



2C\_217/2021

Urteil 4. November 2021

## II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichterin Hänni,  
Bundesrichter Beusch,  
Gerichtsschreiber Mösching.

Verfahrensbeteiligte  
Kantonales Steueramt Solothurn,  
Schanzmühle, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn,  
Beschwerdeführer,

gegen

A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdegegner.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2014,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 25. Januar 2021 (SGSTA.2019.43, BST.2019.39).

### Sachverhalt:

**A.**  
Mit Datum vom 8. Dezember 2015 reichten A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ die Steuererklärung 2014 ein. Der Ehemann hatte per 31. Mai 2014 seine Anstellung als unselbständig Erwerbender bei der Swiss Life beendet. Er wurde seit 2008 als gewerbsmässiger Liegenschafts- und Wertschriftenhändler qualifiziert und besteuert. Am 19. November 2013 hatte A.A. \_\_\_\_\_ zusammen mit seiner Ehefrau die Aktiengesellschaft C. \_\_\_\_\_ AG gegründet. Zweck dieser Aktiengesellschaft ist unter anderem die Erbringung von Treuhand-, Finanz-, Steuerberatungs- und Vermögensverwaltungsdienstleistungen sowie die Geschäftstätigkeit im Zusammenhang mit Liegenschaften.

**B.**  
Am 31. Mai 2014 zahlte die Vorsorgeeinrichtung Swiss Life A.A. \_\_\_\_\_ infolge Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit den Betrag von Fr. 491'656.20 (Fr. 417'769.25 + Fr. 73'996.95) aus. Diese Kapitalabfindung wurde am 6. Oktober 2014 und 19. Januar 2015 gesondert durch die Veranlagungsbehörde Solothurn besteuert.

**C.**  
Anlässlich der Erstellung der ordentlichen definitiven Veranlagung für das Steuerjahr 2014 wurde A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 14. März 2016 mitgeteilt, die beiden Bezüge aus der 2. Säule seien nicht gesetzeskonform bezogen worden, da der Tatbestand der "Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit" zu diesem Zeitpunkt nicht gegeben gewesen sei und die Bezüge deshalb mit den übrigen Einkünften in der ordentlichen Veranlagung 2014 besteuert würden. Es wurde A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ mit diesem Schreiben jedoch die Möglichkeit gewährt, die beiden Transaktionen rückgängig zu machen, indem sie diese bis spätestens am 29. April 2016 an die Vorsorgeeinrichtung zurückzahlen könnten. Im Falle einer Rückzahlung würde von der Besteuerung zusammen mit den übrigen Einkünften abgesehen. Nach längerem Meinungsaustausch gewährte die Veranlagungsbehörde schliesslich mit Schreiben vom 28. August 2018 erneut eine Frist zur Rückzahlung (bis am 31. Januar 2019), damit von einer Besteuerung mit den übrigen Einkünften abgesehen werden könne. Nachdem diese Frist ungenutzt abgelaufen war, wurde die definitive Veranlagung für die Staats- und direkte Bundessteuer 2014 mit Eröffnungsdatum vom 13. Februar 2019 vorgenommen. Der Betrag von Fr. 491'656.-- wurde den übrigen Einkünften dazugerechnet.

**D.**

Mit Schreiben vom 11. März 2019 erhoben A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ Einsprache. Sie machten dabei im Wesentlichen geltend, die beiden Kapitalauszahlungen seien gesetzeskonform erfolgt und eine Besteuerung mit den anderen Einkünften solle nicht vorgenommen werden. Am 8. Mai 2019 fand eine Einspracheverhandlung statt. Die Einsprache richtete sich einzig gegen die Besteuerung der Kapitalauszahlung von total Fr. 491'656.20 als "weiteres Einkommen" und A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ hielten an ihrem Begehren fest. Mit Verfügung vom 4. Juni 2019 wies die Veranlagungsbehörde Solothurn die Einsprache ab. Dagegen gelangten A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ mit Rekurs (betreffend Staatssteuer) und Beschwerde (betreffend Bundessteuer) an das Steuergericht des Kantons Solothurn, welches beide mit Urteil vom 25. Januar 2021 im Sinne der Erwägungen guthiess. Es hob die angefochtene Verfügung auf und wies die Sache zur Neuveranlagung an die Veranlagungsbehörde Solothurn zurück.

