

# **AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.150 vom 22. Dezember 2022**

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2022-12-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag\\_spezialverwaltungsgericht\\_3-RV.2019.150](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2019.150)

FR: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.150 du 22 décembre 2022

IT: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.150 del 22 dicembre 2022

## **Erwägungen**

### **E. 6**

März 2009 E. 6.1; H 28/89 vom 4. Dezember 1989 E. 3.b, in: ZAK 1990 S. 129; H 38/84 vom 18. August 1986 E. 2.b, in: ZAK 1987 S. 31). Ansonsten ist derjenige der Arbeitgeber, bei dem die Arbeitnehmer angestellt sind, d.h. dessen Arbeitsorganisation sie unterstehen, und zu dessen Vorteil die Arbeit ausgeübt wird, selbst wenn das Arbeitsentgelt von einem Dritten

- 11 - ausgerichtet wird (Urteil 9C\_824/2008 vom 6. März 2009 E. 6.1; vgl. auch Urteil H 117/74 vom 9. Oktober 1975 E. 1, in: ZAK 1976 S. 147). Als Arbeitgeber in diesem Sinne kommen neben natürlichen und juristischen Personen auch Personengesellschaften in Frage (BGE 119 V 389 E. 5.c S. 397 f.). Hingegen wird zur Bestimmung des Arbeitgebers grundsätzlich keine konzernbezogene Betrachtungsweise angewandt (vgl. Urteil 9C\_824/2008 vom 6. März 2009 E. 6.2; für die Frage des massgebenden Lohns vgl. BGE 102 V 152 E. 2 S. 154 f.). Der Umgehungsgefahr, die aus diesem eher formalen Arbeitgeberbegriff resultieren kann, begegnet das AHV-Recht, indem für die Unterstellung unter die Beitragspflicht nach Art. 5 Abs. 2 AHVG nicht an die Rechtssubjekte Arbeitgeber und Arbeitnehmer, sondern an den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der geldwerten Leistung und dem Arbeitsverhältnis angeknüpft wird (objekt- statt subjektbezogene Betrachtungsweise; vgl. BGE 137 V 321 E. 2.2 S. 326 ff.). 5.3.5.

Aufgrund des engen Zusammenhangs mit der AHV-Gesetzgebung ist der vorstehend erläuterte sozialversicherungsrechtliche Begriff des Arbeitgebers auch für Art. 2 BGSA sowie Art. 37a Abs. 1 DBG und Art. 11 Abs. 4 StHG (und damit § 47 bis Abs. 1 StG/SO) zu übernehmen. Da die Zuständigkeit für den Bezug der Quellensteuer nach Art. 3 BGSA bei den AHV-Ausgleichskassen liegt, erscheint ein Gleichlauf mit der AHV-Gesetzgebung überdies auch aus Praktikabilitätsüberlegungen als geboten (vgl. ERNST, a.a.O., N. 369 f.). Hinzu kommt, dass auch dem schweizerischen Steuerrecht - mit Ausnahme einzelner Bestimmungen - eine Konzernbetrachtung weiterhin fremd ist (vgl. BGE 140 II 88 E. 4.1 S. 93; 110 Ib 127 E. 3.b/bb S. 132; 110 Ib 222 E. 3.a S. 226; Urteile 2P.168/1998 vom 9. Juli 1999 E. 1.b/cc, in: StE 1999 A 24.34 Nr. 3, StR 54/1999 S. 679; 2A.11/1994 vom 16. August 1996 E. 4.b, in: ASA 66 S. 406). Der Umstand, dass in Art. 2 Abs. 1 BGSA auf den Betrieb des Arbeitgebers Bezug genommen wird, rechtfertigt es nicht, den Arbeitgeberbegriff in Art. 2 BGSA sowie Art. 37a Abs. 1 DBG und Art. 11 Abs. 4 StHG über sein sozialversicherungsrechtliches Pendant hinauszudehnen. Die Gesellschaften sind somit als Arbeitgeber im Sinne von Art. 2 BGSA sowie Art. 37a Abs. 1 DBG und Art. 11 Abs. 4 StHG zu betrachten. Es ist den Gesellschaften als Arbeitgeber nicht vorzuwerfen, dass sie das VAV und die damit verbundenen administrativen Erleichterungen nach Art. 2 f. BGSA beansprucht und Quellensteuer nach diesen Bestimmungen abgeliefert haben."

