittel auch in diesem Fall nicht als sachgerechte Verbesserung des Vorsorgeschutzes, sondern als vorübergehende und steuerlich motivierte Geldverschiebung (E. 5.2).

3. / 3.1. Die Beschwerdeführer machen geltend, die in der vorstehenden Erwägung dargestellte Rechtsprechung sei in ihrem Fall nicht massgeblich, denn der Einkauf einerseits und der Bezug von Vorsorgegeldern andererseits sei nicht bei ein und derselben, sondern bei zwei verschiedenen Vorsorgeeinrichtungen vorgenommen worden, weshalb der Kapitalbezug nicht aus dem zuvor getätigten Einkauf resultiere und die Bestimmung von Art. 79b Abs. 3 BVG keine Anwendung finde. Diese Auffassung werde auch in der Lehre vertreten (mit Bezugnahme auf Maute/Steiner/Rufener/Lang, Steuern und Versicherungen, 3. Aufl. 2011, S. 174 f.). Der Gesetzgeber habe nicht den Fall vor Augen gehabt, in welchem Altersleistungen teilweise in Rentenform und teilweise in Kapitalform aus verschiedenen Vorsorgeeinrichtungen bezogen worden seien. In den interessierenden Urteilen des Bundesgerichts sei bloss von grundsätzlich missbräuchlichen Einkäufen die Rede; daraus erhellte, dass nicht jeder Einkauf und Kapitalbezug innerhalb der Sperrfrist einen Missbrauch darstelle. Die vom Bundesgericht erwähnte absolute Sperrfrist nach Art. 79b Abs. 3 BVG sei auch deshalb nicht haltbar, weil eine solche nicht im Sinne des Gesetzgebers sei, der bloss die Verwendung der Pensionskasse als reine Steuersparmöglichkeit habe verhindern wollen. Wäre tatsächlich auch bei verschiedenen Vorsorgeeinrichtungen und verschiedenen Vorsorgeplänen immer von einer konsolidierten Betrachtung auszugehen, so wäre der Wortlaut "die daraus resultierenden Leistungen" in Art. 79b Abs. 3 BVG überflüssig.

3.2. Diese Einwände vermögen nicht zu überzeugen. Es mag zutreffen, dass der Gesetzgeber beim Erlass von Art. 79b BVG nicht konkret einen Fall wie denjenigen der Beschwerdeführenden vor Augen hatte, wo der Kapitalbezug bei einer andern Vorsorgeeinrichtung erfolgte als die wenige Jahre zuvor vorgenommene Einzahlung. Die Gesetzesauslegung hat sich indessen vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht bereits der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis (BGE 139 II 173 E. 2.1 mit Hinweisen; 134 V 170 E. 4.1). Wie das Bundesgericht im bereits erwähnten Urteil 2C_658/2009 vom 12.3.2010 unter Bezugnahme auf die parlamentarischen Beratungen erkannt hat, sollten mit der genannten Bestimmung dieselben Missbräuche der Steuerminimierung bekämpft werden, die schon die bundesgerichtliche Praxis zur Verweigerung der Abzugsberechtigung wegen Steuerumgehung veranlasst hatten (oben E. 2.2). Wenn aber eine direkte Verknüpfung zwischen Einkauf und Leistung nicht bestehen muss, ist kein Grund ersichtlich, weshalb der vorliegende Fall anders beurteilt werden sollte, bloss weil der Einkauf in die eine Vorsorgeeinrichtung erfolgt ist und die nachfolgende Kapitaleistung aus einer andern Einrichtung stammt. Wie bereits dargestellt (oben E. 2.3) geht das Bundesgericht von einer konsolidierten Betrachtungsweise der beruflichen Vorsorge als einem Ganzen aus. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer ist auch der Wortlaut "die daraus resultierenden Leistungen" in Art. 79b Abs. 3 BVG keineswegs überflüssig, da nur der dem Einkauf entsprechende Betrag (zuzüglich Zinsen) und nicht das allenfalls höhere Altersguthaben der Sperrfrist von drei Jahren unterliegt (s. auch Bundesamt

für Sozialversicherung, Mitteilungen über die berufliche Vorsorge Nr. 88 vom 28.11.2005, 511, Fragen zur Anwendung der neuen Einkaufsbestimmungen des BVG, Ziff. 1).

3.3. Soweit die Beschwerdeführenden die gesamtheitliche Betrachtung kritisieren, die der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zugrunde liegt, ist ihnen mit der Vorinstanz entgegen zu halten, dass das Bundesgericht bereits im Urteil 2A.408/2002 vom 13.2.2004 E. 2.4.4 (in: ASA 75 S. 159, StE 2004 B 96.12 Nr. 14) erkannt hat, für die Beurteilung der Beiträge an und die Bezüge aus der beruflichen Vorsorge sei aus der Sicht eines einzelnen Vorsorgenehmers eine Gesamtbetrachtung der zweiten Säule vorzunehmen. Diese Rechtsprechung hat es im genannten Urteil 2C_658/2009 vom 12.3.2010 und zuletzt im ebenfalls bereits zitierten Urteil 2C_243/2013 vom 13.9.2013 E. 5.2 immer wieder bestätigt (vgl. zu diesem Aspekt auch Schweizerische Steuerkonferenz, Analyse zum Bundesgerichtsentscheid vom 12.3.2010 [2C_658/2009] zur Abzugsberechtigung von Einkäufen bei nachfolgendem Kapitalbezug [...], Ziff. D, S. 5 unten). Daran ist festzuhalten: In der Tat wäre es aus Gründen der Gleichbehandlung nur schwer einzusehen und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip kaum vereinbar, wenn einem BVG-Versicherten mit Zugang zu mehreren Vorsorgeeinrichtungen das mit erheblichen Steuerersparnissen verbundene Verschieben von Geldern in die 2. Säule und deren Rückführung innert kurzer Frist möglich sein sollte, während dasselbe Vorgehen den übrigen Versicherten verwehrt bliebe.

3.4. Gleich wie in den andern vom Bundesgericht beurteilten Fällen erfolgte vorliegend die Einzahlung des Beschwerdeführers in die AXA Stiftung Winterthur (2. Säule) in der Höhe von Fr. 150'000.- rund zwei Jahre vor dem Kapitalbezug, d.h. zeitlich in einem engen Bezug zu diesem. Hier wie dort resultierte aus diesen Geldflüssen keine massgebliche Verbesserung der Altersvorsorge der Beschwerdeführenden, so dass auch im vorliegenden Fall von einer vorübergehenden und steuerlich motivierten Geldverschiebung auszugehen ist. Diese Annahme rechtfertigt sich umso mehr, als die Beschwerdeführenden weder vor der Vorinstanz noch im bundesgerichtlichen Verfahren andere gute Gründe namhaft machen, welche die interessierende Einzahlung und den wenig später erfolgten Kapitalbezug erklären würden und die daraus resultierende Steuerersparnis als blosse Nebenfolge erscheinen liessen. Dabei ist in Anwendung der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch in Betracht zu ziehen, dass die Beschwerdeführenden im interessierenden Zeitraum über ein steuerbares Vermögen von Fr. 3'733'000.- verfügten, so dass zum einen die finanzielle Alterssicherung gewährleistet erschien, und sie andererseits ein beträchtliches Einkommen zu versteuern hatten, was ein erhebliches Interesse begründen kann, die Steuerlast zu reduzieren.

3.5. Die Beschwerdeführenden machen zu ihren Gunsten, zumindest sinngemäss, noch Argumente des Vertrauensschutzes geltend. Zunächst habe die Veranlagungsverfügung 2009 keinen Vermerk der Nichtgewährung des Abzuges bei allfälligen Kapitalbezügen

enthalten, zum andern hätten sie auf die Mitteilung des Bundesamts für Sozialversicherung (Mitteilungen über die berufliche Vorsorge 88/2005 Rz. 511) vertrauen dürfen.

Es ist fraglich, ob die genannten Einwände vor dem Hintergrund von Art. 106 Abs. 2 BGG (vgl. oben E. 1.2) hinreichend begründet sind. Auf diesen prozessualen Aspekt muss aber nicht weiter eingegangen werden, denn auch diese Rügen der Beschwerdeführenden sind unbehelflich. Die für sie ungünstigen Steuerfolgen stellen bloss das Ergebnis der richtigen Anwendung der bereits am 1.1.2006 in Kraft getretenen Bestimmung von Art. 79b BVG auf den vorliegenden Sachverhalt dar. Die Beschwerdeführer konnten von vornherein nicht auf eine andere Auslegung dieser Norm durch das Bundesgericht oder eine kantonale Justizbehörde vertrauen, und eine abweichende Praxis der Schwyzer Steuerbehörden ist nicht dargetan (und wird auch gar nicht ernsthaft behauptet). Namentlich war ab dem Bekanntwerden des Urteils 2C_658/2009 vom 12.3.2010 bekannt, dass das Bundesgericht die genannte Norm unter steuerlichen Gesichtspunkten anders interpretiert als das Bundesamt für Sozialversicherung unter sozialrechtlichen. Schliesslich lässt sich aus dem Umstand, dass die kantonalen Behörden neuerdings offenbar auf die Möglichkeit der Aufrechnung des gewährten Abzugs für Einkäufe in die zweite Säule im Falle eines kurz darauf erfolgenden Kapitalbezugs ausdrücklich hinweisen, nichts zugunsten der Beschwerdeführenden ableiten; namentlich kann daraus nicht gefolgert werden, eine solche Mitteilung wäre auch früher, vor Erlass des betreffenden Merkblattes, durch die Verfassung geboten gewesen.

3.6. Zusammenfassend ergibt sich, dass der Beschwerdeführer den Kapitalbezug von Fr. 874'845.- aus der Vorsorgestiftung des Vereins der Leitenden Spitalärzte der Schweiz (VLSS) innerhalb der dreijährigen Sperrfrist von Art. 79b Abs. 3 BVG seit dem Einkauf in die Pensionskasse der AXA-Stiftung Winterthur in der Höhe von Fr. 150'000.- getätigt hat, weshalb die kantonalen Instanzen den letztgenannten Betrag zurecht nicht zum Abzug zugelassen haben. Die Beschwerde erweist sich sowohl für die Staatssteuer wie auch für die Bundessteuer als unbegründet und ist abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdeführenden unter Solidarhaft kostenpflichtig (Art. 65 f. BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. Die Verfahren 2C_488/2014 und 2C_489/2014 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird abgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend die kantonalen Steuern wird abgewiesen.
4. Die Gerichtskosten von Fr. 3'500.- werden den Beschwerdeführenden unter solidarischer Haftung auferlegt.
5. Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten sowie dem Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, Kammer II, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

BGr: Vorbezug; Barauszahlungsgrund (DBG; StHG; SO). Nicht der Vorsorge dienen Vorbezüge (Kapitalleistungen), wenn ein Barauszahlungsgrund von Anfang an nicht gegeben ist oder wenn die Barauszahlung nicht zweckentsprechend verwendet wird. Das gilt auch für die Wohneigentumsförderung. In diesem Fall greift die ordentliche Besteuerung ein und ist die Kapitalauszahlung zusammen mit dem übrigen Einkommen zu versteuern.

Die Amortisation einer Hypothek für selbst genutztes Wohneigentum mit gleichzeitiger oder kurz darauf erfolgender Erhöhung einer anderen Hypothek auf dem gleichen Objekt kann nicht als Rückzahlung von Hypothekendarlehen im Sinne von Art. 3 Abs. 3 lit. c BVV3 anerkannt werden.

Quelle www.bger.ch = Steuer Revue 2015 H.5 S.424 - 427

Inстанz	Bundesgericht, II. Öffentlichrechtliche Abteilung
Entscheiddatum	29.01.2015
Prozessnummer	2C_325/2014 / 2C_326/2014
Parteien	A.A. und B.A., Beschwerdeführer, c. Steueramt des Kantons Solothurn

Aus dem Sachverhalt:

A. A.A. und B.A. bezogen am 31.3.2011 und 4.4.2011 zwei Kapitalleistungen im Betrag von insgesamt Fr. 88'154.95 aus der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a), die sie sogleich zur Amortisation eines auf der selbst bewohnten Liegenschaft lastenden Hypothekendarlehens verwendeten. Am 10.12.2012 erfasste das Steueramt des Kantons Solothurn die Vorbezüge mit der Sondersteuer für Kapitalleistungen aus Vorsorge.

Im Rahmen der ordentlichen Veranlagung 2011 verlangte das Steueramt des Kantons Solothurn Auskunft von den Steuerpflichtigen bezüglich der Verwendung der aus der Säule 3a bezogenen Kapitalleistungen. Mit Schreiben vom 24.2.2013 legten diese dar, dass insgesamt Fr. 82'929.- für die Amortisation bestehender Hypotheken verwendet worden seien. Der Amortisationsvorgang sei insofern etwas unübersichtlich, als gleichzeitig mit der Amortisation eine Umfinanzierung bei den Hypotheken stattgefunden habe. Des weitern könne für das Jahr 2011 Liegenschaftsunterhalt im Betrag von Fr. 4'821.- nachgewiesen werden, wozu ebenfalls Kapitalbezüge aus der Säule 3a verwendet werden dürften. Aus der tabellarischen Aufstellung im Schreiben der Beschwerdeführer war überdies ersichtlich, dass per 30.12.2011 eine auf der Liegenschaft lastende Hypothek um Fr. 40'000.- erhöht worden war.

Mit Verfügung vom 25.3.2013 eröffnete die Veranlagungsbehörde gegenüber den Steuerpflichtigen die definitive Veranlagung 2011 betreffend Staats- und direkte Bundessteuer. Darin nahm sie beim Einkommen eine Aufrechnung von Fr. 40'000.- vor mit der Begründung, der entsprechende Betrag könne nicht als zulässiger Vorbezug im Rahmen der Wohneigentumsförderung betrachtet werden. Eine Einsprache gegen diese Veranlagung wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 4.7.2013 ab. Es stellte aber in Aussicht, die Sondersteuerveranlagung nach Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung zu revidieren.

B. Hiergegen führten A.A. und B.A. Rekurs (hinsichtlich der kantonalen Steuern) und Beschwerde (hinsichtlich der direkten Bundessteuer) beim Steuergericht des Kantons Solothurn. Dieses wies mit Entscheid vom 25.11.2013 die Rechtsmittel ab.

C. Mit rechtzeitiger Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragen die Steuerpflichtigen dem Bundesgericht, der Entscheid des kantonalen Steuergerichts sei aufzuheben und die Veranlagung für die Staats- und direkte Bundessteuer 2011 unter Verzicht auf die Aufrechnung von Fr. 40'000.- neu vorzunehmen.

Das kantonale Steueramt Solothurn, das Steuergericht des Kantons Solothurn und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde (soweit darauf einzutreten sei). Auf die weiteren Ausführungen der Beteiligten ist, soweit notwendig, im Rahmen der Erwägungen einzugehen.

Aus den Erwägungen:

1. / 1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 StHG [SR 642.14] und Art. 146 DBG [SR 642.11]). Die Beschwerdeführer sind durch das angefochtene Urteil besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. 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.; Urteil 2C_95/2013, 2C_96/2013 vom 21.8.2013 E. 1.6, in: StE 2013 B 22.2 Nr. 28).

1.3. Der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt ist für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlich, soweit er nicht offensichtlich unrichtig festgestellt worden ist oder die Feststellung auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 1 und 2 BGG), was in der Beschwerde darzulegen ist (BGE 133 II 249 E. 1.4.3 S. 254 f.; 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62; 134 V 53 E. 4.3 S. 62).

1.4. Die vorliegende Sache betrifft die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern. Die Vorinstanz hat die beiden Steuern in einem Urteil behandelt. Das Bundesgericht eröffnet grundsätzlich zwei Verfahren, wenn sowohl die kantonalen Steuern wie auch die direkte Bundessteuer streitig sind, es behält sich aber vor, die beiden Verfahren zu vereinigen. Das rechtfertigt sich auch hier (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP; BGE 131 V 461 E. 1.2 S. 465, 59 E. 1 S. 60 f.; Urteil 2C_309/2013, 2C_310/2013 vom 18.9.2013 E. 1.2, in: StE 2013 B 72.14.2 Nr. 42).

2. Was die Beschwerdeführer gegenüber dem von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt vorbringen, lassen diesen nicht als offensichtlich unrichtig oder unvollständig erscheinen.