## E.

Das Steueramt des Kantons Solothurn legt mit Eingabe vom 3. März 2021 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ein. Sie beantragt, (1) das Urteil des Kantonalen Steuergerichts vom 25. Januar 2021 betreffend Staatssteuer 2014 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen der Beschwerdegegner auf Fr. 579'751.-- festzusetzen. (2) Das Urteil des Kantonalen Steuergerichts vom 25. Januar 2021 betreffend direkte Bundessteuer sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen der Beschwerdegegner auf Fr. 598'000.-- festzusetzen. Das Bundesgericht hat die Akten eingeholt und auf die Anordnung weiterer Instruktionsmassnahmen verzichtet.

## Erwägungen:

### I. Prozessuales

#### 1.

**1.1.** Die Vorinstanz hat einen einzigen Entscheid für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (**BGE 135 II 260** E. 1.3.1). Unter diesen Umständen ist dem Beschwerdeführer nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus seiner Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (**BGE 135 II 260** E. 1.3.2).

**1.2.** Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig gegen einen (End-) Entscheid einer letzten oberen kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, soweit kein Ausschlussgrund vorliegt (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]). Angefochten ist vorliegend ein Rückweisungsentscheid. Bei solchen handelt es sich um Endentscheide, wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt und die Rückweisung nur der (rechnerischen) Umsetzung der oberinstanzlichen Anordnungen dient (**BGE 145 III 42** E. 2.1; **134 II 124** E. 1.3 mit Hinweisen).

**1.3.** Die Kantonale Steuerverwaltung ist gestützt auf Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 2 StHG und Art. 146 DBG zur Beschwerde legitimiert (vgl. **BGE 134 I 303** E. 1.2; **134 II 124** E. 2.6.3; Urteil 2C\_991 und 992/2011 vom 18. Juli 2012 E. 2.1, Urteil 2C\_365/2009 vom 24. März 2010 E. 2.1). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

**1.4.** Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Bei der Prüfung wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 155** E. 4.4.5) und verfügt es über volle Kognition (Art. 95 BGG; **BGE 141 V 234** E. 2). Die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten prüft das Bundesgericht nur, wenn eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG).

**1.5.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig, sprich willkürlich sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 135** E. 1.6). Zur Sachverhaltsfeststellung gehört auch die auf Indizien gestützte Beweiswürdigung. Die Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung erweist sich als willkürlich gemäss Art. 9 BV, wenn sie offensichtlich unhaltbar oder aktenwidrig ist, wenn das Gericht Sinn und Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt hat, wenn es ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidungswesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder wenn es auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat (**BGE 140 III 264** E. 2.3; Urteile 2C\_1072/2014 vom 9. Juli 2015 E. 1.4; 2C\_310/2014 vom 25. November 2014 E. 1.2). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung geht das Gericht nicht ein (**BGE 140 III 264** E. 2.3; **139 II 404** E. 10.1).

**1.6.** Der Beschwerdeführer begründet seine Steuerforderung erstmals eventualiter damit, dass das Vorgehen des Beschwerdegegners eine Steuerumgehung darstelle.

**1.6.1.** Das Bundesgericht urteilt im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nur über Angelegenheiten, welche von einer Vorinstanz bereits beurteilt worden sind. Neue Begehren sind unzulässig. Die Neuheit eines Begehrens bezieht sich auf den vorinstanzlich beurteilten Streitgegenstand, der sich durch die vorinstanzlich gestellten Begehren und das Dispositiv des angefochtenen Entscheids bestimmt (HANSJÖRG SEILER, in: Bundesgerichtsgesetz [BGG], 2. Aufl. 2015, N. 22 f. zu Art. 99 BGG).

**1.6.2.** Der Streitgegenstand umfasst das durch die Verfügung geregelte Rechtsverhältnis, soweit dieses angefochten ist, nicht aber die rechtliche Begründung dafür. Bezogen auf die verfügte Geldleistung bedeutet dies, dass Streitgegenstand der vom Rechtsunterworfenen geschuldete oder von der öffentlichen Hand zu erbringende Geldbetrag ist, nicht hingegen die einzelnen Teilaspekte, welche zur Bestimmung des Geldbetrags herangezogen werden. Aus diesem Grund ist es den Parteien unbenommen, ihre rechtliche Argumentation im Laufe des Rechtsmittelverfahrens anzupassen, ohne dass darin eine unzulässige Veränderung des Streitgegenstandes oder gar ein unzulässiges Novum (vor Bundesgericht Art. 99 Abs. 1 BGG) läge (**BGE 136 V 268** E. 4.5 mit weiteren Hinweisen), soweit sich die neue rechtliche Argumentation auf den vorinstanzlich festgestellten oder aktenkundigen Sachverhalt stützt (**BGE 142 II 9 E. 7.1; 136 V 362 E. 4.1**). Wenn der Beschwerdeführer vor Bundesgericht seine Steuerforderung auf eine neue rechtliche Begründung stützt, so liegt darin grundsätzlich keine Veränderung des Streitgegenstandes und kein unzulässiges Begehren.