4.4.3. Der Argumentation der Vorinstanz kann somit nicht gefolgt werden. Im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind vorliegend die Gesellschaften als Arbeitgeber zu betrachten, womit ein Drittverhältnis vorliegt. Somit dürften die geringfügigen Löhne von den jeweiligen Gesellschaften im VAV abrechnen, wenn die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind. Aufgrund des jeweiligen "Nachweis über abgerechnete Quellensteuern" pro 2013 und pro 2014 der Sozialversicherungen Aargau und der Tatsache, dass der bezogene Lohn jeweils unter CHF 21'060.00 lag, und die Gesamtlohnsumme weniger als CHF 56'160.00 betrug, ist davon auszugehen, dass die Voraussetzungen erfüllt sind. Die Quellensteuer von gesamthaft 5 % (§ 119a Abs. 1 StG; Art. 37a Abs. 1 des Bundesgesetzes über die

- 12 - direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]) wurde von den Bruttolöhnen des Rekurrenten ebenso wie die Sozialversicherungsbeiträge in Abzug gebracht (siehe Erw. 2.1.). 5. 5.1. Der vorliegende Sachverhalt ist weiter unter dem Gesichtspunkt der Steuerumgehung zu prüfen. 5.2. 5.2.1. Grundsätzlich steht es jedermann offen, sich wirtschaftlich so zu betätigen, dass möglichst wenig Steuern anfallen. Stehen mehrere rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung, so darf im Rahmen der erlaubten Steuerplanung diejenige gewählt werden, welche die geringste Steuerbelastung zur Folge hat. Bei der Steuerumgehung hingegen wird der Bogen überspannt und nur um der Steuerersparnis willen ein allzu ausgefallener Sachverhalt konstruiert, der an sich die Voraussetzungen der Steuerbarkeit nicht erfüllt, wirtschaftlich betrachtet aber mit einem steuerbegründenden Tatbestand identisch ist. Bei der Steuerumgehung findet eine Sachverhaltsfiktion statt, wobei der zivilrechtliche Sachverhalt unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten betrachtet wird. Beim Steuerumgehungsvorbehalt handelt es sich dogmatisch betrachtet um einen Notbehelf, der es dem Rechtsanwender ermöglicht, ein missbräuchliches Verhalten zu verwerfen und vom Auslegungsergebnis abzuweichen, weil bei der Sachverhaltsgestaltung qualifiziert unlautere Mittel eingesetzt wurden. Mit der gewählten Rechtsgestaltung wird im Ergebnis im Lichte des infrage stehenden Steuergesetzes ein missbräuchlicher Subsumtionsvorschlag gemacht. Entsprechende Sachverhaltsgestaltungen werden steuerrechtlich als Rechtsmissbrauch betrachtet und dementsprechend gewürdigt (vgl. VGE vom 7. November 2014 [WBE.2013.327]). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 138 II 239, mit weiteren Hinweisen; Urteile des Bundesgerichts vom 26. Oktober 2017 [2C\_168/2017], vom 14. Juni 2017 [2C\_895/2016 / 2C\_896/2016], vom 1. Oktober 2015 [2C\_1145/2014]) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn - eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ('insolite'), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen ist (sog. objektives Element), - anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element),

- 13 - - und das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (sog. effektives Element). Sind diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt, so wird der Besteuerung auch dann, wenn die gewählte Rechtsform unter dem Gesichtswinkel des Zivilrechts als gültig und wirksam erscheint, nicht diese Gestaltung zu Grunde gelegt, sondern die Ordnung, welche der sachgemässe Ausdruck des von den Beteiligten erstrebten wirtschaftlichen Zwecks gewesen wäre. Das Bundesgericht hält an diesen drei Kriterien trotz in der Lehre geäus-

serter Kritik fest, betont jedoch selbst, dass die Annahme einer Steuerumgehung nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage kommt, d.h. wenn der Normsinn als Auslegungsschranke einer Besteuerung oder einer Steuerbefreiung nicht möglich ist, das Gesetz also angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Mass als stossend erscheint (vgl. BGE 138 II 239, mit Hinweisen). Ob die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalles zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Diese Sachverhaltsfiktion ist unproblematisch, da lediglich die formale privatrechtliche Ausgestaltung des Sachverhalts negiert bzw. fingiert wird. Darüber hinaus bleibt der Sachverhalt mit Bezug auf seine – für die Beurteilung massgebenden – wirtschaftlichen Auswirkungen unverändert (vgl. Urteil vom 3. April 2017 [2C\_842/2016] = StR 2017 S. 585 ff.). Die Beweislast für das Vorliegen sämtlicher objektiver und subjektiver Voraussetzungen der Steuerumgehung tragen grundsätzlich die Steuerbehörden. An den Nachweis der Umgehungsabsicht sind allerdings keine allzu strengen Anforderungen zu stellen. Der Nachweis der Umgehungsabsicht gilt als erbracht, wenn für die von der steuerpflichtigen Person getroffene ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Rechtswahl keine anderen Motive als dasjenige der Steuerersparnis erkennbar sind. Dem Steuerpflichtigen steht der Gegenbeweis offen, dass die eine oder andere Voraussetzung nicht gegeben ist (vgl. AGVE 1996, S. 243, mit Hinweisen).