2.1. Ob das BVG (SR 831.40) oder dessen Ausführungserlasse eine Sperrfrist vorsehen, innert welcher die Investition des Kapitalbezugs aus gebundener Selbstvorsorge zu einem durch die Wohneigentumsförderung vorgesehenen Zweck erfolgen muss, ist keine Tat-, sondern eine von Amtes wegen zu prüfende Rechtsfrage. Unerheblich ist daher, was die Beschwerdeführer bezüglich angeblicher Sperrfristen behauptet oder nicht behauptet haben (vgl. Beschwerde Ziff. III 2a).

2.2. Im Übrigen kritisieren die Beschwerdeführer Details im Sachverhalt, welche die Vorinstanz in ihrem Urteil nicht genügend auseinandergelassen habe, die aber unter dem Gesichtswinkel der Steuerumgehung (Beschwerde Ziff. III 2b) sowie im Hinblick auf den vorsorgerechtlichen Verwendungszweck "Erwerb und Erstellung von Wohneigentum" (Beschwerde Ziff. III 2c und d) wesentlich seien. Die Beschwerdeführer übersehen, dass die Vorinstanz die Aufrechnung nicht damit

begründet hat, es liege eine Steuerumgehung vor, sondern diese in direkter Anwendung der steuerrechtlich motivierten Normen des Vorsorgerechts vorgenommen hat. Schliesslich kann vorliegend auch der vorsorgerechtliche Verwendungszweck "Erwerb und Erstellung von Wohneigentum" nicht angerufen werden, wie noch zu zeigen ist, sodass die genannten Sachverhaltsrügen nicht entscheidwesentlich sind.

2.3. Im Übrigen ist der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt nicht angefochten und für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 BGG).

I. Direkte Bundessteuer

3. / 3.1. Die Artikel 80 - 84 BVG enthalten die Vorschriften für die steuerrechtliche Behandlung der Vorsorge bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden. Gemäss Art. 82 Abs. 1 BVG können auch die Beiträge für weitere, ausschliesslich und unwiderruflich der beruflichen Vorsorge dienende, anerkannte Vorsorgeformen bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden abgezogen werden. Es geht um die steuerbegünstigte gebundene Selbstvorsorge der Säule 3a (in Ergänzung zur steuerlichen Behandlung der beruflichen Vorsorge der Säule 2, vgl. Art. 81 BVG). Der Bundesrat bestimmt in Zusammenarbeit mit den Kantonen die anerkannten Vorsorgeformen und setzt die steuerliche Abzugsberechtigung für diese Beiträge fest (vgl. Art 82 Abs. 2 BVG). Die Verordnung vom 13.11.1985 über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen (BVV3; SR 831.461.3) enthält die diesbezüglichen Bestimmungen.

3.2. Art. 82 BVG wird für die direkte Bundessteuer in Art. 33 Abs. 1 lit. e, 1. Halbsatz, DBG konkretisiert. Danach können die Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von vertraglichen Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Die Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen können zwar von den Einkünften abgezogen werden, hingegen sind die Leistungen aus diesen Vorsorgeeinrichtungen bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden in vollem Umfang als Einkommen steuerbar (Art. 83 BVG; Art. 22 Abs. 1 DBG; Art. 7 Abs. 1 StHG). Kapitalleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen werden dabei sowohl bei der direkten Bundessteuer wie auch bei den kantonalen Steuern vom Einkommen gesondert besteuert und unterliegen stets einer vollen Jahressteuer (Art. 38 Abs. 1 DBG; Art. 11 StHG). Dadurch wird die Progression gebrochen. Zudem wird auf dem Tarif ein erheblicher Einschlag gewährt (80 % bei der direkten Bundessteuer, Art. 38 Abs. 2 DBG). Es handelt sich um einen besonders günstige Besteuerung im Hinblick auf den Vorsorgecharakter der Leistungen (sog. Vorsorgetarif).

3.3. Es besteht vorsorgerechtlich auch die Möglichkeit, Leistungen und Ansprüche aus der gebundenen Selbstvorsorge (gleich wie bei der beruflichen Vorsorge) durch Verpfändung (Art. 30b BVG) oder Vorbezug (Art. 30c BVG) für die Finanzierung von Wohneigentum zum eigenen Bedarf einzusetzen (sog. Wohneigentumsförderung, WEF). Damit die bezogenen Mittel der Vorsorge erhalten bleiben, sind allerdings die zulässigen Verwendungszwecke zu beachten. Diese sind in Art. 3 Abs. 3 der Verordnung vom 13.11.1985 über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen (BVV3; SR 831.461.3) abschliessend aufgezählt. Demnach ist der Vorbezug zwecks Wohneigentumsförderung ausschliesslich zulässig a) für den Erwerb und die Erstellung von Wohneigentum zum Eigenbedarf, b) für die Beteiligung am Wohneigentum zum Eigenbedarf sowie c) zur Rückzahlung von Hypothekendarlehen. Für andere, insbesondere konsumtive Zwecke ist der Vorbezug nicht zu gewähren (vgl. Kurt Haefeli, Die Vorsorgefinanzierung bei der Hypothekenvergabe, in: Basile Cardinaux [Hrsg.], 20 Jahre Wohneigentumsförderung mit Mitteln der beruflichen Vorsorge, S. 200 ff.; Cardinaux/Peer, Baurecht 2014, S. 174).

3.4. Der Bezug von Leistungen zwecks Wohneigentumsförderung wird steuerlich genau gleich behandelt wie die übrigen Kapitalleistungen aus Vorsorge (Art. 83a Abs. 1 BVG). Ein Vorbezug zwecks Wohneigentumsförderung (Art. 3 Abs. 3 BVV 3) ist daher als Kapitalleistung aus Vorsorge (Art. 38 DBG) steuerbar. Erforderlich ist, dass die allgemeinen Voraussetzungen gemäss Art. 1 - 4 der Verordnung vom 3.10.1994 über die Wohneigentumsförderung mit Mitteln der beruflichen Vorsorge (WEFV; SR 831.411) erfüllt sind. Was vorsorgerechtlich zulässig ist, ist auch steuerrechtlich anzuerkennen, es sei denn, es liege ausnahmsweise eine Steuerumgehung vor (zum Begriff, vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1). Nicht der Vorsorge dienen Vorbezüge (Kapitalleistungen), wenn ein Barauszahlungsgrund von Anfang an nicht gegeben ist, oder wenn die Barauszahlung nicht zweckentsprechend verwendet wird. Das gilt auch für die Wohneigentumsförderung. In diesem Fall greift die ordentliche Besteuerung ein und ist die Kapitalauszahlung zusammen mit dem übrigen Einkommen zu versteuern (Urteil 2C_156/2010 vom 7.6.2011 E. 4.3 in fine, in: ASA 81 S. 379, StE 2011 B 26.13 Nr. 27, StR 66/2011 S. 856; s. auch Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich, Urteil vom 3.3.2005 [2 ST.2004.268, 2 DB.2005.8], in: StE 2005 B 26.13 Nr. 18; Verwaltungsgericht St. Gallen, Urteil B 2011/57 vom 18.10.2011).

4. / 4.1. Vorliegend bezogen die Beschwerdeführer am 31.3.2011 aus der Säule 3a eine Kapitalleistung von Fr. 30'929.- sowie am 4.4.2011 eine solche von rund Fr. 57'225.-. Die Beschwerdeführer verwendeten diese Zahlungen sogleich zur Amortisation von Hypothekendarlehen in der Höhe von rund Fr. 82'929.-. Die Differenz zum Vorbezug von Fr. 5'225.- wurde nach Angaben der Beschwerdeführer aufgrund eines Buchungsfehlers der Bank nicht für die Amortisation, sondern für andere Zwecke verwendet, doch sei für das Jahr 2011 ein Liegenschaftsunterhalt im Betrag von Fr. 4'821.- nachgewiesen.

Im Dezember 2011 erhöhten die Beschwerdeführer eine Hypothek auf ihrem Wohneigentum wiederum um Fr. 40'000.-. Damit wurde aber die zuvor vorgenommene Amortisation egalisiert. Die Amortisation einer Hypothek für selbst genutztes Wohneigentum mit gleichzeitiger oder kurz darauf erfolgender Erhöhung einer anderen Hypothek auf dem gleichen Objekt kann nicht als Rückzahlung von Hypothekendarlehen im Sinne von Art. 3 Abs. 3 lit. c BVV3 anerkannt werden. Diese Bestimmung dient dem Vorsorgeschutz und ist daher eng, jedenfalls aber nicht extensiv auszulegen. Andernfalls hätte es der Versicherte in der Hand, durch das "Umparkieren" von Geldern die in der Vorsorge gebundenen Mittel in den frei verfügbaren Privatbereich zu transferieren. Art. 38 DBG ist strikt auf die im Gesetz und in der Verordnung umschriebenen Fälle zu beschränken (Urteil 2C_156/2010 vom 7.6.2011 E. 4.3, in: ASA 81 S. 379, StE 2011 B 26.13 Nr.27, StR 66/2011 S. 856).

4.2. Die Beschwerdeführer wenden ein, die Erhöhung der Hypothek im Dezember 2011 sei im Hinblick auf die Teilsanierung des damals rund 22 Jahre alten Eigenheims geplant gewesen. Tatsächlich sei die Teilsanierung im ersten Halbjahr 2013 erfolgt. Die effektiven Sanierungskosten hätten sich auf Fr. 39'234.- belaufen und entsprächen nahezu der für die Finanzierung vorgenommenen Hypothekarerhöhung von Fr. 40'000.-. Die Beschwerdeführer wollen damit darlegen, dass sie den Betrag von Fr 40'000.- einem als Wohnbauförderung anerkannten Zweck zugeführt hätten.

Dieser Betrachtungsweise kann nicht gefolgt werden. Die Beschwerdeführer übersehen, dass sie die Amortisation der Hypothek von Ende März/Anfangs April 2011 durch die nachfolgende Erhöhung einer Hypothek im Dezember 2011 teilweise (im Betrag von Fr. 40'000.-) egalisiert und insoweit über den Kapitalvorbezug frei verfügt haben. Dabei hat es sein Bewenden. Dieses Geld kann nicht erneut - mit den entsprechenden steuerrechtlichen Wirkungen - einem vorsorgerechtlich anerkannten Zweck zugeführt werden. Die Erhöhung der Hypothek im Dezember 2011 um Fr. 40'000.- und deren allfällige Verwendung zur Verbesserung von Wohneigentum kann daher nicht als vorsorgerechtlich relevant qualifiziert werden.

4.3. Da bereits aus diesen Gründen ein Barauszahlungsgrund nicht gegeben ist, braucht nicht geprüft zu werden, ob eine Steuerumgehung vorliegt. Ebenso kann offen bleiben, ob die von den Beschwerdeführern im Frühjahr 2013 vorgenommenen Renovationsarbeiten der Verbesserung oder lediglich dem Unterhalt des Wohneigentums dienten. Bei dieser Sachlage ist auch nicht zu entscheiden, innert welchem Zeitraum vom Versicherten erwartet werden kann, dass er eine vorbezogene Kapitaleistung dem vorsorgerechtlichen Zweck entsprechend verwendet. Die Beschwerde ist hinsichtlich der direkten Bundessteuer unbegründet.

II. Staatssteuer

5. Für die Staatssteuer gelten in vorsorge- und steuerrechtlicher Hinsicht die genau gleichen Voraussetzungen wie für die direkte Bundessteuer, so dass der Vorsorgezweck hinsichtlich des Vorbezugs im Umfang von Fr. 40'000.- auch für die Staatssteuer nicht anerkannt werden kann. Die Beschwerde ist auch hinsichtlich dieser abzuweisen.

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die Beschwerdeführer kostenpflichtig; sie haften für die Verfahrenskosten solidarisch (Art. 65 und 66 Abs. 1 und 5 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. Die Verfahren 2C_325/2014 und 2C_326/2014 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird abgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend die Staatssteuer wird abgewiesen.
4. Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt.
5. Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Steuergericht des Kantons Solothurn und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

2C_248/2015; 2C_249/2015

Urteil vom 2. Oktober 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte

A._____, Beschwerdeführer, vertreten durch Herren Thomas Jaussi und Markus Pfirter, JP Steuer AG,

gegen

Kantonales Steueramt Solothurn.

Gegenstand

Staatssteuer 2011 (Verfahren 2C_248/2015)
direkte Bundessteuer 2011 (Verfahren 2C_249/2015),

Beschwerde gegen den Entscheid des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 12. Januar 2015.

Sachverhalt:

A.

Der Steuerpflichtige, A._____, diplomierter Treuhänder, gründete im Jahr 2006 seine Einzelfirma "A._____Buchhaltungen und Steuern" in U._____/SO.

Er blieb aber teilzeitlich (80 %) bei der X. _____ AG in V. _____
erwerbstätig.

Auf den 1. März 2011 gab er die unselbständige Teilzeittätigkeit auf und war
ausschliesslich Selbständigerwerbender. Im gleichen Jahr liess er sich von der
Vorsorgeeinrichtung Basler Leben AG infolge Aufnahme einer selbständigen
Erwerbstätigkeit das Vorsorgekapital (2. Säule) von Fr. 78'637.65 auszahlen.
Das Steueramt des Kantons Solothurn erfasste diese Auszahlung als
Kapitalleistung aus Vorsorge mit der Sondersteuer zum reduzierten Satz. Diese
Veranlagung ist rechtskräftig (Veranlagungsverfügung vom 24. Oktober 2011).

Am 10. Juni 2013 erfolgte die definitive Veranlagung für die direkte
Bundessteuer und die Staatssteuern 2011 (Ermessensveranlagung).

Mit "berichtigter definitiver Veranlagung 2011" vom 27. Mai 2014 erfasste die
Veranlagungsbehörde Dorneck/Thierstein die Kapitalzahlung aus der 2. Säule von
Fr. 78'638.-- nebst den übrigen Einkünften zum ordentlichen Satz. In der
Begründung wies sie darauf hin, anhand der nachgereichten Steuererklärung 2011
sei festgestellt worden, dass das Vorsorgekapital zur Bestreitung der privaten
Lebenshaltungskosten, Äufnung des privaten Vermögens sowie Rückzahlung von
privaten Schulden verwendet worden sei. Ein Nachweis für die Investition der
Kapitalzahlung in den Betrieb des Selbständigerwerbenden sei nicht erbracht
worden. Da kein Barauszahlungsgrund vorliege, sei die Kapitalzahlung zusammen
mit dem übrigen Einkommen zum Normalsatz zu besteuern.

B.

Beschwerde und Rekurs des Steuerpflichtigen gegen die berichtigte definitive
Veranlagung wies das Steuergericht des Kantons Solothurn mit Entscheid vom 12.
Januar 2015 ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt der
Steuerpflichtige, das Urteil des Steuergerichts vom 12. Januar 2015 sowie die
berichtigte definitive Veranlagung vom 27. Mai 2014 seien hinsichtlich der
direkten Bundessteuer und der Staatssteuern des Kantons aufzuheben, und die
Auszahlung des Vorsorgekapitals im Betrag von Fr. 78'637.65 sei in der
Steuerperiode 2011 getrennt vom übrigen Einkommen zum ermässigten Satz zu
besteuern.

Steueramt und Steuergericht des Kantons Solothurn sowie Eidgenössische
Steuerverwaltung (ESTV) beantragen Abweisung der Beschwerde (soweit darauf
einzutreten ist). Der Beschwerdeführer hält replicando an den gestellten
Begehren fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Die vorliegende Sache betrifft sowohl die direkte Bundessteuer wie auch
die Staatssteuern des Kantons. Die Vorinstanz hat die beiden Steuern in einem
einzigem Urteil behandelt. Das Bundesgericht eröffnet grundsätzlich zwei
Verfahren, wenn die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer streitig
sind, es behält sich aber vor, die beiden Verfahren zu vereinigen (Art. 71 BGG
i.V.m. Art. 24 BZP; vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.2 S. 264 f.; 131 II 553 E. 4.2).
Das rechtfertigt sich auch hier. Es geht um den gleichen Sachverhalt und die
gleichen Rechtsfragen in einem durch das Steuerharmonisierungsgesetz
harmonisierten Bereich (vgl. nachfolgende E. 8).

1.2. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter
Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG)
eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer
letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 und 2 BGG) in einer
Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 146 DBG
[SR 642.11]). Der Beschwerdeführer ist durch das angefochtene Urteil besonders
berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung

(Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde, die auch den übrigen formellen Anforderungen genügt, ist einzutreten.