**1.7.** In Bezug auf die Beweislast gilt Folgendes: Der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person; diese hat die entsprechenden Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (**BGE 140 II 248 E. 3.5** mit Hinweisen).

II. Direkte Bundessteuer

## 2.

**2.1.** 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 (Urteil 2C\_248/2015 vom 2. Oktober 2015 E. 3.1).

**2.2.** 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 (Urteil 2C\_248/2015 vom 2. Oktober 2015 E. 3.2).

**2.3.** Nach Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG (SR 831.42) können die Versicherten die Barauszahlung der Austrittsleistung verlangen, wenn sie (kumulativ) eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnehmen und der obligatorischen beruflichen Vorsorge nicht mehr unterstehen (vgl. **BGE 139 V 367 E. 2.2**; Urteil 2C\_406/2020 vom 10. Februar 2021 E. 5.2). Sind die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Barauszahlungsgrund erfüllt, werden diese Kapitalleistungen separat und zu einer vollen Jahressteuer besteuert (Urteil 2C\_204/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.2). Andernfalls greift gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich die ordentliche Besteuerung und die Kapitalauszahlung ist zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich zu versteuern. Vorbehalten bleibt der Fall, dass eine nicht rechtmässig bezogene oder zweckentfremdete Barauszahlung an die Vorsorgeeinrichtung zurückbezahlt bzw. wieder ihrem Zweck zugeführt wird (Urteile 2C\_406/2020 vom 10. Februar 2021 E. 5.2 mit Hinweisen; 2C\_204/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.5).

## 3.

Die Vorinstanz hat das Vorliegen eines gesetzeskonformen Barauszahlungsgrund im Sinne von Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG bejaht. Wie sie verbindlich festgehalten hat, beendete der Beschwerdegegner seine unselbständige Erwerbstätigkeit bei der Swiss Life per 31.05.2014, womit seine Unterstellung unter die obligatorische berufliche Vorsorge wegfiel.

**3.1.** Umstritten ist jedoch die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit als zweite Voraussetzung des Barauszahlungsgrundes. Der Beschwerdeführer rügt in dieser Hinsicht eine offensichtliche falsche Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz. Diese sei in willkürlicher Weise davon ausgegangen, dass der Beschwerdegegner eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen habe.

**3.2.** Für den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit kennzeichnend ist die Tätigkeit einer natürlichen Person, mit der diese auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger, wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten (**BGE 125 II 113 E. 5b** [direkte Bundessteuer]; **138 II 251 E. 2.4.2** [Mehrwertsteuer]; **134 V 250 E. 3.1** [AHV]). Die Prüfung ist von Fall zu Fall aufgrund einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände vorzunehmen. Die einzelnen Gesichtspunkte dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (**BGE 138 II 251 E. 2.4.2**; **125 II 113 E. 5b**). Die Steuerbehörden sind bei der Beurteilung, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt oder aufgenommen wurde, nicht an die Beurteilung der Vorsorgeeinrichtung gebunden; denn diese ist nicht mit Verfügungsbefugnis ausgestattet (vgl. Urteile 2C\_204/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.3; 2C\_248/2015 / 2C\_249/2015 vom 2. Oktober 2015 E. 3.3; 2C\_156/2010 vom 7. Juni 2011 E. 3.3).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht gilt, dass es bei der Frage, ob selbständige Erwerbstätigkeit oder doch Liebhaberei, Mäzenatentum bzw. die Betätigung eines Hobbys vorliege, um eine Rechtsfrage geht (und zwar eine solche des Bundesrechts). Entsprechend ist auch die Gewinnstrebigkeit ein Rechtsbegriff. Das Bundesgericht verfügt insoweit über freie Kognition (Art. 106 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4). Weniger eindeutig ist die Lage zur generellen Gewinngeeignetheit eines Vorgehens (objektives Element) und der individuellen Gewinnerzielungsabsicht der betreffenden Person (subjektives Element). Als Tatbestandselemente der Gewinnstrebigkeit sind sie bundesrechtlich geregelt. Was namentlich die Gewinnerzielungsabsicht betrifft, beruht diese auf einem inneren Umstand. Ein solcher ist keinem direkten Beweis zugänglich und muss aufgrund äusserlich wahrnehmbarer Indizien ermittelt werden. Im tatsächlichen