### 5.2.2. Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 16. September 2019 (2C\_611/2018) einen Missbrauch bei der Wahl des VAV mit folgender Begründung verneint:

- 14 - "5.3. Nach dem Gesagten fehlen triftige Gründe, die ein Abweichen vom Wortlaut von Art. 2 BGSA und den Ausschluss der hier streitbetreffenden Arbeitsverhältnisse vom Anwendungsbereich des VAV rechtfertigen könnten. Insbesondere lässt sich eine bewusst gewollte Ausklammerung geringfügiger Verwaltungsratshonorare vom vereinfachten Abrechnungsverfahren (noch) nicht ausmachen (Urteil 9C\_577/2017 vom 25. September 2018 E. 5.2).

5.4. Es kann demnach auch keine Rede davon sein, dass die Inanspruchnahme des VAV durch die GmbH rechtsmissbräuchlich gewesen wäre; und zwar insbesondere auch nicht mit Bezug auf das Jahr 2016, in dem allein für den Beschwerdeführer noch Lohn im VAV abgerechnet wurde. Voraussetzung ist gemäss Art. 2 BGSA lediglich, dass die Löhne des gesamten Personals im vereinfachten Verfahren abgerechnet werden; eine numerische Mindestzahl ist nicht gefordert (Urteil 9C\_577/2017 vom 25. September 2018 E. 5.3).

5.5. Unzulässig wäre damit die Abrechnung im VAV im vorliegenden Fall höchstens dann, wenn in Wirklichkeit gar kein Arbeitsverhältnis vorgelegen hätte, d.h. zwar im VAV ein Lohn abgerechnet worden wäre, obschon gar keine Arbeitsleistung erbracht worden war bzw. werden musste (fiktives Arbeitsverhältnis). Die ESTV hat in ihrer Stellungnahme im bundesgerichtlichen Verfahren ausgeführt, gestützt auf die Akten deute einiges darauf hin, dass hier die ausbezahlten Entgelte nicht in einem Kausalzusammenhang zu Arbeitsleistungen gestanden hätten (vgl. Stellungnahme der ESTV, Ziff. 3.8 S. 4). Damit vermutet sie der Sache nach das Vorliegen eines fiktiven Arbeitsverhältnisses. Die Vorinstanz ist in sachverhaltlicher Hinsicht nicht von einem fiktiven Arbeitsverhältnis ausgegangen. Es wird auch nicht etwa geltend gemacht, ihre Sachverhaltsfeststellung sei insoweit offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG) und gebe damit erst Anlass für das neue Vorbringen der ESTV in deren Stellungnahme. Dieses bleibt folglich

unbeachtlich (Art. 99 Abs. 1 BGG)." In seinem Urteil vom 17. September 2019 (2C\_803/2018) hat das Bundesgericht dagegen eine Steuerumgehung bejaht: "5.4.2. Wie die Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 1 BGG) festgestellt hat, kontrollierte der Beschwerdeführer die fünf Gesellschaften, die ihn und die Beschwerdeführerin in den streitbetreffenden Steuerjahren beschäftigten und ihnen Arbeitsentgelte ausrichteten. Weiter konnten die Beschwerdeführer laut der Vorinstanz die Höhe der ausbezahlten Beträge frei anpassen. Die Höhe dieser Beträge erlaubte es zwei (2013) bzw. drei (2014) der fünf Gesellschaften, für die Arbeitsentgelte an die Beschwerdeführer nach dem VAV abzurechnen und darauf die Quellensteuer zu entrichten. Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz resultierte daraus im Vergleich zur Steuerbelastung, der die Beschwerdeführer bei vollständiger ordentlicher Besteuerung ihrer Erwerbseinkommen unterlegen hätten, eine erhebliche Steuerersparnis (Steuerbeträge Bund, Kanton und Gemeinde 2013: Fr. 13'278.-- statt Fr. 32'335.--; 2014: Fr. 10'356.-- statt Fr. 31'855.--). Die Vorinstanz geht davon aus, dass die Beschwerdeführer die Löhne nicht nach Massgabe der für die einzelnen Gesellschaften geleisteten Arbeit, sondern im Hinblick auf die Schwel- len von Art. 2 Abs. 1 lit. a und b BGSA festgelegt haben. Aber selbst wenn die Arbeitsentgelte mit der geleisteten Arbeit tatsächlich korrespondiert