1.3. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist somit weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden (BGE 139 II 404 E. 3 S. 415). Trotz Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen (Urteil 2C_309/2013, 2C_310/2013 vom 18. September 2013 E. 1.5, in: StE 2013 B 72.14.2 Nr. 42). Was die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen betrifft, prüft das Bundesgericht diese gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. 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.; Urteil 2C_95/2013, 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 1.6, in: StE 2013 B 22.2 Nr. 28, StR 68/2013 S. 810).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), sofern die diesbezüglichen Feststellungen nicht offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Vorliegend wird der Sachverhalt, wie er im Entscheid des Steuergerichts festgehalten worden ist, vom Beschwerdeführer ausdrücklich anerkannt.

I. Direkte Bundessteuer

2.

Streitig ist, ob die Barauszahlung des Vorsorgekapitals der 2. Säule im Betrag von Fr. 78'637.65 gestützt auf Art. 22 und 38 DBG als Kapitaleistung aus Vorsorge im Rahmen der Sondersteuer vom übrigen Einkommen getrennt, das heisst mit einer vollen Jahressteuer zu einem reduzierten Satz, oder im Rahmen der ordentlichen Veranlagung zu erfassen ist.

Das Steueramt des Kantons Solothurn veranlagte die Kapitaleistung zunächst mit der Sondersteuer (Sondersteuerveranlagung vom 24. Oktober 2011). Mit "berichtigter [ordentlicher] Veranlagung" vom 27. Mai 2014 erfasste es die Kapitaleistung im Rahmen der ordentlichen Veranlagung 2011 (unter Vorbehalt der Korrektur der Sondersteuerveranlagung nach Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung). Im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung war indes die Sondersteuerveranlagung bereits in Rechtskraft erwachsen. Eine Korrektur dieser Veranlagung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ist nur im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens (Art. 151 ff. DBG) möglich (Urteil 2C_200/2014 vom 4. Juni 2015 E. 2.4). Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens setzt voraus, dass aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder unvollständig ist (Art. 151 Abs. 1 DBG). Soweit der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben sowie das Eigenkapital zutreffend ausgewiesen und die Steuerbehörde die Bewertung anerkannt hat, ist die Erhebung einer Nachsteuer ausgeschlossen (Art. 151 Abs. 3 DBG); ein Irrtum der Steuerverwaltung oder eine falsche Rechtsanwendung geben nicht Anlass zu einer Nachbesteuerung (Vallender/Looser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl. 2008, N. 16 zu Art. 151 DBG). Die Einleitung des Nachsteuerverfahrens ist dem Steuerpflichtigen zudem schriftlich mitzuteilen (Art. 153 Abs. 1 DBG).

Ob die Voraussetzungen für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens vorliegend erfüllt sind, müsste geprüft werden. Die Frage kann offen bleiben, wenn sich ergibt, dass die Erfassung der Kapitalzahlung mit der Sondersteuer zu Recht erfolgte.

3.

3.1. Art. 22 DBG regelt die steuerliche Behandlung der "Einkünfte aus Vorsorge" (vgl. Abschnittstitel vor Art. 22 DBG). Steuerbar sind nach Absatz 1 "alle Einkünfte (...) aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen". Dazu gehören namentlich auch die Einkünfte aus der beruflichen Vorsorge (2. Säule).

3.2. Werden Leistungen aus Vorsorge (Art. 22 DBG) als Kapitalleistungen ausbezahlt, findet Art. 38 DBG Anwendung. Gemäss Art. 38 Abs. 1 DBG werden solche Kapitalleistungen (sowie Zahlungen bei Tod oder für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile) gesondert besteuert und unterliegen stets einer vollen Jahressteuer. Es handelt sich um eine besonders privilegierte Besteuerung, da die Steuer lediglich zu einem Fünftel des Tarifs nach Art. 36 DBG berechnet wird (Abs. 2) und überdies die Kapitalleistungen getrennt vom übrigen Einkommen besteuert werden (Sondersteuer), womit die Progressionswirkung durch das übrige Einkommen entfällt.

3.3. Die Sonderbesteuerung nach Art. 38 DBG kommt auch dann zur Anwendung, wenn die Kapitalleistung aus der 2. Säule im Rahmen der Wohneigentumsförderung zum Erwerb von Wohneigentum verwendet wird (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 6 zu Art. 38 DBG mit Hinweisen zur Rechtsprechung) oder als Freizügigkeitsleistung im Hinblick auf die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausbezahlt wird (Gladys Laffely Maillard, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, N. 5 zu Art. 38 DBG). Voraussetzung ist nach der Rechtsprechung, dass ein Barauszahlungsgrund nach den massgebenden sozialversicherungsrechtlichen Erlassen erfüllt ist. Die Vorsorgeeinrichtungen sind nicht mit Verfügungsbefugnis ausgestattet (Scartazzini/Hürzeler, Bundessozialversicherungsrecht, 4. Aufl. 2012, § 15 Rz. 140 S. 332). Im Zweifelsfall ist deshalb durch die Steuerbehörden vorfrageweise zu prüfen, ob ein Barauszahlungsgrund vorliegt (Urteil 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011 E. 3.3, in: ASA 81 S. 379; StE 2011 B 26.13 Nr. 27, StR 66/2011 S. 856; SVR 2012 BVG Nr. 6 S. 23).

3.4. Das Bundesgericht befasste sich in zwei Urteilen mit der Frage, ob ein Barauszahlungsgrund als Voraussetzung für die Besteuerung nach Art. 38 DBG vorlag:

3.4.1. Im Urteil 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011 (vorerwähnt) war über eine Barauszahlung (Kapitalleistungen) aus beruflicher Vorsorge infolge Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG [SR 831.42]) zu befinden. Das Bundesgericht erwog, von Verfassungs wegen soll die berufliche Vorsorge zusammen mit der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) und der schweizerischen Invalidenversicherung (IV) die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise ermöglichen (Art. 113 Abs. 2 lit. a BV). Um dem Verfassungsauftrag Nachachtung zu verschaffen, sei Art. 38 DBG auf die in Gesetz und Verordnung umschriebenen Fälle zu beschränken. Nicht der Vorsorge dienen Barauszahlungen, wenn von Anfang an ein Barauszahlungsgrund nicht vorliege oder wenn die Barauszahlung nicht zweckentsprechend verwendet werde. Im konkreten Fall verneinte das Bundesgericht die Anwendung von Art. 38 DBG auf die Kapitalleistung, da der Steuerpflichtige eine selbständige Erwerbstätigkeit gar nicht aufgenommen hatte.

3.4.2. Im Urteil 2C_325/2014, 2C_326/2014 vom 29. Januar 2015 (nicht publ.) ging es um einen Vorbezug von Leistungen aus beruflicher Vorsorge im Rahmen der Wohneigentumsförderung (Art. 30c BVG [SR 831.40]). Art. 1 - 4 der Verordnung vom 3. Oktober 1994 über die Wohneigentumsförderung mit Mitteln der beruflichen Vorsorge (WEFV; SR 831.411) regeln im Einzelnen die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit Mittel der beruflichen Vorsorge für die Wohneigentumsförderung verwendet werden dürfen. Erlaubt ist der Erwerb und die

Erstellung von Wohneigentum, die Beteiligung an solchem sowie die Rückzahlung von Hypothekendarlehen. Im beurteilten Fall verwendeten die Beschwerdeführer die aus der Vorsorgeeinrichtung bezogene Kapitalleistung zur Rückzahlung eines Hypothekendarlehens, was nach der Verordnung einen zulässigen Vorbezugsgrund darstellte (Art. 30 c Abs. 1 BVG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 lit. c WEFV). Sie erhöhten aber im gleichen Jahr eine andere Hypothek, womit sie wirtschaftlich das gleiche Ergebnis erzielten, wie wenn sie von Anfang an über die Barauszahlung frei verfügt hätten. In diesem Fall kam Art. 38 DBG ebenfalls nicht zur Anwendung.

4.

4.1. Das kantonale Steuergericht hat im angefochtenen Entscheid bejaht, dass der Beschwerdeführer eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnahm und befugt war, aus diesem Grund das Vorsorgegeld aus der 2. Säule zu beziehen. Dies selbst dann, wenn die Einzelfirma seit 2006 bestand. Allerdings habe der Beschwerdeführer die BVG-Gelder nicht in die selbständige Erwerbstätigkeit investiert, sondern diese für Lebenshaltung und Schuldentilgung verwendet. Das schliesse die steuerliche Privilegierung gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aus. Diesen Ausführungen pflichtet die kantonale Steuerverwaltung bei.

4.2. Die ESTV macht geltend, gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sei die steuerliche Privilegierung durch Art. 38 DBG auf die in Gesetz und Verordnung umschriebenen Fälle zu beschränken. Nicht der Vorsorge dienen Barauszahlungen (Kapitalleistungen), wenn ein Barauszahlungsgrund von Anfang an nicht gegeben sei oder wenn die Barauszahlung zweckentfremdet verwendet werde. Das gelte namentlich für den Barauszahlungsgrund der "Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit" (Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG). Die Ansicht des Beschwerdeführers, wonach aus Sicht der beruflichen Vorsorge die Mittelverwendung nicht relevant sei, widerspreche der Auffassung, die in Rechtsprechung und Doktrin sowie in der Botschaft des Bundesrates vom 26. Februar 1992 zu einem Bundesgesetz über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen und Invalidenversicherung (BBl 1992 III S. 576 Ziff. 632.4) zum Ausdruck komme.

4.3. Der Beschwerdeführer weist darauf hin, dass hier kein Missbrauchsfall im Sinne einer "Scheinselbständigkeit" vorliege, sondern er tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen habe. Das Obligatorium in Bezug auf die Säule 2 bei unselbständiger Erwerbstätigkeit sei damit erloschen und es seien sämtliche Voraussetzungen von Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG für eine Barauszahlung infolge Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit erfüllt. Dieser Barauszahlungsgrund sei an keine weiteren Voraussetzungen geknüpft: Weder Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG noch Art. 22 DBG würden sich zu Mittelverwendung in Bezug auf die steuerbaren Leistungen aus der beruflichen Vorsorge äussern. Das sei schon deshalb nicht der Fall, weil Einkünfte aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit keiner obligatorischen Vorsorge unterlägen. Das Bundesgericht habe in BGE 139 V 367 E. 2.2. S. 369 unmissverständlich festgehalten, die Barauszahlung setze (kumulativ) die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit und das Fehlen eines Versicherungsobligatoriums voraus. Darin liege der Grund für die Barauszahlung. Die ratio legis von Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG könne daher nicht als zwingende Investition des Barbezugs in das Geschäftsvermögen verstanden werden. Nichts anderes folge aus der Botschaft.

5.

5.1. Übereinstimmung besteht zwischen den Parteien darin, dass die Verweisung in Art. 38 DBG auf Art. 22 DBG nicht so verstanden werden kann, dass auch eine von vornherein rechtswidrig bezogene Kapitalleistung aus einer Vorsorgeeinrichtung steuerlich privilegiert behandelt werden muss (erwähntes Urteil 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011). Es ist auch unbestritten, dass der

Beschwerdeführer seine unselbständige Erwerbstätigkeit vollständig aufgegeben hat und ein selbständiger Haupterwerb vorliegt. Mit der Auflösung des Arbeitsverhältnisses endete somit das Obligatorium in der 2. Säule und ist der Beschwerdeführer nicht mehr obligatorisch versichert (Art. 10 Abs. 2 lit. b BVG; vgl. Scartazzini/Hürzeler, Bundessozialversicherungsrecht, 4. Aufl. 2012, § 15 Rz. 51 S. 284).

5.2. Mit der Beendigung des Vorsorgeverhältnisses in der 2. Säule stellt sich die Frage der Mittelverwendung. Das Freizügigkeitsgesetz verwirklicht den Grundsatz, dass die Austrittsleistung der Erhaltung des Vorsorgeschutzes dienen soll und deshalb in der Regel an die neue Vorsorgeeinrichtung überwiesen werden muss (Art. 3 Abs. 1 FZG) oder in einer anderen zulässigen Form als Freizügigkeitspolice oder -konto erhalten bleiben soll (Art. 10 der Verordnung vom 3. Oktober 1994 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge, FZV; SR 831.425; vgl. Scartazzini/Hürzeler, a.a.O., § 15 Rz. 92 S. 307, auch im Folgenden). Nur unter ganz besonderen Umständen ist eine Barauszahlung der Freizügigkeitsleistung zulässig. Diese Barauszahlungsgründe sind in Art. 5 FZG abschliessend geregelt. Ein Barauszahlungsgrund liegt gemäss Art. 5 Abs. 1 FZG vor, wenn die versicherte Person die Schweiz endgültig verlässt (lit. a), eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnimmt und der obligatorischen Vorsorge nicht mehr untersteht (lit. b) oder die Auszahlung weniger als ihr Jahresbeitrag beträgt (lit. c).

5.3. Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG stellt somit für die Barauszahlung das zweifache Erfordernis auf, dass die versicherte Person eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnimmt und der obligatorischen Vorsorge nicht mehr untersteht. Demgegenüber wollen die Vorinstanz, die kantonale und die Eidgenössische Steuerverwaltung die steuerliche Anerkennung der Barauszahlung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG zusätzlich davon abhängig machen, dass der Beschwerdeführer diese ins Geschäftsvermögen investiert. Sie berufen sich hierfür auf die "ratio legis" von Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG und die Rechtsprechung des Bundesgerichts im erwähnten Urteil 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011.

5.4. Wie das Bundesgericht bereits in BGE 139 V 367 festgehalten hat, ist der Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG klar. Die Barauszahlung setzt (kumulativ) die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit und das Fehlen eines Versicherungsobligatoriums voraus. Es sind keine Gründe ersichtlich, vom Wortlaut des Gesetzes abzuweichen. Ratio legis von Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG ist die finanzielle Unterstützung beim Aufbau einer Unternehmung; dies als Ausnahme vom Grundsatz, dass das Vorsorgeguthaben als Altersvorsorge erhalten bleiben soll. Dabei ist der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass der Aufbau einer selbständigen Existenz als Grundlage für eine ausreichende Altersvorsorge durch Selbstvorsorge dient, weshalb der Versicherte keiner beruflichen Vorsorge mehr bedarf (BGE 139 V 367 E. 2.2 mit Hinweisen).

5.5. Eine rechtliche Verpflichtung zur Investition des freigewordenen Vorsorgegeldes in das Geschäftsvermögen lässt sich daraus aber nicht ableiten. Eine solche Bindung würde sich namentlich dann als unzweckmässig erweisen, wenn die Freizügigkeitsleistung als Kompensation für das weggefallene Arbeitseinkommen vorerst für den Lebensunterhalt herangezogen werden muss oder wenn die selbständige Erwerbstätigkeit nur auf wenige Betriebsmittel angewiesen ist. Der Gesetzgeber geht zudem davon aus, dass die selbständig erwerbende Person für die Erhaltung ihres Vorsorgeschutzes selbst verantwortlich ist. Wenn daher der Bundesrat in der Botschaft (a.a.O.) ausführte, dass die Barauszahlung der versicherten Person die Möglichkeit eröffnet, das Vorsorgegeld als Startkapital für die selbständige Erwerbstätigkeit zu benutzen ("possibilité d'utiliser les fonds de prévoyance comme capital de départ", FF 1992 III 573), kann daraus nicht abgeleitet werden, dass die Barauszahlung weiterhin in bestimmter Form der Vorsorge verhaftet bleiben muss. Das würde implizit auf ein teilweises Obligatorium für Selbständigerwerbende in der 2.

Säule hinauslaufen. Selbständigerwerbende sind aber von Verfassungs und Gesetzes wegen dem Obligatorium der beruflichen Vorsorge nicht unterstellt (Art. 113 Abs. 2 lit. d BV; BGE 134 V 170 E. 3.1).

5.6. Wenn daher die Vorinstanz vom Beschwerdeführer verlangt, dass er die Freizügigkeitsleistung entweder in der beruflichen Vorsorge belässt oder in die selbständige Erwerbstätigkeit investiert, besteht hierfür keine gesetzliche Grundlage. Das verletzt Bundesrecht.

6.

Im Übrigen ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen und, allerdings zeitversetzt, auch die unselbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben hat. Der Barauszahlungsgrund nach Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG ist damit erfüllt (s. auch Bundesamt für Sozialversicherungen BSV, Mitteilungen über die berufliche Vorsorge Nr. 118 vom 2. Juni 2010, Ziff. 744). Die Besteuerung der Freizügigkeitsleistung nach Art. 38 DBG (Sonderveranlagung) erweist sich als rechtmässig.

Die Beschwerde ist hinsichtlich der direkten Bundessteuer begründet und der angefochtene Entscheid des kantonalen Steuergerichts aufzuheben. Die Veranlagungsbehörde wird ihre Verfügung betreffend die ordentliche Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2011 berichtigen müssen, indem sie die Kapitalauszahlung nicht mit der ordentlichen Veranlagung erfasst.