Bereich ist das Bundesgericht grundsätzlich an die vorinstanzlichen Feststellungen gebunden (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4). Der Schluss, ob der Rechtsbegriff der Gewinnerzielungsabsicht mit Blick auf die gemäss Art. 105 Abs. 1 BGG festgestellten (bzw. durch das Bundesgericht aufgrund von Art. 105 Abs. 2 BGG ergänzten) Sachumstände (betriebswirtschaftliche, persönliche, gesamtwirtschaftliche Verhältnisse) erfüllt sei, ist hingegen rechtlicher Natur und damit eine Rechtsfrage (Urteil 2C\_495/2019 vom 19. Juni 2016 E. 2.2.6).

**3.3.** Gemäss verbindlicher Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz war der Beschwerdegegner seit 2008 als gewerbsmässiger Liegenschafts- und Wertschriftenhändler qualifiziert. Dabei erzielte er folgende Ergebnisse:

Jahr	Liegenschaftshandel	Wertschriftenhandel	Total
2008	0	3' 485	3'485
2009	21'196	- 128'280	- 107'084
2010	24'176	- 29'378	- 5'202
2011	49'949	- 182'415	- 132'466
2012	15'267	- 67'195	- 51'928
2013	106'879	-100'237	6'642
2014	55'956	- 15'938	- 40'018
2015	61'382	- 96'499	- 35'117
2016	0	- 380'440	- 380'440

Per 1. Januar 2014 hatte sich der Beschwerdegegner bei der Ausgleichskasse des Kantons Solothurn als Einzelfirma angemeldet. Als Geschäftszweck gab er Vorsorgeberatung, Immobilien und Finanzen an. Da die Steuerverwaltung schon im Jahr 2013 ein selbständiges Erwerbseinkommen gemeldet hatte, wurde der Beschwerdegegner bereits ab 1. Januar 2013 bei der AHV als Selbständigerwerbender eingetragen. Im Jahr 2014 erreichte der Beschwerdegegner ein selbständiges Einkommen von Fr. 40'018.-- und wurde als Folge von der Steuerverwaltung der AHV gemeldet, womit die Vorinstanz die Bedingung der selbständigen Erwerbstätigkeit grundsätzlich als erfüllt erachtete.

**3.4.** Die Vorinstanz begründete ihre Erkenntnisse gestützt auf folgende Indizien:

**3.4.1.** Nach der Kündigung bei seinem alten Arbeitgeber habe der Beschwerdegegner ab 1. Juni 2014 seine selbständige Erwerbstätigkeit als Haupterwerb geführt, da kein weiteres unselbständiges Einkommen mehr vorhanden gewesen sei. Zwar habe er mit seiner Ehefrau eine eigene Kapitalgesellschaft gegründet, sei bei dieser aber im Jahre 2014 nicht angestellt und keiner Pensionskasse angeschlossen gewesen. Im Weiteren liege eine Anmeldung bei der AHV-Ausgleichskasse ab 1. Januar 2013 vor und bereits für das Jahr 2013 habe ein selbständiger Erwerb von Fr. 6'642.-- vorgelegen.

**3.4.2.** Der Beschwerdegegner habe in seiner aufgegebenen Anstellung in der gleichen Branche gearbeitet und verfüge dementsprechend über das Know-how, um diese Tätigkeit in einem selbständigen Erwerb weiterführen zu können. Insbesondere bejahte die Vorinstanz nach Prüfung des Einzelfalls ein eigenes Risiko des Beschwerdegegners, den Einsatz von Arbeit und Kapital, die frei gewählte Organisation und die Planmässigkeit der Finanzinvestitionen. Einzig die Sichtbarkeit gegen aussen habe nicht beurteilt werden können. Zudem könne die "Gewinnstrebigkeit" zumindest für die Jahre 2013 und 2014 bejaht werden. Die Beurteilung der Folgejahre sei wiederum eine andere Sache.

**3.4.3.** Für eine Scheinselbständigkeit liege wiederum kein klares Indiz vor und auch die Steuerbehörde selbst habe der AHV für das Jahr 2014 ein selbständiges Einkommen von Fr. 40'018 gemeldet. Die Aufnahme der Anstellung bei seiner eigenen Firma C. \_\_\_\_\_ AG im Jahr 2015 könne nicht als rechtsmissbräuchlich angesehen werden.

**3.5.** Der Beschwerdeführer erachtet die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz aus verschiedenen Gründen als willkürlich. Er ist insbesondere der Ansicht, es habe sich von Beginn an um eine verdeckte selbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdegegners gehandelt. Jedoch legt er in weiten Teilen bloss in appellatorischer Weise seine Sicht der Dinge dar, ohne diese mit Belegen stützen zu können.