- 15 - hätten, wäre es den wirtschaftlichen Verhältnissen angemessener und mit weniger administrativem Aufwand verbunden gewesen, wenn die Beschwerdeführer nicht von allen fünf Gesellschaften, sondern nur von einer einzigen Gesellschaft angestellt gewesen wären. Soweit die Beschwerdeführer tatsächlich Leistungen zugunsten der anderen vier Gesellschaften erbrachten, hätten diese mit geringerem Aufwand unter den Gesellschaf- ten abgerechnet werden können. Aus diesem Grund erweisen sich die Ausführungen der Beschwerdeführer über die Neuordnung der Tätigkeits- bereiche der verschiedenen Gesellschaften, welche die Beschwerdeführer im Hinblick auf die Nachfolgeplanung kurz vor den streitbetreffenden Steuer- jahren vollzogen haben wollen, als irrelevant. Denn selbst wenn es ei- nem wirtschaftlichen Bedürfnis entsprochen hätte, die angebotenen Dienstleistungen in mehrere Gefässe aufzuteilen, um diese Gefässe der- einst einzeln an verschiedene Nachfolger verkaufen zu können, erklärte dies nicht, weshalb die Beschwerdeführer in den streitbetreffenden Steuer- jahren je vier bzw. fünf separate Arbeitsverhältnisse zu den Gesellschaften unterhalten mussten. Andere wirtschaftliche Gründe, welche die unge- wöhnliche Gestaltung motiviert haben könnten, bringen die Beschwerde- führer nicht vor. Solche sind denn auch nicht ersichtlich. Es ist deshalb zu vermuten, dass die Gestaltung vorrangig durch die Steuerersparnis moti- viert war. Nicht zuletzt vor dem Hintergrund des mit Art. 37a Abs. 1 DBG und Art. 11 Abs. 4 StHG verfolgten Zwecks (vgl. oben E. 5.3) erscheint die von den Beschwerdeführern gewählte Gestaltung als Umgehung der Vor- schriften über die ordentliche Besteuerung von Erwerbseinkommen." 5.3. Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass der Rekurrent als Verwaltungs- rats(-präsident) seiner Beteiligungen auf die Höhe der Entschädigungen wie auch auf die Abrechnungsart aktiv Einfluss nehmen konnte. Ab dem Jahr 2011 sei eine markante Veränderung der Verwaltungsratsentschädi- gungen unter Anwendung des VAV ersichtlich. Ausserdem sei auffällig, dass die zulässigen Grenzbeträge systematisch ausgereizt worden seien. Dieses Vorgehen sei als ungewöhnlich zu betrachten. Im Vergleich zur Steuerbelastung, der der Rekurrent bei vollständiger ordentlicher Besteue- rung seines Erwerbseinkommen unterlegen hätte, resultiere eine Steuerer- sparnis von rund CHF 30'000.00 (Steuerbeträge Bund, Kanton und Ge- meinde 2013: CHF 53'280.00 statt CHF 83'359.00 [vgl. Einspracheent- scheid vom 3. Juli 2019]) bzw. von rund CHF

21'000.00 (Steuerbeträge Bund, Kanton und Gemeinde 2014: CHF 94'885.00 statt CHF 115'942.80 [vgl. Einspracheentscheid vom 3. Juli 2019]) 5.4. 5.4.1. Aus dem von der Vorinstanz vorgebrachten Argument, der einzige Grund, die Entgelte im VAV zu besteuern, liege in der Steuerersparnis von rund CHF 30'000.00 bzw. CHF 21'000.00, kann nicht schon auf eine Steuerum- gehung bzw. einen Missbrauch geschlossen werden. Festzustellen ist zwar, dass die Steuerersparnis (objektives Element) erheblich ist. Zu prü- fen ist aber auch, ob eine ungewöhnliche Rechtsgestaltung vorliegt.