II. Staatssteuer

7.

Art. 22 Abs. 1 DBG über die Besteuerung von Einkünften aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge sowie Art. 38 Abs. 1 DBG betreffend Sondersteuer stimmen inhaltlich mit Art. 7 Abs. 1 und Art. 11 Abs. 3 StHG sowie mit § 30 Abs. 1 und § 47 des (solothurnischen) Gesetzes vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) überein und sind harmonisiert. Die Beschwerde ist daher auch hinsichtlich der Staatssteuer gutzuheissen, der angefochtene Entscheid des kantonalen Steuergerichts ist aufzuheben und die Veranlagungsbehörde anzuweisen, ihre Verfügung betreffend die ordentlichen Veranlagungen für die Staatssteuer 2011 zu berichtigen.

8.

Als unterliegende Partei hat der Kanton Solothurn die Gerichtskosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Dieser hat den Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren zu entschädigen (Art. 68 BGG). Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen hat die Vorinstanz entsprechend dem Ausgang des Verfahrens neu zu befinden.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2011 gutgeheissen, der angefochtene Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 12. Januar 2015 wird aufgehoben und die Sache zu neuer Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Veranlagungsbehörde Dorneck-Thierstein zurückgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird hinsichtlich der Staatssteuer 2011 gutgeheissen, der angefochtene Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 12. Januar 2015 wird aufgehoben und die Sache zu neuer Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Veranlagungsbehörde Dorneck-Thierstein zurückgewiesen.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'500.-- werden dem Kanton Solothurn auferlegt.

4.

Urteil vom 1. September 2016

II. sozialrechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichterin Glanzmann, Präsidentin,
Bundesrichterinnen Pfiffner, Moser-Szeless,
Gerichtsschreiber R. Widmer.

Verfahrensbeteiligte

Ausgleichskasse des Kantons Thurgau, Rechts- und Einsprachendienst,
Beschwerdeführerin,

gegen

A. _____ GmbH,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand

Alters- und Hinterlassenenversicherung,

Beschwerde gegen den Entscheid des
Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau
vom 18. November 2015.

Sachverhalt:

A.

B. _____ ist Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift der A. _____ GmbH, die betreute Wohngemeinschaften betreibt. Vom Stammkapital in der Höhe von Fr. 40'000.- befinden sich Fr. 39'000.- im Besitz von B. _____. Für das Jahr 2009 erfasste die Ausgleichskasse des Kantons Thurgau bei der A. _____ GmbH eine beitragspflichtige Lohnsumme von Fr. 1'280'740.55. Bei einer Arbeitgeberkontrolle vom 28. August 2014 stellte die Ausgleichskasse fest, für 2009 sei eine Lohnsumme in Form von Leasingaufwand und Unterhaltskosten für einen von B. _____ genutzten Personenwagen VW Touareg im Betrag von Fr. 17'040.- nicht abgerechnet worden. Am 15. September 2014 erliess die Ausgleichskasse eine Nachzahlungsverfügung für diese Summe in der Höhe von Fr. 2'045.35 für AHV/IV/EO-Beiträge, Beiträge an die Familienausgleichskasse und Verwaltungskosten. Zudem verfügte sie Verzugszinsen von Fr. 481.50. Auf Einsprache hin hielt die Ausgleichskasse an beiden Verfügungen fest (Entscheid vom 3. Juli 2015).

B.

In Gutheissung der von der A. _____ GmbH eingereichten Beschwerde hob das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau den Einspracheentscheid vom 3. Juli 2015 mit Entscheid vom 18. November 2015 auf.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt die Ausgleichskasse, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben. Die A. _____ GmbH schliesst sinngemäss auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann u.a. die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG), die Feststellung des Sachverhalts nur, 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 BGG). Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG).

2.

Die Vorinstanz hat die Bestimmung über den der AHV-Beitragspflicht unterliegenden massgebenden Lohn (Art. 5 Abs. 2 AHVG) sowie die Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen beitragspflichtigem Erwerbseinkommen und beitragsfreiem Vermögensertrag (**BGE 134 V 297 E. 2.1 S. 299**; SVR 2015 AHV Nr. 7 S. 25, 9C_837/2014) sowie zur Parallelität zwischen sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Qualifikation (Urteile 9C_837/2014 vom 8. April 2015 E. 1.5 und 9C_302/2011 vom 22. Juni 2011 E. 3.1) zutreffend wiedergegeben. Darauf sowie auf die Erwägungen zu den verdeckten Gewinnausschüttungen wird verwiesen.

3.

3.1. Das Verwaltungsgericht stellte fest, der Leasingaufwand und die Unterhaltskosten für den von B. _____ als Zweitwagen privat genutzten VW Touareg in der Höhe von Fr. 11'940.- und Fr. 5'100.- seien gemäss Bundessteuerveranlagung 2009 vom 14. Dezember 2010 zum steuerbaren Gewinn der A. _____ GmbH gerechnet worden. Diese Positionen seien damit als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert worden. Ebenso seien B. _____ in der Veranlagung für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 des Gemeindesteueramtes C. _____ vom 2. März 2011 der Leasingaufwand und die Unterhaltskosten für den VW Touareg angerechnet worden. In steuerrechtlicher Hinsicht seien der Leasingaufwand und die Unterhaltskosten somit als geldwerte Leistungen aus dem Beteiligungsverhältnis zwischen B. _____ und der A. _____ GmbH qualifiziert und besteuert worden. Sodann prüfte die Vorinstanz in Anlehnung an **BGE 134 V 297 E. 2.3 S. 301**, ob zwischen Arbeitsleistung und Entgelt bzw. eingesetztem Vermögen und Dividende ein offensichtliches Missverhältnis bestehe. Sie gelangte zum Schluss, der B. _____ ausgerichtete Lohn sei mit Blick auf die Arbeitsleistung nicht als unangemessen hoch zu bezeichnen. Die Ausgleichskasse habe die Leasing- und Unterhaltskosten zu Unrecht als massgebenden Lohn qualifiziert. Die Voraussetzungen für ein Abweichen von der von den Steuerbehörden vorgenommenen Qualifikation sei nicht gegeben.

3.2. Die Ausgleichskasse wendet zunächst ein, gemäss Art. 7 lit. f AHVV seien regelmässige Naturalbezüge zum massgebenden Lohn zu zählen, sofern sie nicht Spesenersatz darstellen. Die Überlassung eines Geschäftswagens für Privatzwecke gehöre nach der Verwaltungspraxis zum anders gearteten Natureinkommen nach Art. 13 AHVV. Der Wert der privaten Nut-

zung zähle zum massgebenden Lohn. Ob Zuwendungen aus dem Reingewinn einer juristischen Person an Arbeitnehmer, die gleichzeitig an der Gesellschaft beteiligt sind, zum massgebenden Lohn gehören, hänge davon ab, ob das Arbeitsverhältnis den ausschlaggebenden Grund für deren Ausrichtung bildet. Stellen hingegen die Beteiligungsrechte den Grund für die Auszahlung dar, gehörten geldwerte Leistungen einer juristischen Person an ihre Arbeitnehmer, die gleichzeitig an der Gesellschaft beteiligt sind, nicht zum massgebenden Lohn. Trotz gegenteiliger steuerrechtlicher Betrachtungsweise sei AHV-rechtlich davon auszugehen, dass es sich beim Überlassen des Geschäftswagens für private Zwecke um eine regelmässige geldwerte Naturalleistung handelt, die im Arbeits- und nicht im Gesellschaftsverhältnis ihren hinreichenden Grund hat. Ein gegenteiliges Gesellschaftsdokument liege nicht im Recht. Es entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Arbeitnehmer, die mit dem Geschäftsfahrzeug Dienste für den Arbeitgeber verrichten, regelmässig in den Genuss der freien privaten Nutzung des Geschäftswagens kämen. Durch das Überlassen des Fahrzeugs werde eine arbeitsrechtliche Leistung honoriert. Das Verwaltungsgericht habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt, indem es die Prüfung unterliess, ob vorliegend Beteiligungsrechte Grund für die Auszahlung waren und die Benützung des Geschäftswagens vorschnell als Dividende und damit beitragsfreien Vermögensertrag qualifizierte.

4.

4.1. In tatsächlicher Hinsicht sind keine rechtserheblichen Fragen ungeklärt. Ob die Zuwendungen seitens der A. _____ GmbH in Form von Leasingaufwand und Unterhaltskosten im Jahr 2009 in der Höhe von Fr. 17'040.- an ihren Gesellschafter und Geschäftsführer B. _____ als beitragsfreier Kapitalertrag oder als beitragspflichtiger Lohn zu qualifizieren sind, ist entgegen der Ansicht der Ausgleichskasse eine Rechtsfrage, die letztinstanzlich frei zu prüfen ist (E. 1 hievore).

4.2. Wie die Beschwerdeführerin richtig bemerkt, zählen zu dem für die Berechnung der Beiträge massgebenden Lohn insbesondere regelmässige Naturalbezüge (Art. 7 lit. f AHVV). Art. 13 AHVV bestimmt, dass der Wert anders gearteten Naturaleinkommens von Fall zu Fall den Umständen entsprechend von der Ausgleichskasse zu schätzen ist. Zu diesen Naturalbezügen gehört auch das Überlassen eines Personenwagens durch den Arbeitgeber (ZAK 1989 S. 383, H 269/87). Rz. 2062 der Wegleitung des Bundesamtes für Sozialversicherungen (BSV) über den massgebenden Lohn, WML, Stand 1. Januar 2016, hält sodann fest, dass das Zurverfügungstellen eines Geschäftswagens für private Zwecke zum anders gearteten Naturaleinkommen nach Art. 13 AHVV gehört. Der Umstand, dass die Steuerbehörden die Übernahme des Leasingaufwandes und der Unterhaltskosten für den Personenwagen VW Touareg als Vermögensertrag eingestuft haben, von dem keine Beiträge geschuldet sind, ist entgegen den Ausführungen der Vorinstanz nicht entscheidend. Denn es ist Sache der Ausgleichskassen, zu beurteilen, ob ein Einkommensbestandteil als massgebender Lohn oder als Kapitalertrag zu qualifizieren ist. Soweit es vertretbar ist, halten sie sich an die bundessteuerrechtliche Betrachtungsweise, was wiederum impliziert, dass Abweichungen von der steuerrechtlichen Sichtweise möglich sind (vgl. **BGE 134 V 297** E. 2.3 S. 301; SVR 2007 AHV Nr. 1 S. 1 E. 3.2). Richtig ist, dass Vergütungen, die als reiner Kapitalertrag zu betrachten sind, nicht zum massgebenden Lohn gehören. Wie es sich diesbezüglich verhält, ist nach Wesen und Funktion einer Zuwendung zu beurteilen. Deren rechtliche oder wirtschaftliche Bezeichnung ist nicht entscheidend und höchstens als Indiz zu werten. Unter Umständen können auch Zuwendungen aus dem Reingewinn einer Aktiengesellschaft massgebender Lohn sein, was nach Art. 7 lit. h AHVV insbesondere für Tantiemen gilt. Es handelt sich dabei um Vergütungen, die im Arbeits-

verhältnis ihren hinreichenden Grund haben. Zuwendungen, die nicht durch das Arbeitsverhältnis gerechtfertigt sind, gehören nicht zum massgebenden Lohn (Urteil des Eidg. Versicherungsgerichts H 49/02 vom 19. November 2002 mit Hinweisen).

4.3. Wird die Vergütung des Leasingaufwandes und der Unterhaltskosten für den vom Geschäftsführer und Eigentümer der Beschwerdegegnerin mit einem Anteil von 97,5 % der Stammanteile privat benutzten Personenwagen VW Touareg betrachtet, wird klar, dass die entsprechenden Zahlungen in einem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehen. Es ist von einer typischen geldwerten Naturalleistung auszugehen, die im Arbeitsverhältnis und nicht im Gesellschaftsverhältnis begründet ist, zumal sich in den Akten keine gegenteiligen Anhaltspunkte finden, wie die Ausgleichskasse zu Recht geltend macht. Eine Würdigung der tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz führt zum Schluss, dass im vorliegenden Fall - wie in zahllosen Fällen von Geschäftsführern und anderen Mitarbeitern ohne massgebliches Eigentum am Aktien- oder Stammkapital der Arbeitgeberin, die in den Genuss der freien privaten Nutzung des Geschäftswagens kommen - die Benützung des Personenwagens der Arbeitgeberin Teil des Entgelts für die von B. _____ im Rahmen des Arbeitsverhältnisses erbrachte Leistung bildet. Weshalb gerade hier - anders als nach der allgemeinen Lebenserfahrung - der Leasingaufwand und die Unterhaltskosten für den von B. _____ privat genutzten VW Touareg statt eines Lohnanteils eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen sollten, vermag das kantonale Gericht nicht einleuchtend zu begründen. Die Betrachtungsweise der Bundessteuerbehörde, welche die Aufwendungen der Beschwerdegegnerin für den Personenwagen zu deren steuerbaren Gewinn gezählt hat, erscheint nicht in einem Masse überzeugend, dass sich die Ausgleichskasse mit Blick auf Einheit und Widerspruchslosigkeit der Rechtsordnung daran zu halten hätte (vgl. SVR 2007 AHV Nr. 1 S. 1 E. 3.2, H 93/06).

Weitere stichhaltige Argumente für die Auffassung, bei den in Frage stehenden Zahlungen für den vom Geschäftsführer privat genutzten VW Touareg handle es sich um Kapitalertrag, finden sich im angefochtenen Gerichtsentscheid nicht. Der Hinweis auf **BGE 134 V 297 E. 2.3** geht an der Sache vorbei, da die in jenem Urteil behandelte Rechtsfrage nach dem Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses zwischen Arbeitsleistung und Entgelt bzw. eingesetztem Vermögen und Dividende sich hier nicht stellt.

5.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Gerichtskosten der unterliegenden Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Die Ausgleichskasse hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 18. November 2015 wird aufgehoben und der Einspracheentscheid der Ausgleichskasse des Kantons Thurgau vom 3. Juli 2015 bestätigt.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 600.- werden der Beschwerdegegnerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau und dem Bundesamt für Sozialversicherungen schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 1. September 2016

Im Namen der II. sozialrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: Glanzmann

Der Gerichtsschreiber: Widmer

Regeste

Art. 4, 5 Abs. 1 und 2 und **Art. 9 Abs. 2 lit. f AHVG; Art. 7 lit. h und Art. 23 AHVV**; Dividendenauszahlungen als massgeblicher Lohn.

Bei der Abgrenzung zwischen Lohn und Dividende ist rechtsprechungsgemäss von der Aufteilung, welche die Gesellschaft gewählt hat, nur dann abzuweichen, wenn ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Lohn bzw. zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende besteht (E. 2). In casu Bejahung der Umqualifikation einer Dividende in massgebenden Lohn, da kumulativ ein unangemessen tiefer Lohn mit einer im Vergleich zum eingesetzten Kapital unangemessen hohen Dividende einherging (E. 3).

Sachverhalt ab Seite 635

BGE 141 V 634 S. 635

A.

A.a Die in X. domizilierte A. GmbH ist seit dem 4. Juni 2008 im Handelsregister des Kantons Obwalden eingetragen und der Ausgleichskasse Obwalden als beitragspflichtige Arbeitgeberin angeschlossen. Ihr einziger Arbeitnehmer B. fungiert als Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschriftsberechtigung. Die Gesellschaft bezweckt die Beratung und Erbringung von Dienstleistungen im Informatik-, Organisations-, Management- und Betriebsbereich mit Schwergewicht in der Finanzdienstleistungsbranche. In den Jahren 2009 bis 2012 wurden B. Jahreslöhne von Fr. 106'800.- (2009), Fr. 110'000.- (2010 und 2011) sowie Fr. 20'880.- (2012, 20 %-Pensum) ausgerichtet. Im gleichen Zeitraum schüttete die Gesellschaft Bruttodividenden von je Fr. 100'000.- bzw. - 2012 - von Fr. 60'000.- aus.