**3.5.1.** Der Beschwerdeführer weist darauf hin, dass der Beschwerdegegner mit seinem Wertschriftenhandel nie einen Gewinn erzielen können und die Vorinstanz auch das Transaktionsvolumen nach Beendigung seiner unselbständigen Arbeit zu wenig berücksichtigt habe. Es trifft zwar zu, dass der Beschwerdegegner mit dem Handel von Wertschriften während seiner selbständigen Erwerbstätigkeit nie einen positiven Abschluss verzeichnet hat. Jedoch kann es namentlich in der Anfangsphase einer selbständigen Erwerbstätigkeit durchaus zu Verlusten kommen. Die Veranlagungspraxis ist deshalb zurückhaltend und verneint die Gewinnstrebigkeit einer Tätigkeit nicht leichthin. Abgesehen von Aktivitäten, die von vornherein offensichtlich ungeeignet sind, einen Gewinn zu generieren, wird die Anerkennung als selbständige Erwerbstätigkeit in der Regel erst dann verweigert, wenn aufgrund der Beobachtung einer Tätigkeit über mehrere Geschäftsjahre hinweg deutlich wird, dass eine Gewinnerzielung nicht realistisch ist (Urteile 2C\_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.2; 2C\_249/2019 vom 6. Mai 2019 E. 5). Wichtiger erscheint aber, dass der Beschwerdegegner in den Jahren 2013 und 2014 mit seinen Tätigkeiten insgesamt ein Einkommen erzielt hat und der Wertschriftenhandel neben dem Liegenschaftshandel dabei nur einen Teil seiner selbständigen Erwerbstätigkeit darstellte.

**3.5.2.** Gemäss Beschwerdeführer habe die Vorinstanz den Sachverhalt ebenfalls unvollständig erstellt. So sei sie insbesondere nicht auf sein Argument eingegangen, wonach der Beschwerdegegner seine durch die Kündigung frei gewordenen Kapazitäten nicht für seine selbständige Erwerbstätigkeit, sondern für C. \_\_\_\_\_ AG verwendet habe. Diese sei in denselben Bereichen tätig wie der Beschwerdegegner bei seiner selbständigen Erwerbstätigkeit. Die Vorinstanz habe sich in dieser Hinsicht bloss damit begnügt, festzuhalten, dass der Beschwerdeführer nicht bei C. \_\_\_\_\_ AG angestellt gewesen sei, was nicht ausreichend sei.

Es ist nicht willkürlich, wenn die Vorinstanz in dieser Hinsicht vor allem auf das fehlende Anstellungsverhältnis des Beschwerdegegners bei der C. \_\_\_\_\_ AG abstellt. Einerseits begnügt sich der Beschwerdeführer mit blossen Vermutungen betreffend die angeblichen Tätigkeiten des Beschwerdegegners für die C. \_\_\_\_\_ AG, die er nicht weiter unterlegen kann. Andererseits ist es bloss von untergeordneter Bedeutung, ob der Beschwerdegegner seine frei gewordenen Kapazitäten in vollem Umfang seiner selbständigen Erwerbstätigkeit gewidmet hat. Er ist grundsätzlich frei, mit welcher Intensität er dieser Beschäftigung nachgeht und wie er diese organisieren möchte. Der Sachverhalt wurde in dieser Hinsicht weder mangelhaft noch offensichtlich falsch ermittelt.

**3.5.3.** An dieser Erkenntnis ändern auch die Ausführungen des Beschwerdeführers zu den Modalitäten der Lohnzahlungen der C. \_\_\_\_\_ AG an die Beschwerdegegnerin nichts. Auch aus diesen kann nicht geschlossen werden, dass der Beschwerdegegner anstatt seiner Ehefrau im Jahre 2014 bei der C. \_\_\_\_\_ AG angestellt gewesen wäre. Allgemein bleibt unklar, inwiefern die Lohnzahlung der C. \_\_\_\_\_ AG an die Ehefrau zur Klärung der Frage beitragen soll, ob der Ehemann in der Steuerperiode hauptberuflich einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen ist oder nicht.

**3.5.4.** Gemäss Beschwerdeführer habe die Vorinstanz zudem Aussagen des Beschwerdegegners, die dieser während des Verfahrens tätigte, in ihrer Beweiswürdigung ausser Acht gelassen. Aus diesen ergebe sich die von Beginn an verfolgte Absicht des Beschwerdegegners, wonach er sich bei der C. \_\_\_\_\_ AG wieder habe anstellen lassen wollen. Es sei ihm die ganze Zeit nur darum gegangen die Freizügigkeitsleistungen vor Eintritt des Vorsorgefalls zu beziehen, die dann privilegiert besteuert würden.