- 16 - 5.4.2. Aus der vom Rekurrenten getroffenen Wahl, die Entgelte im VAV zu be- steuern, kann nicht allein schon auf eine ungewöhnliche Rechtsgestaltung und damit auf eine Steuerumgehung bzw. einen Missbrauch geschlossen werden. Denn wie bereits festgehalten wurde, bestand 2013 und 2014 in formeller Hinsicht die Möglichkeit, vom VAV Gebrauch zu machen. Das Kantonale Steueramt (KStA) hielt dementsprechend im Merkblatt "Verein- faches Abrechnungsverfahren für kleine Arbeitsentgelte (Schwarzarbeits- gesetz)" ausdrücklich fest, dass mit dem VAV auch Verwaltungsratshono- rare abgerechnet werden können. Diese werden im BGSA nicht ausge- schlossen. Somit durfte auch die Entschädigung als Verwaltungsrat nach der Auffassung des KStA im VAV abgerechnet werden. 5.4.3. Hingegen ist es ungewöhnlich, dass der Rekurrent im Jahre 2009 nach Ein- führung des VAV seine Verwaltungsratsmandate ausbaute sowie sukzes- sive die Entschädigungen hierfür erhöhte. So war der Rekurrent seit 1. Feb- ruar 1999 Präsident des Verwaltungsrates der F. AG, bezog hierfür jedoch nach den Feststellungen der Vorinstanz erst seit 2010 einen Lohn, der sich im folgenden Jahr verzwölfachte; dasselbe bei der D. AG und G. AG, wo er seit 16. Juli 2009 respektive 12. November 2009 Ver- waltungsratspräsident war und erst im folgenden Jahr einen minimalen Lohn erhielt, der sich wiederum im darauffolgenden Jahr verzwölfachte. Auch die Entschädigung bei der H. AG hat sich im Jahr 2013 gegenüber dem Jahr 2009 fast vervierfacht. Die B. AG und E. AG waren vor 2009 Kommanditgesellschaften mit dem Rekurrenten als unbeschränkt haftendem Gesellschafter. Auch dort erhielt er 2010 jeweils nur eine geringe Entschädigung, welche sich wiederum spätestens 2012 verzwölfachte. Die Pensen betragen gemäss den eingereichten Lohnabrechnungen etwa 5 % bis 10 %. Alle Pensen zusammengerechnet ergeben 63 % für Verwaltungsratsmandate, berücksichtigt man zusätzlich noch die Angabe in der Steuererklärung 2013, wonach das Pensum bei der H. 20 % betrug. Im Jahr 2014 betrug das Pensum gemäss den Angaben in der Steuerklärung 2014 65 %. Gemäss Lohnausweis der Q. AG betrug das Pensum des Rekurrenten sowohl im Jahr 2013 wie auch im Jahr 2014 40 %. Vergleicht man zudem den Verdienst als Selbständigerwerbender mit den übrigen Einkommen, entspricht dieser in etwa einem 50 % Pensum. Summa summarum hätte der Rekurrent im Jahr 2013 wie auch im Jahr 2014 etwa 150 % gearbeitet. Daraus muss geschlossen werden, dass der Rekurrent den Lohn nicht nach Massgabe der für die einzelnen Gesellschaften geleisteten Arbeit, sondern im Hinblick auf die Schwellen von Art. 2 Abs. 1 lit. a und b BGSA festgelegt hat. Gegenüber dem Jahr 2009 verdiente der Rekurrent etwa CHF 15'000.00 (2013) bzw. CHF 25'000.00 (2014) mehr, jedoch mit dem Unterschied, dass er im Jahr 2013 42 % und im Jahr 2014 36 % seines Lohnes im VAV abrechnete, während dem 2009 noch 0,4 % seines Lohnes dem VAV unterlagen.

- 17 - Auffällig ist auch, dass keine der genannten Gesellschaften ausweislich der Akten eine operative Tätigkeit aufweist, obwohl ihr jeweiliger Zweck dies vermuten lässt. Die F. AG, die G. AG und die H. AG hatten ihre Adresse am selben Ort wie die Q. AG. Die D.