A.b Am 25. September 2013 führte die Revisionsstelle der Ausgleichskasse bei der A. GmbH für die Periode vom 4. Juni 2008 bis 31. Dezember 2012 eine Arbeitgeberkontrolle durch. Sie gelangte gestützt darauf zum Schluss, dass sich das branchenübliche Gehalt von B. auf Fr. 180'000.- belaufen würde und rechnete - nach Abzug einer Kapitalrendite von 10 % des Steuerwerts - den Restbetrag der Dividenden als Lohn auf (2009: Fr. 70'600.-; 2010: Fr. 57'200.-; 2011: Fr. 59'400.-; 2012: Fr. 15'120.-). Auf dieser Basis erliess sie am 22. November 2013 Nachzahlungsverfügungen, mit welchen von der Gesellschaft AHV/IV/EO-Beiträge in der Höhe von Fr. 8'999.30 (2009), Fr. 7'300.10 (2010), Fr. 8'101.10 (2011) und Fr. 2'194.65 (2012), inklusive Verwaltungskosten, nachgefordert wurden. Daran hielt die Ausgleichskasse auf Einsprache hin fest (Einspracheentscheid vom 24. Juni 2014).

B. Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Obwalden mit Entscheid vom 24. März 2015 ab.

C. Die A. GmbH und B. lassen Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten führen mit dem Rechtsbegehren, in Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids, des Einspracheentscheids der Ausgleichskasse vom 24. Juni 2014 sowie der Nachzahlungsverfügungen vom 22. November 2013 sei auf die Nacherhebung von Lohnbeiträgen auf den Dividenden zu verzichten. Eventualiter sei die Streitsache an die Ausgleichskasse zurückzuweisen, damit sie die nachgeforderten Beiträge anhand eines branchenüblichen Lohnes von Fr. 120'000.- ermittle.

BGE 141 V 634 S. 636

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 Gemäss **Art. 4 und 5 AHVG** werden Sozialversicherungsbeiträge nur vom Erwerbseinkommen erhoben, nicht aber vom Vermögensertrag (**BGE 122 V 178** E. 3b S. 179 f.). Dividenden stellen beitragsfreien Vermögensertrag dar (vgl. ferner Rz. 2011 der Wegleitung des Bundesamtes für Sozialversicherungen [BSV] über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO, gültig ab 1. Januar 2008 [Stand 1. Januar 2012; nachfolgend: WML]). Weil auf Dividenden keine Sozialversicherungsabgaben geschuldet sind, mag es beitragspflichtigen Unternehmeraktionären als vorteilhaft erscheinen, hohe Dividenden und ein tiefes Salär auszuweisen (Urteile 9C_837/2014 vom 8. April 2015 E. 1.1, in: SVR 2015 AHV Nr. 7 S. 25, und 9C_669/2011 vom 25. Oktober 2012 E. 2.1, in: SVR 2013 AHV Nr. 4 S. 15).

2.2 Nach der Rechtsprechung gehören Vergütungen, die als reiner Kapitalertrag zu betrachten sind, nicht zum massgebenden Lohn. Ob dies zutrifft, ist nach dem Wesen und der Funktion einer Zuwendung zu beurteilen. Deren rechtliche oder wirtschaftliche Bezeichnung ist nicht entscheidend und höchstens als Indiz zu werten. Unter Umständen können auch Zuwendungen aus dem Reingewinn einer Aktiengesellschaft beitragsrechtlich massgebender Lohn sein; dies gilt laut **Art. 7 lit. h AHVV** (SR 831.101) namentlich für Tantiemen. Es handelt sich dabei um Vergütungen, die im Arbeitsverhältnis ihren Grund haben. Zuwendungen, die nicht durch das Arbeitsverhältnis gerechtfertigt werden, gehören nicht zum massgebenden Lohn, sondern sind Gewinnausschüttungen, welche eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern ohne entsprechende Gegenleistung zuwendet, aber unbeteiligten Dritten unter den gleichen Umständen nicht erbringen würde (**BGE 134 V 297** E. 2.1 S. 299 f. mit Hinweisen u.a. auf **BGE 103 V 1** E. 2b S. 4; Urteile 9C_837/2014 vom 8. April 2015 E. 1.2, in: SVR 2015 AHV Nr. 7 S. 25, und 9C_669/2011 vom 25. Oktober 2012 E. 2.2, in: SVR 2013 AHV Nr. 4 S. 15; siehe auch PAUL CADOTSCH, Unternehmenssteuerreform II: Dividenden und AHV-Beiträge, Steuerrevue StR 1/2009, S. 47 ff.).

2.2.1 Dabei muss im Lichte der gesetzlichen Grundentscheidung, wonach nur Erwerbseinkommen, nicht aber Vermögensertrag beitragspflichtig ist, bei der Beurteilung von Leistungen, welche eine Aktiengesellschaft an Personen ausrichtet, die zugleich Arbeitnehmer und Aktionäre sind, einerseits eine angemessene Entschädigung

BGE 141 V 634 S. 637

für die geleistete Arbeit und andererseits ein angemessener Vermögensertrag zugrunde gelegt werden. Die Gesellschaft hat hier einen erheblichen Ermessensspielraum. Den Steuerbehörden steht nicht zu, die Angemessenheit des Lohnes bzw. der Dividende frei zu überprüfen. Von der durch die Gesellschaft gewählten Aufteilung ist nur dann abzuweichen, wenn ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Lohn bzw. zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende besteht (vgl. Rz. 2011.2 WML). Wie im AHV-Recht (E. 2.2 hievor), aber mit umgekehrten Vorzeichen, ist dabei auf einen Drittvergleich abzustellen: Es ist zu prüfen, ob unter Berücksichtigung aller objektiven und subjektiven Faktoren die gleiche Leistung auch einem aussenstehenden Dritten erbracht worden wäre (dazu im Detail und mit zahlreichen Hinweisen: **BGE 134 V 297** E. 2.2 S. 300 f.; ferner Urteile 9C_837/2014 vom 8. April 2015 E. 1.3, in: SVR 2015 AHV Nr. 7 S. 25, und 9C_669/2011 vom 25. Oktober 2012 E. 2.3, in: SVR 2013 AHV Nr. 4 S. 15).

2.2.2 Hinsichtlich der Frage, ob ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Lohn bzw. zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende besteht, hat sich eine Praxis entwickelt, die laut **BGE 134 V 297** in modifizierter Form bundesrechtskonform ist (sog. "Nidwaldner Praxis"). Demnach werden deklariertes AHV-Einkommen und branchenübliches Gehalt einerseits und Dividendenzahlung und Aktienwert andererseits zueinander in Beziehung gesetzt, um zu bestimmen, ob ein Teil der ausgeschütteten Dividende als beitragsrechtlich massgebendes Einkommen aufzurechnen ist. Vom Bundesgericht ist die genannte Praxis lediglich insofern korrigiert worden, als die Angemessenheit des (beitragsfreien) Vermögensertrags nicht in Relation zum Nennwert (Nominalwert), sondern zum effektiven wirtschaftlichen Wert der Aktien (Eigenkapital inkl. offene und stille Reserven) zu beurteilen ist (**BGE 134 V 297** E. 2.8 S. 304; Urteile 9C_837/2014 vom 8. April 2015 E. 1.4, in: SVR 2015 AHV Nr. 7 S. 25, und 9C_669/2011 vom 25. Oktober 2012 E. 2.4, in: SVR 2013 AHV Nr. 4 S. 15; vgl. zudem Rz. 2011.3 WML).

2.3 Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Inhabern gesellschaftlicher Beteiligungsrechte (durch eine volle Versteuerung von Dividenden einmal als Gewinn von den Unternehmen und ein zweites Mal bei der Ausschüttung als Einkommen von den Anteilseignern) wurde zunächst im Steuerrecht einiger Kantone (so auch der Kantone Ob- und Nidwalden) die Dividendenbesteuerung reduziert. Im Kanton Obwalden trat im Jahr 2001 die privilegierte

BGE 141 V 634 S. 638

Dividendenbesteuerung in Kraft: Demnach sind Dividenden aus Aktien nur im Umfang von 50 % steuerbar, wenn die steuerpflichtige Person eine Beteiligungsquote von mindestens 10 % hält (Art. 22 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Obwalden vom 30. Oktober 1994 [GDB 641.4]). Mit dem auf den 1. Januar 2009 in Kraft getretenen Bundesgesetz vom 23. März 2007 über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II; AS 2008 2893) ist die privilegierte Dividendenbesteuerung auch bei der direkten Bundessteuer eingeführt worden (**Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG** [SR 642.11]; Urteil 9C_669/2011 vom 25. Oktober 2012 E. 2.5, in: SVR 2013 AHV Nr. 4 S. 15).

2.4 Da die im Bundesrecht getroffene Regelung der privilegierten Dividendenbesteuerung vom Gehalt her mit der in den Kantonen Ob- und Nidwalden (hier: Art. 40 Abs. 3 des Steuergesetzes des Kantons Nidwalden vom 22. März 2000 [NG 521.1]) bereits früher eingeführten Regelung übereinstimmt, ist die vorne (E. 2.2-2.2.2) erörterte Rechtsprechung **BGE 134 V 297** nach dem Inkrafttreten des Unternehmenssteuerreformgesetzes II weiterhin anwendbar (Urteil 9C_669/2011 vom 25. Oktober 2012 E. 2.6, in: SVR 2013 AHV Nr. 4 S. 15).

2.5 Praxisgemäss ist es Sache der Ausgleichskassen, selbstständig zu beurteilen, ob ein Einkommensbestandteil als massgebender Lohn oder als Kapitalertrag qualifiziert werden muss. Der in **Art. 23 AHVV** enthaltenen Ordnung entspricht es, dass sich die Ausgleichskassen in der Regel jedoch an die bundessteuerrechtliche Betrachtungsweise halten. Soweit es vertretbar ist, soll eine verschiedene Betrachtungsweise der Steuerbehörde und der AHV-Verwaltung vermieden werden, dies um der Einheit und Widerspruchslosigkeit der gesamten Rechtsordnung willen (**BGE 103 V 1** E. 2c S. 4 f.; Urteil des Eidg. Versicherungsgerichts H 131/86 vom 3. August 1988 E. 2c, in: ZAK 1989 S. 147). Die Parallelität zwischen sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Qualifikation ist nicht leichthin preiszugeben (Urteile 9C_837/2014 vom 8. April 2015 E. 1.5, in: SVR 2015 AHV Nr. 7 S. 25, und 9C_669/2011 vom 25. Oktober 2012 E. 2.7, in: SVR 2013 AHV Nr. 4 S. 15, je mit Hinweis).

3.

3.1 Das Verwaltungsgericht erwog, es sei zum einen mit der Beschwerdegegnerin von einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen der Arbeitsleistung des Beschwerdeführers 2 und dem ihm im **BGE 141 V 634 S. 639**

betreffenden Zeitraum ausbezahlten Entgelt auszugehen. Der branchenübliche Verdienst ergebe sich in erster Linie anhand des vom Bundesamt für Statistik erarbeiteten individuellen Lohnrechners "Salarium". Hierbei sei zu beachten, dass der Beschwerdeführer 2 eine Ausbildung zum Betriebsökonom FH und eine langjährige berufliche Erfahrung aufweise (18 Jahre Finanzindustrie, zehn Jahre Informationstechnologie, zehn Jahre Projektmanagement, drei Jahre Sales & Marketing). Vor diesem Hintergrund wie auch angesichts des vom Beschwerdeführer 2 auf seiner Website publizierten Kompetenzprofils seien die von der Beschwerdegegnerin dem Lohnrechner zugrunde gelegten Faktoren "Dienstleistungen der Informationstechnologie", "Ziel- und Strategiedefinition von Unternehmen", "höchst anspruchsvolle und schwierigste Tätigkeiten", "oberes und mittleres Kader", "Region Zentralschweiz", "kleines Unternehmen mit 20 Beschäftigten", "13 Monatslöhne und Sonderzahlungen" sowie "Arbeitszeit 42 Stunden" nicht zu beanstanden. Auf Grund der zusätzlichen Ausbildungen des Beschwerdeführers 2 (Prozessmanager CAS, ITIL V3 etc.) rechtfertige es sich ferner, das daraus resultierende mittlere Jahressalär von Fr. 173'563.- auf Fr. 180'000.- zu erhöhen, zumal sich die diesbezüglichen Höchstwerte gemäss "Salarium" auf Fr. 208'442.- belaufen und die Revisionsstellen zur Ermittlung der branchenüblichen Ansätze regelmässig auch Erfahrungs- und Vergleichswerte heranzögen. Die Einkommensverhältnisse des Beschwerdeführers 2 als Arbeitnehmer vor und nach seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der Beschwerdegeföhrerin 1 erwiesen sich mangels qualitativ gleichwertigen Tätigkeitsfelds demgegenüber als nicht aussagekräftig.

3.2 Den Darlegungen der Vorinstanz ist grundsätzlich beizupflichten. Was die Beschwerdeföhrernden dagegen vorbringen, vermag keine Bundesrechtswidrigkeit der entsprechenden Feststellungen darzutun. Die Einwendungen erschöpfen sich im Wesentlichen denn auch in einer Wiederholung der bereits im kantonalen Beschwerdeverfahren erhobenen und entkräfteten Rügen.

3.2.1 So hat sich das kantonale Gericht bereits einlässlich mit der letztinstanzlich erneut vorgebrachten Rüge befasst, der von der Beschwerdegegnerin anhand von statistischen Durchschnittswerten ermittelte

Jahreslohn von Fr. 180'000.- sei unangemessen hoch, da er in keiner Weise den konkret geleisteten Arbeiten gemäss Auftragsbeschreibung Rechnung trage. Vielmehr beruhe er auf einer nicht zutreffenden, schematischen Parametereinstellung (Tätigkeit "Ziel- und Strategiedefinition von Unternehmen" anstelle von BGE 141 V 634 S. 640

"Analysieren, Programmieren, Operating"; Anforderungsniveau "höchst anspruchsvolle und schwierigste Arbeiten" anstelle von "selbstständige und qualifizierte Arbeiten"). Wie namentlich dem Auftragsblatt zum Dienstleistungsvertrag zwischen der C. AG und der Beschwerdeführerin 1 vom 3. Juni 2008 entnommen werden kann, zielte das vom 2. Juni 2008 bis 31. März 2009 dauernde Projekt darauf ab, die Bankensoftware D. bei vier Banken der C. AG einzuführen. Das Stellenprofil beinhaltete dabei insbesondere das Einbringen der Best Practice für alle Aspekte einer Einführung von D. (fachliche und methodische Projektmanagement-Unterstützung, bankfachliche Umsetzung, IT-technische Umsetzung, Aufbau des Betriebs etc.). Allein daraus geht hervor, dass die dem Beschwerdeführer 2 übertragenen Aufgaben weit über ein blosses "Analysieren, Programmieren, Operating" hinausgingen und damit, wie im angefochtenen Entscheid detailliert ausgeführt, vollumfänglich dessen Kompetenzprofil (gemäss Aus- und Weiterbildung sowie beruflichem Erfahrungshintergrund) entsprachen. Der in der Folge von Juli 2009 bis Juli 2011 für die E. SA absolvierte Einsatz umfasste sodann ebenfalls "the migration of the entire Banking Group E. on the new ICT platform D. based" und stellte demnach eine vergleichbar qualifizierte Arbeit dar. Dass der Beschwerdeführer 2 "höchst anspruchsvolle und schwierigste Tätigkeiten" ausführte, lässt sich überdies aus der Höhe des mit der C. AG vereinbarten Stundenansatzes von Fr. 250.- bei einer Normalarbeitszeit von 8,5 Stunden/Tag folgern, woraus ein jährliches Einkommen von deutlich über Fr. 110'000.- bis Fr. 130'000.- resultiert, was in der Beschwerde als marktüblich bezeichnet wird. Ebenso wenig kann der Vorinstanz schliesslich ein willkürliches Verhalten vorgeworfen werden, indem sie den vor und nach der Tätigkeit des Beschwerdeführers 2 für die Beschwerdeführerin 1 im Rahmen anderweitiger Anstellungsverhältnisse erzielten Verdiensten im vorliegenden Kontext keine entscheidungswesentliche Bedeutung beigemessen hat. Während der Beschwerdeführer 2 sich in seiner Funktion als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin 1 der umfassenden Implementierung einer gesamthaften Bankensoftware-Lösung für mehrere Bankinstitute gewidmet hat, ist er seit 2. Mai 2012 als Angestellter der Unternehmung F. AG vornehmlich für einen gemäss Arbeitsvertrag (vom 26. April 2012) allgemein(er) gehaltenen Aufgabenbereich "Business- & IT-Consulting" zuständig.