Vorab ist es Sinn und Zweck von Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG, den Bezug von Freizügigkeitsleistungen schon vor Eintritt des Vorsorgefalls unter gewissen Umständen zu ermöglichen. Wenn der Beschwerdegegner die Wahrnehmung dieser gesetzlich vorgesehenen Privilegierung beabsichtigte, verfolgt er keine unlauteren Motive.

Die durch den Beschwerdeführer vorgenommene Interpretation der Aussagen des Beschwerdegegners erscheint wiederum äusserst weit hergeholt und ist wenig stichhaltig. Es ist keinesfalls offensichtlich falsch, wenn die Vorinstanz aus den vom Beschwerdeführer zitierten Aussagen nicht den Schluss zieht, der Beschwerdegegner habe sich schon immer von der C. \_\_\_\_\_ AG anstellen lassen wollen und habe gar keine selbständige Erwerbstätigkeit angestrebt.

**3.5.5.** Schliesslich bringt der Beschwerdeführer vor, die Vorinstanz habe tatsachenwidrig behauptet, dass er das negative Einkommen des Beschwerdegegners in den Steuerperioden 2009 - 2012 nicht als selbständiges Einkommen anerkannt habe. Vielmehr habe er erst in der Steuerperiode 2016 die selbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers wegen der anhaltenden Verlusten im Wertschriftenhandel steuerlich aberkannt. Diese Darstellung des Beschwerdeführers trifft zwar zu, jedoch hat dieser Umstand keine unmittelbare Auswirkung darauf, ob der Beschwerdegegner im Jahre 2014 eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen hat, und vermag somit den Verfahrensausgang nicht zu beeinflussen (vorne E. 1.5).

**3.6.** Insgesamt vermag der Beschwerdeführer nicht aufzuzeigen, inwiefern die Vorinstanz den rechtserheblichen Sachverhalt rechtsfehlerhaft, das heisst offensichtlich falsch (willkürlich) oder unvollständig (Art. 105 Abs. 2 BGG) festgestellt hat (vorne E. 3.2). Beim Wertschriftenhandel kann ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass die subjektive Gewinnstrebigkeit bei der betroffenen Person vorhanden ist (vgl. Urteil 2C\_375/2015 vom 1. Dezember 2015 E. 7.4.2). Dies trifft üblicherweise ebenfalls auf den Liegenschaftshandel zu.

Gestützt auf die verbindlich festgestellten Sachumstände verletzt es auch nicht Bundesrecht, wenn die Vorinstanz die objektive Seite der Gewinnstrebigkeit der Tätigkeit des Beschwerdegegners als gegeben erachtet, da dessen gesamte Tätigkeiten zumindest während den Jahren 2013 und 2014 Gewinne einbrachten. Dementsprechend kann das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdegegners bejaht werden, auch wenn eine andere Einschätzung ebenfalls vorstellbar gewesen wäre. Jedoch ist der Beschwerdeführer selbst bis und mit der Steuerperiode 2015 in gleicher Weise von einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausgegangen und hat den Beschwerdegegner auch bereits dementsprechend rechtskräftig besteuert (siehe dazu hinten E. 5).

Ein Vergleich mit früheren Urteilen bei denen das Bundesgericht in Zusammenhang mit Barauszahlungen gestützt auf Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG eine Scheinselbständigkeit angenommen hat, stützt den Schluss der Vorinstanz. In Urteil 2C\_406/2020 vom 10. Februar 2021 hat die Person drei Wochen nach Auszahlung der Austrittsleistung eine AG gegründet und sich bei dieser anstellen lassen. Der gleiche Sachverhalt lag auch Urteil 2C\_156/2010 vom 7. Juni 2011 zugrunde, wo die Barauszahlung ebenfalls für die Gründung einer AG verwendet wurde, bei welcher sich die Person umgehend hat anstellen lassen. Die C. \_\_\_\_\_ AG wurde jedoch bereits im November 2013 gegründet und die Barauszahlung wurde nicht zu deren Kapitalisierung verwendet. Zudem lagen in beiden erwähnten Urteilen keine Anhaltspunkte für eine selbständige Erwerbstätigkeit der versicherten Person vor und es wurde kein Einkommen daraus erzielt.