AG, die E. AG und die B. AG weisen dieselbe Adresse in X. auf, was die Vermutung nahelegt, dass es sich hierbei um reine Domizilgesellschaften handelt. Dafür spricht insbesondere auch, dass die Administration offenbar von der R. AG (siehe Beleg Verwaltungsratshonorar für das Jahr 2013 der H. AG, welcher von S. unterschrieben wurde) sowie von der T. AG (siehe Brief der F. AG vom 23. August 2013 betreffend Dividende, Briefe der B. AG und der E. AG vom

#### **E. 10**

Dezember 2013 betreffend Dividende, Brief der B. AG vom 14. August 2014 betreffend Dividende, Brief der F. AG vom 30. September 2014 betreffend Dividende, Brief der E. AG vom 28. Oktober 2014 betreffend Dividende, welche alle jeweils von U. unterzeichnet wurden) erledigt wurde. Im Übrigen fällt auch auf, dass der jeweilige Zweck sehr ähnlich ist (Erwerb und Verwalten von Liegenschaften bzw. Immobilien, Beteiligung an anderen Unternehmen) und immer etwa die gleichen Personen den Verwaltungsrat besetzen, welche teilweise auch bei der Q. AG in der Geschäftsleitung sind. Enge Beziehungen zwischen den Gesellschaften und Gesellschaftern sind offensichtlich. Gegenüber dem Jahr 2009 um 20 % reduziert hat sich der bei Q. AG erzielte Lohn. Auch bei den Einnahmen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist ein Rückgang um 40 % festzustellen. Es ist naheliegend, dass der Rekurrent die fehlenden 60 % mit im VAV abgerechneten Verwaltungsratsentschädigungen kompensiert hat. Daraus ergibt sich, dass die Gestaltung der Verhältnisse offensichtlich nur durch die Steuerersparnis (subjektives Element) motiviert war. Nicht zuletzt vor dem Hintergrund des mit Art. 37a Abs. 1 DBG und § 119a Abs. 1 StG verfolgten Zwecks (vgl. oben E. 3.1.) erscheint die vom Rekurrenten gewählte Gestaltung als Umgehung der Vorschriften über die ordentliche Besteuerung von Erwerbseinkommen. 5.5.

Zusammenfassend liegt eine ungewöhnliche Rechtsgestaltung vor. Eine Steuerumgehung ist zu bejahen. Die vorgenommene Aufrechnung der Steuerkommission zum ordentlichen Einkommen der dem Rekurrenten im Jahr 2013 und 2014 ausgerichteten Löhne im VAV erweist sich als rechtmässig. 6. Die Aufrechnung von CHF 74'760.00 im Jahr 2014 ist um gerundet CHF 6'563.00 (CHF 7'000.00 ./. CHF 437.50) auf CHF 68'197.00 zu korrigieren. Der Steuererklärung 2014 ist zu entnehmen, dass es sich beim Nachweis über abgerechnete Quellensteuern betreffend die H. AG um das

- 18 - Beitragsjahr 2013 handelt. Der Rekurrent hat nachgewiesen, dass er diesen Betrag irrtümlich deklarierte. 7. 7.1. Damit erweist sich der Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 als unbegründet und ist abzuweisen. 7.2. Der Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 ist teilweise gutzuheissen und die Hinzurechnung von im VAV abgerechneten Einkünften zum ordentlichen Einkommen ist von CHF 74'760.00 um CHF 6'563.00 auf CHF 68'197.00 zu reduzieren. Das satzbestimmende Einkommen reduziert sich damit von CHF 482'324.00 um CHF 6'563.00 auf CHF 475'761.00. Damit ist eine neue Steuerausscheidung vorzunehmen. 8. Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent gemessen an seinen Anträgen zu weniger als 10 %. Dies ist zu geringfügig um bei der Kostenverlegung berücksichtigt zu werden (vgl. VGE vom 2. Februar 2011 [WBE. 2010.333]). Die Verfahrenskosten werden daher vollumfänglich dem Rekurrenten auferlegt (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

- 19 - Das Gericht erkennt: 1. Der Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wird abgewiesen. 2. 2.1. Der Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 wird teilweise gutgeheissen. Das satzbestimmende Einkommen wird auf CHF 475'761.00

festgesetzt. 2.2. Die Steuerkommission Z. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen. 3. Der Rekurrent hat die Kosten der Rekursverfahren, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 4'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 4'340.00, zu bezahlen. 4. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet. Zustellung an: die Vertreterin des Rekurrenten (2) das Kantonale Steueramt das Gemeindesteueramt Z. Rechtsmittelbelehrung Dieser Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Zustellung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom

### **E. 15**

Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom

- 20 - 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]). Aarau, 22. Dezember 2022  
Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: Heuscher Schaffner

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.