3.2.2 Entgegen der Betrachtungsweise der Beschwerdeführenden haben Vorinstanz und Beschwerdegegnerin somit nicht unbesehen auf

BGE 141 V 634 S. 641

einen statistisch festgesetzten, schematischen Wert abgestellt. Vielmehr wurde der Ansatz zwar auf der Basis des Lohnrechners "Salarium" ermittelt. Diesem zugrunde lagen indessen auf das Profil des Beschwerdeführers 2 zugeschnittene Eckdaten. Zusätzlich plausibilisierte die Verwaltung das sich daraus ergebende Resultat durch Vergleich mit marktkonformen Erfahrungswerten. Die Annahme eines branchenüblichen, der Arbeitsleistung des Beschwerdeführers 2 in Wahrheit entsprechenden Jahresgehalts von Fr. 180'000.- ist folglich nicht zu beanstanden. Daran ändert im Übrigen der Fehler von Vorinstanz und Beschwerdegegnerin bei der Berechnung des entsprechenden Jahreslohnes nichts. Da im monatlichen Bruttolohnansatz gemäss "Salarium" der Anteil 13. Monatslohn bereits mitenthalten ist ("Der monatliche Bruttolohn setzt sich zusammen aus [...] ¹/₁₂ des 13. Monatslohns"), muss er nicht mit 13 sondern mit 12 multipliziert werden. Beläuft sich der relevante monatliche Bruttolohn, Median, somit auf Fr. 13'351.-, beträgt das durchschnittliche jährliche Salär Fr. 160'212.- (und nicht Fr. 173'563.-). Aus dem monatlichen Höchstwert von Fr. 16'034.- resultiert alsdann ein Jahreslohn von Fr. 192'408.- (und nicht Fr. 208'442.-). Den AHV-rechtlich massgeblichen Referenzverdienst mit Fr. 180'000.- beinahe Fr. 20'000.- (und nicht nur knapp Fr. 7'000.-) über dem Mittelwert zu veranschlagen, erscheint vor diesem Hintergrund an der oberen Grenze des noch Vertretbaren. Aus den genannten Gründen ist der betreffende lohnmassige Ansatz jedoch selbst unter den neuen Vorzeichen nicht als klar überhöht einzustufen. Anzumerken bleibt, dass die Beschwerdegegnerin die Aufrechnung der Dividende ohnehin nur für den 10 % übersteigenden Teil des steuerlichen Unternehmenswerts des Eigenkapitals und nicht bis zum branchenüblichen Lohn vorgenommen hat (Lohn nach Aufrechnung: 2009: Fr. 177'400.-; 2010: Fr. 167'200.-; 2011: Fr. 169'400.-; 2012: Fr. 36'000.-).

Das kantonale Gericht hat den Sachverhalt demnach auch diesbezüglich jedenfalls nicht offensichtlich unrichtig oder sonst wie rechtsfehlerhaft festgestellt, weshalb darauf abgestellt werden kann. Es ist daher von einem offenkundigen Missverhältnis zwischen der Arbeitsleistung des Beschwerdeführers 2 und dem ihm im betreffenden Zeitraum effektiv ausbezahlten Entgelt auszugehen.

3.3 Die vorinstanzlich bestätigte Einschätzung der Beschwerdegegnerin, wonach die Dividendenzahlungen im Lichte der einschlägigen Rechtsprechungsgrundsätze zu hoch ausgefallen seien, wird auch vor dem Bundesgericht nicht kritisiert. Diese machen unstreitig 34 % (2009), 23,4 % (2010), 24,6 % (2011) und 35 % (2012) des

BGE 141 V 634 S. 642

steuerlichen Unternehmenswertes aus und liegen damit deutlich über der Grenze von 10 % des Eigenkapitalertrags, ab welcher vermutungsweise überhöhte Dividendenzahlungen anzunehmen sind (vgl. Rz. 2011.7 der WML).

Die Aufrechnung der Dividendenzahlungen des Beschwerdeführers 2 für die Jahre 2009 bis 2012 als AHV-pflichtiger Lohn ist somit rechtens und der verwaltungsgerichtliche Entscheid im Ergebnis zu schützen.

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

9C_326/2013

Urteil vom 6. August 2013

II. sozialrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Kern, Präsident,
Bundesrichter Borella, Bundesrichterin Pfiffner Rauber,
Gerichtsschreiber Nussbaumer.

Verfahrensbeteiligte
J._____,
vertreten durch Rechtsanwalt Orlando Rabaglio,
Beschwerdeführer,

gegen

Ausgleichskasse Nidwalden,
Stansstaderstrasse 54, 6370 Stans,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Alters- und Hinterlassenenversicherung,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Nidwalden Sozialversicherungsrechtliche Abteilung vom 13. August 2012.

Sachverhalt:

A.
J._____, wohnhaft im Kanton Nidwalden, ist Kommanditist der deutschen Kommanditgesellschaft "W._____, GmbH & Co. KG" mit Sitz in X._____, Deutschland. Zugleich ist er in der Schweiz unselbstständig erwerbstätig. Das kantonale Steueramt meldete der Ausgleichskasse Nidwalden am 16. Mai und am 14. Juni 2011 über im Ausland erzieltetes Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit bzw. aus Kollektiv- und Kommanditgesellschaften für die Jahre 2006 bis und mit 2008. Mit Verfügungen vom 9. August 2011 setzte die Ausgleichskasse die Beiträge des

J. _____ für das Jahr 2006 auf Fr. 9'859.20, für das Jahr 2007 auf Fr. 11'469.60 und für das Jahr 2008 auf Fr. 23'202.60 fest und erliess gleichentags Verzugszinsverfügungen über eine Gesamthöhe von Fr. 7'367.-. Mit Einspracheentscheid vom 30. Januar 2012 bestätigte die Ausgleichskasse diese Beitrags- und Verzugszinsverfügungen.

B.

Die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid wies das Verwaltungsgericht, Sozialversicherungsrechtliche Abteilung, des Kantons Nidwalden mit Entscheid vom 13. August 2012 ab.

C.

J. _____ lässt Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten führen mit den Anträgen, das Urteil des kantonalen Gerichts und die Verfügungen vom 9. August 2011 seien ersatzlos aufzuheben. Eventualiter sei die Streitsache an die Ausgleichskasse Nidwalden zurückzuweisen, um das "Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit" korrekt unter Berücksichtigung der abzugsfähigen Gewinnungskosten und der nicht beitragspflichtigen privaten Vermögenserträge neu zu beziffern."

Erwägungen:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann wegen Rechtsverletzungen gemäss Art. 95 und 96 BGG erhoben werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Trotzdem obliegt es dem Beschwerdeführer, sich in seiner Beschwerde sachbezogen mit den Darlegungen im angefochtenen Entscheid auseinanderzusetzen (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG). Im Rahmen der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt, das Grund (Art. 95 ff. BGG) einer Beschwerde beim Bundesgericht bilden kann ([BGE 136 I 49](#) E. 1.4.1 S. 53). Aus der Beschwerdeschrift muss ersichtlich sein, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird ([BGE 134 I 303](#) E. 1.3 S. 306; [134 II 244](#) E. 2.1 S. 245). Das Bundesgericht prüft unter Berücksichtigung dieser allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht - vorbehältlich offensichtlicher Fehler - nur die in seinem Verfahren geltend gemachten Rechtswidrigkeiten ([BGE 133 II 249](#) E. 1.4.1 S. 254).

2.

Nicht umstritten sind der schweizerische Wohnsitz des Beschwerdeführers und dessen unselbstständige Erwerbstätigkeit in der Schweiz. Streitig ist, ob seine Einkünfte, die er in den Jahren 2006 bis 2008 als Kommanditist der W. _____ GmbH & Co. KG erhalten hat, als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 AHVG einer Beitragspflicht unterliegen. Im übrigen bestreitet der Beschwerdeführer - für den Eventualfall einer Beitragspflicht - das Quantitative der geforderten Beiträge resp. die diesen zugrunde liegenden massgeblichen Einkünfte.

2.1. Das kantonale Gericht erwog, für die hier umstrittenen Beitragsjahre 2006 bis 2008 seien Art. 13 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 14c und Art. 14d Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbstständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, massgeblich (AS 2004 121; nachfolgend VO Nr. 1408/71), da es sich um einen länderübergreifenden Sachverhalt handle. Der Beschwerdeführer übe in der Schweiz eine unselbstständige Tätigkeit aus und erhalte Bezüge aus einer deutschen Kommanditgesellschaft. Das Gericht ging übereinstimmend mit dem Beschwerdeführer davon aus, dass sich vorliegend die rechtliche

Qualifikation derjenigen Einkünfte, die aus der deutschen Kommanditgesellschaft fliessen, nach deutschem Recht richte. Es sei indes zu unterscheiden zwischen den Kollisionsnormen, welche das anwendbare nationale Recht bestimmten, und dem massgeblichen materiellen nationalen Recht, über welches die Vertragsstaaten autonom Gesetze erlassen. Im Unterschied zur Auffassung des Beschwerdeführers sei aber gemäss den Kollisionsnormen VO Nr. 1408/71 Schweizer Recht anwendbar. Dies gelte sowohl für den Fall, dass die Einkünfte nach deutschem Recht als Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert würden als auch für den Fall, dass sie nach deutschem Recht als eine unselbstständige Beschäftigung betrachtet würden. Schweizer Recht sei auch dann massgeblich, wenn das deutsche Recht die fraglichen Einkünfte lediglich als Vermögenserträge qualifizieren würde. Unterstehe der Beschwerdeführer aber nach den Kollisionsnormen der VO Nr. 1408/71 in jedem Fall dem schweizerischen Recht, seien Art. 9 Abs. 1 AHVG (SR 831.100) und Art. 20 Abs. 3 AHVV (SR 831.101) anwendbar. Der Tatbestand einer beitragspflichtigen selbstständigen Erwerbstätigkeit sei erfüllt, weil es sich bei der deutschen GmbH & Co. KG um eine auf einen Erwerbszweck gerichtete Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit handle.

2.2. Der Beschwerdeführer lässt eine unrichtige Anwendung der VO Nr. 1408/71 rügen. Art. 14c lit. a dieser Verordnung sei nicht anwendbar, weil die strittigen Bezüge nach deutschem Recht keine selbstständige Erwerbstätigkeit darstellten. Die Auslegung von Art. 14d VO Nr. 1408/71 durch das kantonale Gericht, wonach die gesamten Erwerbstätigkeiten einer Person miteinbezogen würden, sei unrichtig. Diese Bestimmung nenne ausdrücklich und abschliessend jene Tatbestände, die im Sinne der "Sachverhaltsgleichstellung" (resp. Einbezug sämtlicher Einkünfte) zu behandeln seien. Der hier massgebliche Art. 13 Abs. 2 lit. a der VO Nr. 1408/71 sei davon ausgenommen, was bedeute, dass eine blosser Unterstellung aufgrund nur eines Erwerbseinkommens in einem einzigen Staat nicht dazu führen dürfe, dass dieser Staat in Anwendung seiner eigenen Kriterien auch Auslandseinkommen der Verabgabung unterstellen dürfe. Auch Art. 6ter AHVV, der im Zusammenhang mit der Einführung der Personenfreizügigkeit zwischen der Schweiz und der EU entstanden sei, könne nicht Grundlage für eine unilateral verfügte Unterstellung sein. Im Rahmen des Eventualantrags rügt der Beschwerdeführer sodann das Quantitative: Die strittigen Beitragsverfügungen würden zu Unrecht einerseits private Vermögenserträge beinhalten und überdies geschäftsmässig begründete Kosten, nämlich deutsche Gewerbesteuern, aufrechnen. Erträge aus einer Privatliegenschaft könnten nicht als Erwerbseinkommen qualifiziert werden; ebensowenig dürften Objektsteuern in die Verabgabung miteinbezogen werden, da diese nichts gemeinsam hätten mit Einkommenssteuern, welche nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bemessen würden.

3.

3.1. Es liegt ein länderübergreifender Sachverhalt vor, der auf der Grundlage von Art. 8 und 15 des Abkommens vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedern andererseits über die Freizügigkeit (FZA; SR 0.142.112.681) in Verbindung mit Art. 3 Abschnitt A Ziff. 3 und 4 des Anhangs II zum FZA grundsätzlich nach den Bestimmungen der VO Nr. 1408/71 sowie der Verordnung (EWG) Nr. 574/72 des Rates vom 21. März 1972 über die Durchführung der VO Nr. 1408/71 (AS 2005 3909; nachfolgend: VO Nr. 574/72) zu beurteilen ist. Diese Auffassung vertritt auch der Beschwerdeführer. Die für die Schweiz erst ab 1. April 2012 geltende Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (SR 0.831.109.268.1; vgl. Art. 3 Abschnitt A Ziff. 1 des Anhangs II zum FZA) ist unter intertemporalrechtlichem Aspekt nicht anwendbar (vgl. [BGE 130 V 445](#) E. 1.2.1 S. 447; Urteil

9C_62/2013 vom 27. Mai 2013 E. 2.1, zur Publikation in BGE 139 vorgesehen), geht es doch vorliegend um Beiträge für die Jahre 2006 bis 2008. Von der Nichtanwendbarkeit der neuen VO 883/2004 geht auch der Beschwerdeführer aus; er zitierte sie lediglich im kantonalen Verfahren. Es ist dem Beschwerdeführer insofern zuzustimmen, als diese neuen Regeln die geltende Praxis des EuGH und auch der schweizerischen Rechtsprechung nachvollziehen und festlegen (BGE 138 V 533 E. 5.2 S. 541 mit Hinweisen auf Urteile des EuGH und Literatur), wonach die Begriffe der "selbstständigen Erwerbstätigkeit" bzw. der (abhängigen) "Beschäftigung" jeweils gesondert nach dem jeweiligen autonomen Recht auszulegen ist, wo die Tätigkeit ausgeübt wird (erwähntes Urteil 9C_62/2013 vom 27. Mai 2013 E. 2.3; vgl. E. 3.4.2 nachstehend).

3.2. Die Art. 13 bis 17a VO Nr. 1408/71 entscheiden als Kollisionsnormen über die anzuwendenden Rechtsvorschriften, während die Art. 10b bis 14 VO Nr. 574/72 lediglich Vorschriften zur Durchführung der Kollisionsnormen enthalten. Während Art. 13 gemäss dessen Titel Allgemeine Regelungen vorsieht, sehen die Artikel 14 bis 17a des Titels II der VO Nr. 1408/71 diverse Sonderregelungen vor. Als Grundregel bestimmt Art. 13 Ziff. 1 VO Nr. 1408/71, dass Personen, für die diese Verordnung gilt, den Rechtsvorschriften nur eines Mitgliedstaates unterliegen (BGE 139 V 216 E. 2.3 S. 218 mit Hinweisen). Art. 13 wird in der Literatur etwa als "die kollisionsrechtliche Grundnorm der Verordnung" bezeichnet, welche ein Grundprinzip des zwischenstaatlichen und supranationalen Sozialrechts darstelle, wonach für Personen, die der Verordnung unterliegen, die Rechtsvorschriften nur eines Mitgliedstaates gelten (Heinz-Dietrich Steinmeyer, Europäisches Sozialrecht, in: Fuchs [Hrsg.], Europäisches Sozialrecht, 4. Aufl. 2005, S. 172).

3.3. Eine Person, die im Gebiet verschiedener Mitgliedstaaten gleichzeitig eine abhängige Beschäftigung und eine selbstständige Tätigkeit ausübt, unterliegt - abgesehen von hier nicht interessierenden Ausnahmen - den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dessen Gebiet sie eine abhängige Beschäftigung ausübt, oder, falls sie eine solche Beschäftigung im Gebiet von zwei oder mehr Mitgliedstaaten ausübt, den nach Artikel 14 Nummer 2 oder Nummer 3 bestimmten Rechtsvorschriften (Art. 14c lit. a VO Nr. 1408/71).

Eine Person, die gewöhnlich im Gebiet von zwei oder mehr Mitgliedstaaten abhängig beschäftigt - und wie hier nicht Mitglied des fahrenden oder fliegenden Personals eines Unternehmens - ist, unterliegt den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dessen Gebiet sie wohnt, wenn sie ihre Tätigkeit zum Teil im Gebiet dieses Staates ausübt oder wenn sie für mehrere Unternehmen oder mehrere Arbeitgeber tätig ist, die ihren Sitz oder Wohnsitz im Gebiet verschiedener Mitgliedstaaten haben (Art. 14 Abs. 2 lit. b Punkt i VO Nr. 1408/71).

Eine Person, für die namentlich Artikel 14 Absätze 2 und 3 oder Artikel 14c Buchstabe a) gilt, wird für die Anwendung der nach diesen Bestimmungen bestimmten Rechtsvorschriften so behandelt, als ob sie ihre gesamte Erwerbstätigkeit oder ihre gesamten Erwerbstätigkeiten im Gebiet des betreffenden Mitgliedstaats ausübte (Art. 14d Abs. 1 VO Nr. 1408/71).