**3.7.** Somit steht fest, dass der Beschwerdegegner im Zeitpunkt der Auszahlung eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen, bzw. weitergeführt hat. Wie gleich zu sehen ist, sind keine weiteren gesetzlichen Voraussetzungen (nebst der Entlassung aus dem Vorsorgeobligatorium) notwendig, damit die Voraussetzungen von Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG erfüllt und die privilegierte Besteuerung nach Art. 38 DBG zur Anwendung gelangt.

#### 4.

**4.1.** 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 Versicherungsbegünstigten 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).

Eine rechtliche Verpflichtung zur Investition des freigewordenen Vorsorgegeldes in das Geschäftsvermögen lässt sich daraus nicht ableiten (Urteil 2C\_248/2015 vom 2. Oktober 2015 E. 5.4 f.) und ebensowenig besteht eine gesetzliche Grundlage für die Annahme einer Mindestdauer der Selbständigkeit, solange die selbständige Erwerbstätigkeit tatsächlich aufgenommen wurde. Im Weiteren gereicht es einer Person auch nicht zum Nachteil, wenn sie sich in Teilschritten selbständig macht (vgl. Urteil 2C\_248/2015 vom 2. Oktober 2015 E. 6; s.a. Bundesamt für Sozialversicherungen BSV, Mitteilungen über die berufliche Vorsorge Nr. 118 vom 2. Juni 2010, Ziff. 744). Wie die Vorinstanz willkürfrei festgehalten hat, unterstand der Beschwerdegegner mit der Kündigung seines Anstellungsverhältnisses nicht mehr dem Versicherungsobligatorium und hat eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen. Der Bezug der Freizügigkeitsleistung durch den Beschwerdegegner erfüllt somit die Voraussetzungen von Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG.

**4.2.** Im Falle einer solchen Erkenntnis erblickt der Beschwerdeführer im Vorgehen des Beschwerdegegners eine Steuerumgehung. Wie gesehen (E. 1.6), ist eine solche neue Beschwerdebegründung an sich zulässig, jedoch liegen die Voraussetzungen einer Steuerumgehung nicht vor.

**4.2.1.** Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. **BGE 138 II 239** E. 4.1 f. S. 243 ff.; **131 II 627** E. 5.2 S. 635 f.; je mit weiteren Hinweisen) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn

(1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (Umwegstruktur; objektives Element),  
(2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (Missbrauchsabsicht; subjektives Element), und

(3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (Steuervorteil; effektives Element; zur detaillierten Anwendung dieser Kriterien vgl. **BGE 138 II 239** E. 4.1 S. 243 ff. mit Hinweisen).

Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgerecht gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, namentlich wenn die gewählte Rechtsgestaltung (objektives Element) - abgesehen von den steuerlichen Aspekten - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (vgl. **BGE 142 II 399** E. 4.2 S. 408; **138 II 239** E. 4.1 S. 243 ff.; Urteile 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1; 2C\_597/2016 vom 10. August 2017 E. 2.6).

**4.2.2.** Gemäss Beschwerdeführer habe der Beschwerdegegner die angeblich neu aufgenommene bzw. intensiviertere selbständige Erwerbstätigkeit nicht in einem relevanten Rahmen weitergeführt, sondern diese sei nicht über die Grössenordnung der Vorjahre hinausgegangen. Die selbständige Erwerbstätigkeit sei damit nicht mehr als eine Scheinselbständigkeit und deren Aufnahme ein Konstrukt, um überhaupt Vorsorgekapital beziehen und zusätzlich von einer privilegierten Besteuerung profitieren zu können.

**4.2.3.** Wie durch die Vorinstanz verbindlich und rechtsfehlerfrei festge-stellt (vorne E. 3), lag beim Beschwerdegegner jedoch keine Scheinselbständigkeit vor. Es mangelt somit bereits am objektiven Element der Steuerumgehung, womit auf die weiteren Kriterien nicht mehr eingegangen werden muss.

## **5.**

Schliesslich ist der Beschwerdeführer daran zu erinnern, dass er die streitigen Kapitalleistungen mit Verfügungen vom 6. Oktober 2014 sowie 19. Januar 2015 bereits mit einer Jahressteuer veranlagt hat und diese gemäss Akten (vgl. Art. 105 Abs. 2 BGG) in Rechtskraft erwachsen sind.