3.4.

3.4.1. Für die Anwendung der Art. 14a der VO Nr. 1408/71 ("Sonderregelung für andere Personen als Seeleute, die eine selbstständige Tätigkeit ausüben") und 14c ("Sonderregelung für Personen, die im Gebiet verschiedener Mitgliedstaaten gleichzeitig eine abhängige Beschäftigung und eine selbstständige Tätigkeit ausüben") sind unter "Tätigkeit im Lohn- oder Gehaltsverhältnis" bzw. "selbstständiger Tätigkeit" diejenigen Tätigkeiten zu verstehen, die im Rahmen der Rechtsvorschriften über die soziale Sicherheit des Mitgliedstaates, in dessen Gebiet die Tätigkeit ausgeübt

wird, als solche angesehen werden. Es bestehen mithin (noch) keine vertragsautonomen Definitionen im Sinne einer eigenständigen gemeinschaftsrechtlichen Bedeutung, sondern es sind die Begriffsbestimmungen im jeweiligen Landesrecht massgeblich (E. 2.1; BGE 138 V 533 E. 5.2 S. 541 f.).

Etwas anderes sieht auch die Wegleitung des Bundesamtes für Sozialversicherungen über die Versicherungspflicht in der AHV/IV (WVP) nicht vor. Nach Rz. 2013 und 2014 WVP (in den seit 1. Januar 2010 geltenden Fassungen) hängt die Versicherungsunterstellung von Personen, die in mehreren Staaten arbeiten, davon ab, ob sie unselbstständig- oder selbstständig erwerbstätig sind. Das Beitragsstatut (Arbeitnehmende oder Selbstständigerwerbende) wird aufgrund des nationalen Rechts desjenigen Staates bestimmt, in welchem die jeweilige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird. Bei einer in Frankreich und in der Schweiz erwerbstätigen Person beispielsweise ist für die in Frankreich ausgeübte Tätigkeit gemäss dem französischen Recht und für die in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit nach dem AHVG zu bestimmen, ob es sich um eine selbstständige oder eine unselbstständige Erwerbstätigkeit handelt. Auch die älteren, hier in zeitlicher Hinsicht massgebenden Fassungen der Wegleitung (gültig ab 1. Juni 2002, Stand 1. April 2006, 1. Januar 2007 und 1. Januar 2008, jeweils Rz. 2012 - 2014) enthalten nichts Gegenteiliges.

Diese Regeln beziehen sich indessen lediglich auf die Frage nach dem anwendbaren Recht; sie besagen noch nichts über die konkrete beitragsrechtliche Qualifikation eines bestimmten Einkommenssteils, wenn die Unterstellung unter die schweizerischen Rechtsvorschriften feststeht (vgl. Rz. 2013 WVP).

3.4.2. Demzufolge ist dem Beschwerdeführer insoweit beizupflichten, als im konkreten Fall grundsätzlich zunächst nach deutschem Recht zu entscheiden ist, ob die Stellung als Kommanditist bei einer deutschen GmbH und Co. KG als (selbst- oder unselbstständige) Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist oder ob es sich um blossen Vermögensertrag handelt. Erst dadurch lässt sich die zutreffende Kollisionsnorm und folglich das anwendbare Recht ermitteln.

3.5.

3.5.1. Ist nach deutschem Recht davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer als Kommanditist bei einer deutschen GmbH und Co. KG einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, ist er aufgrund der Bestimmungen von Art. 14c lit. a VO Nr. 1408/71 der schweizerischen Rechtsordnung unterstellt (gleichzeitig eine abhängige Beschäftigung und eine selbstständige Tätigkeit im Gebiet verschiedener Mitgliedstaaten: "Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dessen Gebiet sie eine abhängige Beschäftigung ausübt").

3.5.2. Ist hingegen nach deutschem Recht in der Stellung als Kommanditist eine unselbstständige Erwerbstätigkeit zu erblicken, beruht die Unterstellung unter schweizerisches Recht auf Art. 14 Abs. 2 lit. b Punkt i VO Nr. 1408/71 (gleichzeitig in zwei oder mehr Mitgliedstaaten abhängig beschäftigt: "Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dessen Gebiet sie wohnt").

3.5.3. Werden indessen, wie der Beschwerdeführer geltend macht, nach deutschem Recht die Einkünfte als Kommanditist überhaupt nicht als Einkommen qualifiziert, so ist dieser Umstand kollisionsrechtlich von vornherein nicht von Belang, wie das Bundesgericht unlängst entschieden hat (erwähntes Urteil 9C_62/2013 vom 27. Mai 2013 E. 2) : Die "Nicht-Erwerbstätigkeit" ist kein Tatbestandselement der Art. 13 bis 17a VO Nr. 1408/71. Es verbleibt für die Frage der Anknüpfung an die massgebliche Rechtsordnung eine Erwerbstätigkeit in nur einem Staat, mithin eine abhängige

Tätigkeit in der Schweiz. Der Beschwerdeführer untersteht auch in diesem Fall der schweizerischen Rechtsordnung.

3.5.4. In beiden Fällen gemäss den vorstehenden Ziffern 3.5.1 und 3.5.2 (Qualifikation nach deutschem Recht als selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit) ist des weitern Art. 14d Abs. 1 der VO Nr. 1408/71 anwendbar, wonach die Person so behandelt wird, als ob sie ihre gesamte Erwerbstätigkeit oder ihre gesamten Erwerbstätigkeiten im Gebiet des betreffenden Mitgliedstaates ausübte (E. 3.3 letzter Abschnitt). Entgegen den Vorbringen des Beschwerdeführers verweist Artikel 14d Abs. 1 VO Nr. 1408/71 sowohl auf den hier in Frage kommenden Artikel 14c lit. a (E. 3.5.1) als auch auf Art. 14 Abs. 2 (E. 3.5.2). **Für den Fall, dass (nach deutschem Recht) keine Erwerbstätigkeit in Deutschland vorliegt, liegt kein Tatbestandselement der Art. 13 bis 17a VO Nr. 1408/71 vor; die Kollisionsnormen sind nicht einschlägig, und der Beschwerdeführer untersteht auch in diesem Fall der schweizerischen Rechtsordnung.** Selbst wenn Art. 13 Abs. 2 lit. a, wie der Beschwerdeführer meint, anwendbar wäre, änderte dies an der Anknüpfung an schweizerisches Recht nichts, sieht doch auch dieser Artikel bei unselbstständiger Beschäftigung in einem Mitgliedstaat die Massgeblichkeit der Rechtsvorschriften desjenigen Mitgliedstaats vor, in dem der Versicherte abhängig beschäftigt ist.

3.5.5. **Nach dem Gesagten steht fest, dass die sozialversicherungsrechtliche Unterstellung und folglich auch die Beitragspflicht ausschliesslich nach schweizerischem Recht zu beurteilen ist.** Das Gemeinschaftsrecht ersetzt oder modifiziert nicht das materielle einzelstaatliche Recht; es verweist lediglich auf die Rechtsordnung, der eine Person unterworfen ist, und sagt namentlich nichts aus über die Beitragspflicht, die sich erst aus der anwendbaren Rechtsordnung ergibt (Maximilian Fuchs, Europäisches Sozialrecht - eine Einführung, in: Fuchs [Hrsg.], Europäisches Sozialrecht, 4. Aufl. 2005, S. 12; Cadotsch/Cardinaux, Les effets de l'accord sur l'assujettissement et l'obligation de cotiser à l'AVS, in: Das Personenverkehrsabkommen mit der EU und seine Auswirkungen auf die soziale Sicherheit der Schweiz, 2001, S. 133; vgl. auch Art. 14d Abs. 1 VO Nr. 1408/71 und Rz. 2013 WVP).

3.6.

3.6.1. Nach Art. 9 Abs. 1 AHVG gilt als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit jedes Erwerbseinkommen, das nicht Entgelt für in unselbstständiger Stellung geleistete Arbeit darstellt. Die Regelung der Beiträge der erwerbstätigen Versicherten auf Verordnungsstufe (Art. 6 ff. AHVV) zeichnet sich dadurch aus, dass zunächst der Grundsatz der generellen Beitragspflicht für Einkommen irgendwelcher Art gilt, sofern es nur "aus einer Tätigkeit" (vgl. Art. 4 Abs. 1 AHVG) erzielt wird ([BGE 133 V 556](#) E. 5.1 S. 558). Namentlich unterliegt grundsätzlich jedes "im In- und Ausland erzielte Bar- oder Natureinkommen" der Beitragspflicht (Art. 6 Abs. 1 AHVV). Abs. 2 des Art. 6 AHVV zählt abschliessend Ausnahmen vom beitragspflichtigen Erwerbseinkommen auf. Art. 6ter AHVV enthält eine Sonderregelung über das im Ausland erzielte Erwerbseinkommen und nimmt unter anderem "das als Inhaber oder Teilhaber von Betrieben oder von Betriebsstätten in einem Nichtvertragsstaat" zugeflossene Erwerbseinkommen von der Beitragserhebung aus (lit. a).

3.6.2. Unter dem Titel "Beiträge vom Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit" bestimmt Art. 20 Abs. 3 AHVV, dass die Teilhaber von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sowie von anderen auf einen Erwerbzweck gerichteten Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit die Beiträge von ihrem Anteil am Einkommen der Personengesamtheit zu entrichten haben.

3.6.3. Das Bundesgericht hat sich in [BGE 136 V 258](#) einlässlich mit der Frage nach der Gesetzmässigkeit von Art. 20 Abs. 3 AHVV auseinandergesetzt und sie erneut bejaht. Entscheidend für die Anwendbarkeit von Art. 20 Abs. 3 AHVV ist damit einzig, ob es sich um eine auf einen Erwerbszweck gerichtete Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit handelt. Dies trifft auf die deutsche GmbH und Co. KG zu. Es kommt daher nicht darauf an, wie im Einzelfall die Einflussmöglichkeiten in der Gesellschaft sind, und ob die Beteiligung nach deutschem Recht als (selbst- resp. unselbstständige) Erwerbstätigkeit oder als bloss (private) Vermögensverwaltung qualifiziert wird ([BGE 136 V 258](#) E. 4.8 und 5 S. 267).

3.6.4. Wie der Beschwerdeführer zutreffend erwähnt, stellt Art. 6ter AHVV keine Grundlage dar für die Beitragspflicht seiner Einkünfte als Kommanditist einer deutschen GmbH & Co. KG. Davon geht auch das kantonale Gericht nicht aus. Die Bestimmung bezieht sich auf die Beiträge von im Nichtvertragsausland erzieltm Erwerbseinkommen bzw. von pauschal besteuerten Personen. Nach Art. 6ter AHVV sind Erwerbseinkommen von der Beitragserhebung ausgenommen, die Personen mit Wohnsitz in der Schweiz zufließen als Inhaber oder Teilhaber von Betrieben oder von Betriebsstätten in einem Nichtvertragsstaat (lit. a) oder als Organen einer juristischen Person in einem Nichtvertragsstaat (lit. b) bzw. von sog. pauschal besteuerten Personen (lit. c). Vorliegend geht es nicht um Einkünfte aus Nichtvertragsstaaten. Die Verordnungsbestimmung weist darauf hin, wie der Beschwerdeführer zutreffend ausführt, dass der Einbezug von Einkommen aus Staatsvertragsstaaten zulässig sein kann, wenn die Versicherungsunterstellung durch die Koordinationsregeln gegeben ist. Im vorliegenden Fall untersteht der Beschwerdeführer der schweizerischen Rechtsordnung (E. 3.5.3), so dass seine in einem Mitgliedsstaat erzielten Einkünfte gestützt auf den Grundsatz der generellen Beitragspflicht gestützt auf Art. 4 und 9 AHVG sowie Art. 6 AHVV der Beitragserhebung unterliegen.

3.7. Demnach fallen die Einkünfte des Beschwerdeführers als Kommanditist der W. _____ GmbH & Co. KG in Anwendung von Art. 9 Abs. 1 AHVG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 AHVV als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit unter die Beitragspflicht.

4.

Wie schon vor dem kantonalen Gericht bringt der Beschwerdeführer vor, die von der Ausgleichskasse festgesetzte Höhe der Einkünfte sei unzutreffend, insbesondere seien darin private Vermögenserträge enthalten, und es seien Gewerbesteuern aufgerechnet worden. Er macht indes nicht geltend und legt schon gar nicht dar, inwiefern diesbezüglich die Ausführungen der Vorinstanz (dortige Erwägung 6) bundesrechtswidrig sein sollten (E. 1 hievor). Darauf und den entsprechenden Eventualantrag ist nicht weiter einzugehen.

5.

Für fällige Beitragsforderungen und Beitragsrückerstattungsansprüche sind Verzugs- und Vergütungszinsen zu leisten (Art. 26 Abs. 1 ATSG [SR 830.1]). Gemäss Art. 41bis Abs. 1 lit. b AHVV haben Beitragspflichtige auf für vergangene Kalenderjahre nachgeforderten Beiträgen ab dem 1. Januar nach Ablauf des Kalenderjahres, für welches die Beiträge geschuldet sind, Verzugszinsen zu entrichten. Der Satz für die Verzugs- und der Vergütungszinsen beträgt 5 Prozent im Jahr (Art. 42 Abs. 2 AHVV). Die strittigen Verzugszinsverfügungen sind vom Beschwerdeführer nicht substantiiert beanstandet worden. Sie sind rechtmässig; Weiterungen erübrigen sich.

6.

Zusammenfassend sind die angefochtenen Beitrags- und Verzugszinsverfügungen vom 9. August 2011 und der Einspracheentscheid vom 30. Januar 2012 rechtens; das kantonale Urteil ist zu bestätigen.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat der Beschwerdeführer die Gerichtskosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden Sozialversicherungsrechtliche Abteilung und dem Bundesamt für Sozialversicherungen schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 6. August 2013

Im Namen der II. sozialrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Kernen

Der Gerichtsschreiber: Nussbaumer

9C_66_2016
Bundesgericht, 10. August 2016

Schadenersatzpflicht, Verwaltungsrat

9C_66/2016

Urteil vom 10. August 2016

II. sozialrechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Meyer, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichterinnen Pfiffner, Moser-Szeless,
Gerichtsschreiber Furrer.

Verfahrensbeteiligte

A._____,
vertreten durch Rechtsanwalt Stephan Fischer,
Beschwerdeführer,

gegen

Spida AHV-Ausgleichskasse,
Bergstrasse 21, 8044 Zürich,
Beschwerdegegnerin,

A.B._____,

B.B._____,

C.B._____,

Gegenstand

Alters- und Hinterlassenenversicherung (Haftung der Arbeitgeberin),

Beschwerde gegen den Entscheid des Sozialversicherungsgerichts des Kantons Zürich vom 30. November 2015.

Sachverhalt:

A.

A._____ war von 19. Oktober 2005 bis 7. Februar 2007 Mitglied des Verwaltungsrats und danach bis 12. Oktober 2012 Vizepräsident des Verwaltungsrats der B._____ AG. Das Unternehmen war der Spida AHV-Ausgleichskasse (fortan: Ausgleichskasse) als beitragspflichtige Arbeitgeberin angeschlossen. Nachdem die Ausgleichskasse diverse Verlustscheine gegen die B._____ AG erwirkt hatte, verpflichtete sie A._____, A.B._____, B.B._____ sowie C.B._____, für entgangene Sozialversicherungsbeiträge der Jahre 2009-2011 Schadenersatz im Betrag von Fr. 296'195.35 zu leisten (Verfügungen vom 16.

September 2013). Auf Einsprache hin reduzierte die Ausgleichskasse die Schadenersatzforderung mit Entscheid vom 26. Februar 2014 auf Fr. 293'566.15.

B.

Eine hiegegen erhobene Beschwerde des A._____ wies das Sozialversicherungsgericht des Kantons Zürich - nach Beiladung der anderen drei ins Recht Gefassten - mit Entscheid vom 30. November 2015 ab, soweit der Prozess nicht als gegenstandslos geworden abzuschreiben sei. Es verpflichtete A._____, der Ausgleichskasse in solidarischer Haftung mit den drei Beigeladenen Schadenersatz im Betrag von Fr. 73'683.70 zu leisten.

C.

A._____ führt Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, eventualiter subsidiäre Verfassungsbeschwerde, mit dem Antrag, der vorinstanzliche Entscheid, der Einspracheentscheid vom 26. Februar 2014 sowie die Verfügung vom 16. September 2013 seien vollumfänglich aufzuheben, eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zur Neu Beurteilung zurückzuweisen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragt er, der Beschwerde sei die aufschiebende Wirkung zuzuerkennen.

Während die Beschwerdegegnerin auf Abweisung der Beschwerde schliesst, lassen sich die Beigeladenen sowie das Bundesamt für Sozialversicherungen nicht vernehmen.

Erwägungen:

1.

1.1. Angefochten ist ein das Verfahren abschliessender Entscheid (Art. 90 BGG) einer letzten kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG), wobei die Streitwertgrenze von Fr. 30'000.- (Art. 85 Abs. 1 lit. a BGG; **BGE 137 V 51**) erreicht ist. Da die Voraussetzungen nach Art. 82 ff. BGG für die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erfüllt sind, ist auf die mit der Eingabe ebenfalls erhobene subsidiäre Verfassungsbeschwerde nicht einzutreten (Art. 113 BGG).

1.2. Soweit die Aufhebung (auch) der Verfügung vom 16. September 2013 verlangt wird, ist darauf nicht einzugehen. Der Einspracheentscheid, nicht die Verfügung, bildete Anfechtungsgegenstand des erstinstanzlichen Beschwerdeverfahrens und trat damit an die Stelle der Verfügung. Diese, soweit angefochten, hat seit Erlass des Einspracheentscheides jede rechtliche Bedeutung verloren (**BGE 132 V 368** E. 6.1 i.f. S. 274 f.; **131 V 407** E. 2.1.2.1 S. 412; Urteil 9C_386/2013 vom 20. September 2013 E. 4).

2.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann u.a. die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG), die Feststellung des Sachverhalts nur, 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 BGG). Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann deren Sachverhaltsfeststellung von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG).

3.

Im angefochtenen Entscheid werden die Grundlagen der Arbeitgeberhaftung (Art. 52 AHVG; Art. 14 Abs. 1 AHVG in Verbindung mit Art. 34 ff. AHVV) und die hiezu ergangene Rechtsprechung, insbesondere betreffend die subsidiäre Haftung der Organe eines Arbeitgebers (**BGE 129 V 11**; **126 V 237**; **123 V 12** E. 5b S. 15; je mit Hinweisen), den Eintritt des Schadens mit der Ausstellung eines Pfändungsverlustscheins (**BGE 136 V 268** E. 2.6 S. 273), die Höhe des Schadens (**BGE 108 V 189** E. 2c S. 194), die erforderliche Widerrechtlichkeit (**BGE 118 V 193** E. 2a S. 195 mit Hinweisen), die Voraussetzung des qualifizierten Verschuldens und den dabei zu berücksichtigenden - differenzierten - Sorgfaltsmassstab (**BGE 108 V 199** E. 3a S. 202 und seitherige Rechtsprechung; vgl. auch THOMAS NUSSBAUMER, Die Haftung des Verwaltungsrates nach Art. 52 AHVG, in: AJP 9/96, S. 1077) zutreffend dargelegt. Darauf wird verwiesen.

4.

Nach den nicht offensichtlich unrichtigen und damit verbindlichen (E. 2 hievon) und im Übrigen unbestritten gebliebenen Feststellungen des kantonalen Gerichts ist die B._____ AG der ihr obliegenden Beitragsabrechnungs- und -ablieferungspflicht während Jahren in widerrechtlicher sowie schliesslich schadensverursachender Weise nur unzureichend nachgekommen. Der Beschwerdeführer war im gesamten hier massgebenden Zeitraum Vizepräsident des Verwaltungsrats und damit formelles Organ dieser Gesellschaft. Weiter steht fest, dass die zweijährige Verjährungsfrist nach Art. 52 Abs. 3 AHVG mit Erlass der Schadenersatzverfügungen gewahrt worden ist und sich der im Einspracheentscheid vom 26. Februar 2014 auf Fr. 293'566.15 bezifferte Schaden infolge zwischenzeitlich geleisteter Zahlungen auf Fr. 73'683.70 reduziert hat.

5.

Letztinstanzlich umstritten ist einzig das Verschulden des Beschwerdeführers. Ob die Vorinstanz Bundesrecht verletzt, indem sie von einem qualifiziert schuldhaften Verhalten des Beschwerdeführers ausging, ist als Rechtsfrage frei zu prüfen (Urteile 9C_276/2013 vom 28. Juni 2013 E. 3.1, 9C_347/2013 vom 3. Juli 2013 E. 3).

5.1. Die Vorinstanz ging von einem groben Verschulden des Beschwerdeführers aus mit der Begründung, dieser sei als formelles Organ verpflichtet gewesen, jederzeit die wirtschaftliche Lage der B._____ AG zu kennen. Aufgrund der Akten sei erstellt, dass ihm die Liquiditätsprobleme der Gesellschaft bekannt gewesen seien. Angesichts dieser Liquiditätsprobleme wäre der Beschwerdeführer auch als nicht geschäftsführender Verwaltungsrat verpflichtet gewesen, sich laufend einen Überblick über die hängigen Verbindlichkeiten und deren Bedeutung zu verschaffen, auch wenn die Geschäftsführung und insbesondere das Beitragswesen Sache des Verwaltungsratspräsidenten gewesen sei sollten. Dass Letzterer die relevanten Dokumente von sich aus nicht vorgelegt haben soll, sei nicht entscheidend, hätte sich der Beschwerdeführer doch selbst Kenntnis über den erheblichen Ausstand zu bezahlender Sozialversicherungsbeiträge verschaffen und die notwendigen Massnahmen ergreifen müssen. Ohne eigene Überprüfung und ohne erfolgte Dokumentation hätte er sich - zumal die Liquiditätslage der Gesellschaft äusserst angespannt gewesen sei - nicht auf die Aussagen und Zusicherungen des Verwaltungsratspräsidenten verlassen dürfen, wonach die Ausstände angegangen würden. Daran ändere nichts, dass die Gesellschaft die Beitragsschulden gemäss Kreditorenliste 2008 den Verbindlichkeiten mit der höchsten Priorität zugeordnet habe. Schliesslich vermöge sich der Beschwerdeführer nicht dadurch zu entlasten, dass der Verwaltungsratspräsident die alleinige Verantwortung auf sich genommen habe.

5.2. Der Beschwerdeführer wendet ein, die Vorinstanz habe sich nicht mit seinen Darlegungen betreffend das Verhalten des Verwaltungsratspräsidenten auseinandergesetzt und dadurch das rechtliche Gehör verletzt. Der Verwaltungsratspräsident habe entweder versucht, die Ausstände zu verheimlichen und den Verwaltungsrat mit falschen Bilanzen zu täuschen oder sei schlicht nicht in der Lage gewesen, die Ausstände und Schulden richtig zu bilanzieren. Unter diesen Umständen könne dem Beschwerdeführer nicht Grobfahrlässigkeit vorgeworfen werden. Auch habe er keine Veranlassung gehabt, von ausstehenden Beiträgen gegenüber der Beschwerdegegnerin auszugehen. Sämtliche Unterlagen hätten ausgewiesen, dass keine Häufung von grösseren, unbezahlten Sozialversicherungsbeiträgen vorgelegen hätten, und die geringen Ausstände seien immer in der Kategorie "sehr, sehr dringende Zahlungen" gelistet gewesen. Diese Ausstände seien denn auch nicht grösser geworden, sondern seien jährlich etwa gleich gross geblieben. Deshalb habe er von der Bezahlung derselben ausgehen dürfen. Die entsprechenden Unterlagen hätten keinen Anlass gegeben, an deren Richtigkeit zu zweifeln. Hinzu komme, dass er Arbeitnehmer der Unternehmung gewesen und gegenüber dem äusserst autoritären Verwaltungsratspräsidenten in einem Subordinationsverhältnis gestanden habe. Es sei realitätsfremd davon auszugehen, dass er in dieser Situation Bilanzen und Erfolgsrechnungen hätte hinterfragen sollen.

5.3. Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV gebietet, dass die Behörde die Vorbringen der betroffenen Person auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (**BGE 139 V 496** E. 5.1 S. 503). Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann (**BGE 138 IV 81** E. 2.2 S. 84; **136 I 229** E. 5.2 S. 236 mit Hinweisen). Inwiefern der angefochtene Entscheid ungenügend begründet sein sollte, ist nicht ersichtlich. Es ergibt sich daraus mit genügender Klarheit, weshalb die Vorinstanz das Verhalten des Verwaltungsratspräsidenten nicht als Rechtfertigungsgrund qualifizierte. Der Beschwerdeführer vermochte das kantonale Urteil denn auch durchaus sachgerecht anzufechten. Mithin besteht kein Grund für eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz.

5.4. Soweit der Beschwerdeführer ein grobfahrlässiges Verhalten unter Hinweis darauf in Abrede stellt, dass der Verwaltungsratspräsident sich schuldhaft verhalten habe, indem er in Täuschungsabsicht oder aus Unvermögen die Ausstände und Schulden nicht richtig bilanziert habe, kann ihm nicht gefolgt werden. Eine Haftungsbeschränkung wegen mitwirkenden Drittverschuldens eines solidarisch Haftpflichtigen zieht das Bundesgericht bloss als eher theoretische Möglichkeit in Betracht, die, wenn überhaupt, nur bei einer ausgesprochen exzeptionellen Sachlage von praktischer Bedeutung sein kann; so etwa, wenn das Verschulden des in Anspruch genommenen Haftpflichtigen als so leicht erscheint und in einem derartigen Missverhältnis zum Verschulden des Dritten steht, dass es offensichtlich ungerecht wäre, wenn jener den ganzen Schaden tragen müsste (Urteil 9C_328/2012 vom 11. Dezember 2012 E. 2.3 mit Hinweis).

Von einer solchen Konstellation kann hier nicht gesprochen werden. Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, er habe aufgrund der vom Verwaltungsratspräsidenten präsentierten Unterlagen keinen Handlungsbedarf erkennen können, ist dem entgegenzuhalten, dass ihm nach den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz die Liquiditätsprobleme des Unternehmens sehr wohl bekannt waren. Angesichts der angespannten finanziellen Lage der Gesellschaft hätte

sich der Beschwerdeführer - im Rahmen der ihm nach Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR obliegenden, unübertragbaren Aufgaben - näher mit dem Geschäftsgang befassen, die finanziellen Abläufe im Betrieb kritisch verfolgen und nachprüfen müssen (Urteil H 251/03 vom 21. Oktober 2004 E. 6.2 mit Hinweisen). Dazu gehörte namentlich die Pflicht, sich über die bestehenden Verbindlichkeiten und deren korrekte Erfüllung zu informieren und nötigenfalls Massnahmen für deren ordnungsgemässe Zahlung zu treffen. Mit anderen Worten wäre der Beschwerdeführer gehalten gewesen, dafür besorgt zu sein, dass bei den fortgesetzten Lohnzahlungen die darauf ex lege geschuldeten paritätischen Beiträge abgeliefert und nicht für andere Zwecke verwendet werden (Urteile H 173/03 vom 4. Dezember 2003 E. 4.3.2 mit Hinweisen; MARCO REICHMUTH, Die Haftung des Arbeitgebers und seiner Organe nach Art. 52 AHVG, 2008, S. 145 Rz. 628, S. 176 Rz. 738; THOMAS NUSSBAUMER, a.a.O., S. 1079). Zur Erfüllung dieser Pflicht hätte der Beschwerdeführer Einsicht in die entsprechenden Unterlagen - und nicht nur in Bilanzen und Erfolgsrechnungen - nehmen müssen. Weil die Einhaltung der gebotenen Sorgfalt Kenntnis der die Lohnabrechnungs- und Beitragspflicht betreffenden Belege voraussetzte, kann entgegen dem Beschwerdeführer schlechterdings nicht entscheidend sein, dass die vom Verwaltungsratspräsidenten vorgelegten Dokumente nicht den tatsächlichen Umfang der Ausstände gegenüber der Beschwerdegegnerin zeigten.

Im Übrigen - und selbst unter Ausblendung der schwierigen finanziellen Situation der AG - hätte schon das sorgfältige Studium der vom Verwaltungsratspräsidenten vorgelegten Unterlagen, wozu auch nicht geschäftsführende Gesellschafter verpflichtet sind (*cura in custodiendo*; **BGE 114 V 219** E. 4a S. 223 f.; Urteil H 34/04 vom 15. September 2004 E. 5.4.1, in: SVR 2005 AHV Nr. 7 S. 23; vgl. auch MARCO REICHMUTH, a.a.O., S. 143 Rz. 616), Unstimmigkeiten zu Tage gefördert. Insbesondere ist augenfällig, dass der in den Erfolgsrechnungen jeweils aufgeführte Sozialversicherungsaufwand "5411 Spida: AHV/ALV/Krankenk HT" mit Blick auf die ausgewiesenen Lohnaufwände ("Total Lohnaufwand Direkt"; z.B. 2006: Fr. 697'546.65; 2008: Fr. 945'018.02) und die Höhe der Sozialversicherungsbeiträge (2004-2010: AHV/IV/EO/ALV von total 12.1 % [nota bene noch ohne Familienzulagen und Verwaltungskosten]; Publikation "Entwicklung der Beitragssätze"; abrufbar unter <www.bsv.admin.ch/dokumentation>) ausserordentlich tief ausfiel (2006: Fr. 32'606.65; 2008: Fr. 42'227.10). Bereits diese Unstimmigkeit hätte den Beschwerdeführer verpflichtet, sogleich die erforderlichen Abklärungen zu treffen (nötigenfalls durch Beizug von Sachverständigen) und eine genaue und strenge Kontrolle hinsichtlich der Beobachtung gesetzlicher Vorschriften auszuüben (**BGE 114 V 219** E. 4a S. 224). Bereits aus diesem Grund geht der Einwand fehl, die entsprechenden Unterlagen hätten keinen Anlass gegeben, an deren Richtigkeit zu zweifeln.

5.5. Schliesslich ist der Umstand nicht entlastend, dass sich der Beschwerdeführer als Angestellter des Unternehmens gleichzeitig in einem Subordinationsverhältnis befand. Denn im Bereich von Art. 52 AHVG gilt ein objektivierter Verschuldensmassstab. Subjektive Entschuldbarkeit oder die Gründe für die Annahme des Verwaltungsratsmandats sind unbeachtlich (Urteil H 200/01 vom 13. November 2001 E. 3a, in: AHI 2002 S. 51; vgl. auch MARCO REICHMUTH, a.a.O., S. 129 Rz. 548 f.). Daher bleibt die formelle Organstellung und damit die strenge Haftung nach Art. 52 AHVG auch dann bestehen, wenn die Einsitznahme in den Verwaltungsrat aus einer arbeitsvertraglichen Verpflichtung heraus erfolgt (Urteil H 37/00 vom 21. November 2000 E. 3a/b). Sofern sich der Beschwerdeführer aufgrund des - seiner Schilderung nach - "äusserst autoritären" Verwaltungsratspräsidenten bzw. der Furcht vor arbeitsrechtlichen Sanktionen nicht in der Lage sah, die gesetzlichen Kontrollrechte und Aufsichtspflichten auszuüben, deren Wahrnehmung in der Beschwerde als "unrealistisch" bezeichnet wird, rührt der Schuldvorwurf gerade aus dem Umstand, sich auf eine Verwaltungsratsstellung in Verhältnis-

sen eingelassen (bzw. nicht umgehend demissioniert) zu haben, welche die gesetzlich vorgeschriebene Erfüllung dieses Amtes (Art. 716a OR) verunmöglichen (erwähntes Urteil H 37/00 E. 3b bb; **BGE 112 V 1** E. 2b S. 3).

6.

Nach dem Gesagten hält der angefochtene Entscheid vor Bundesrecht stand. Die Beschwerde ist abzuweisen. Aufgrund der Bindung des Bundesgerichts an die Rechtsbegehren der Parteien (Art. 107 Abs. 1 BGG), die eine Abänderung zu Lasten des Beschwerdeführers (reformatio in peius) ausschliesst, braucht nicht geprüft zu werden, ob die in Dispositiv-Ziff. 1 statuierte solidarische Haftung mit den Beigeladenen im auf Fr. 73'683.70 festgesetzten Betrag bundesrechtskonform ist.

7.

Mit dem Entscheid in der Sache wird das Gesuch um aufschiebende Wirkung gegenstandslos (Urteil 9C_262/2010 vom 12. Juli 2010 E. 6, in: SVR 2011 BVG Nr. 4 S. 13).

8.

Der unterliegende Beschwerdeführer trägt die Verfahrenskosten (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien, A.B._____, B.B._____, C.B._____, dem Sozialversicherungsgericht des Kantons Zürich und dem Bundesamt für Sozialversicherungen schriftlich mitgeteilt.