**5.1.** Eine unangefochten gebliebene und damit formell rechtskräftig gewordene Verfügung ist nicht schon deswegen nachträglich abzuändern, weil sich ergibt, dass sie an einem ursprünglichen Rechtsfehler leidet. Vielmehr kann darauf nur noch unter besonderen Voraussetzungen zurückgekommen werden. Das Steuerrecht kennt einen Numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen solchen Entscheid zurückzukommen; bei diesen Gründen handelt es sich um die Revision (Art. 147 ff. DBG), die Berichtigung (Art. 150 DBG) und die Nachsteuer (Art. 151 ff. DBG). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe sind ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch der öffentlichen Hand angerufen werden.

**5.2.** Die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach Art. 150 DBG liegen offensichtlich nicht vor.

**5.3.** Eine Nachsteuer setzt voraus, dass aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen ist (Art. 151 Abs. 1 DBG). Abgesehen davon, dass vorliegend gar kein Nachsteuerverfahren eröffnet wurde, macht der Beschwerdeführer auch keine Tatsachen oder Beweismittel geltend, die ihm im Zeitpunkt der Veranlagung der Jahressteuer nicht bekannt gewesen wären, so dass es auch nicht um die Erhebung einer Nachsteuer nach Art. 151 ff. gehen kann (Urteile 2C\_652/2018 vom 14. Mai 2020 E. 3.2 in: StE 2020 B 27.1 Nr. 61; 2C\_200/2014 vom 4. Juni 2015 E. 2.4 in: StR 70/2015 S. 711).

**5.4.** Ebensowenig sind die Voraussetzungen für einen Revisionsgrund nach Art. 147 Abs. 1 DBG gegeben. Es bestehen keine Anzeichen dafür, dass der Beschwerdeführer bei der Veranlagung der Kapitalleistungen erhebliche Tatsachen

oder entscheidende Beweismittel ignoriert hätte. Die Abweichung resultiert vielmehr aus einer anderen rechtlichen Würdigung derselben Tatsachen und Beweismittel.

Auch bei der Veranlagung von Kapitalleistungen aus Vorsorge nach Art. 38 DBG sind die Steuerbehörden gehalten, das Recht umfassend und richtig anzuwenden. Schliesslich wird umgekehrt auch vom Steuerpflichtigen erwartet, dass er Beanstandungen gegen eine gesonderte Veranlagung nach Art. 38 DBG umgehend mittels Einsprache nach Art. 132 ff. DBG und nicht erst im Rahmen der Veranlagung der übrigen Einkommens geltend macht. Auch sonst sind keine Revisionsgründe nach Art. 147 Abs. 1 DBG ersichtlich.

Da die Voraussetzungen für eine Revision nicht erfüllt sind, braucht vorliegend nicht geklärt zu werden, ob die Revision für die nachträgliche Freistellung der Kapitalleistung von der Besteuerung nach Art. 38 DBG überhaupt zur Verfügung steht, wenn sich diese Änderung gesamtheitlich betrachtet zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirkt (vgl. Urteile 2C\_652/2018 vom 14. Mai 2020 E. 3.2 in: StE 2020 B 27.1 Nr. 61; 2C\_200/2014 vom 4. Juni 2015 E. 2.4.4 in: StR 70/2015 S. 711).

**5.5.** Insgesamt besteht kein Anlass, auf die rechtskräftige Veranlagung der Jahressteuer zurückzukommen und die Kapitalleistung könnte auch aus diesem Grund nicht zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich besteuert werden.

**5.6.** Der angefochtene Entscheid verletzt kein Bundesrecht und die Beschwerde ist abzuweisen.  
III. Staats- und Gemeindesteuern

**6.**  
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 Gesetzes [des Kantons Solothurn] vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern [StG/SO; BGS 614.11] überein und sind harmonisiert (Urteil 2C\_248/2015 vom 2. Oktober 2015 E. 7). Damit kann für die kantonalen Steuern vollumfänglich auf das zur direkten Bundessteuer Gesagte verwiesen werden. Demnach erweist sich die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern gleichermassen als unbegründet.  
IV. Kosten und Entschädigungen

**7.**  
Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Solothurn aufzuerlegen, der in seiner Eigenschaft als Abgabegläubiger Vermögensinteressen im Sinne von Art. 66 Abs. 4 BGG verfolgt. Die Voraussetzungen, unter denen das Bundesgericht einer nicht anwaltlich vertretenen Partei eine Entschädigung zusprechen kann (Art. 9 des Reglementes vom 31. März 2006 über die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor dem Bundesgericht [SR 173.110.210.3]), sind hier nicht gegeben.

#### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

- 1.**  
Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2.**  
Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.-- werden dem Kanton Solothurn auferlegt.
- 3.**  
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonalen Steuergericht Solothurn und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 4. November 2021

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Mösching