

BGer 2C_803/2018 vom 17. September 2019

Bundesgericht, 2019-09-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_803_2018

FR: TF 2C_803/2018 du 17 septembre 2019

IT: TF 2C_803/2018 del 17 settembre 2019

Erwägungen

E. 1.1

Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil 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 S. 262 f.). Unter diesen Umständen ist den Beschwerdeführern nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.2 S. 264; Urteil 2C_995/2017 vom 6. Juni 2018 E. 1.1).

E. 1.2

Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG und Art. 73 StHG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.3

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 S. 157) und verfügt über volle Kognition (Art. 95 BGG ; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1 S. 465; 134 II 207 E. 2 S. 210). 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).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinn mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG i.V.m. Art. 42 Abs. 2 und 106 Abs. 2 BGG). Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- und Rügeanforderungen nicht (vgl. BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit Hinweisen).

E. 2.1

Bei den infrage stehenden Einkünften handelt es sich unstreitig um Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 17 Abs. 1 DBG , Art. 7 Abs. 1 StHG , § 22 Abs. 1 StG /SO).

E. 2.2

Der Streit dreht sich allein um die Frage, ob diese Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu Recht im VAV abgerechnet wurden und die Beschwerdeführer damit ihre Steuerpflichten abgegolten haben.

E. 3.1.1

Für kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ist die Steuer gemäss Art. 37a Abs. 1 DBG ohne Berücksichtigung der übrigen Einkünfte, allfälliger Berufskosten und Sozialabzüge zu einem Satz von 0.5 Prozent zu erheben; Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber die Steuer im Rahmen des VAV gemäss Art. 2 und 3 BGSA entrichtet. Damit ist die Einkommenssteuer abgegolten.

E. 3.1.2

Art. 11 Abs. 4 StHG schreibt den Kantonen für kleine Arbeitsentgelte gemäss Art. 2 BGSA die gleiche Erhebungsart der Einkommenssteuer als Abgeltungsquellensteuer vor, wenn der Arbeitgeber von dieser Abrechnungsart Gebrauch macht (vgl. REICH/CAVELTI, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Aufl. 2017, N. 51 und 56 zu Art. 11 StHG). In die Tarifautonomie der Kantone greift der Bund nicht ein. Die Kantone bleiben daher grundsätzlich frei, den für die Abgeltungsquellensteuer massgebenden Steuersatz zu bestimmen (auch wenn fast alle Kantone - so auch der Kanton Solothurn [§ 47bis Abs. 1 StG /SO] - für die Abgeltungsquellensteuer einen Steuersatz von 4.5% vorsehen; vgl. REICH/CAVELTI, a.a.O., N. 57 zu Art. 11 StHG).

E. 3.1.3

Die hier zu entscheidende Frage nach der Anwendbarkeit des VAV und seiner Abgeltungsfunktion ist damit vollumfänglich - für die direkte Bundessteuer ebenso wie für die Kantons- und Gemeindesteuer - bundesrechtlich determiniert. Damit rechtfertigt sich keine getrennte Behandlung mit Blick auf die direkte Bundessteuer einer- und die Kantons- und Gemeindesteuern andererseits.

E. 3.2.1

Gemäss Art. 2 BGSA - in der ursprünglichen, hier noch massgebenden Fassung vom 17. Juni 2005 - können Arbeitgeber die Löhne der in ihrem Betrieb beschäftigten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer im VAV abrechnen, sofern:

- a) der einzelne Lohn den Grenzbetrag nach Artikel 7 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) nicht übersteigt;
- b) die gesamte jährliche Lohnsumme des Betriebes den zweifachen Betrag der maximalen jährlichen Altersrente der AHV nicht übersteigt; und
- c) die Löhne des gesamten Personals im vereinfachten Verfahren abgerechnet werden.

Für die hier infrage stehenden Jahre 2013 und 2014 bedeutet dies, dass die einzelnen im Betrieb der beiden Beschwerdeführer für sie abgerechneten Löhne nicht höher als Fr.

21'060.-- sein durften und die Gesamtlohnsumme Fr. 56'160.-- (= 2 x Fr. 28'080.--) nicht übersteigen durfte.

E. 3.2.2

Mit Wirkung auf den 1. Januar 2018 wurde Art. 2 BGSA um einen zweiten Absatz ergänzt. Danach ist das VAV nicht anwendbar für:

- a) Kapitalgesellschaften und Genossenschaften;
- b) die Mitarbeit des Ehegatten oder der Ehegattin sowie der Kinder im eigenen Betrieb.

Diese Einschränkung kommt im vorliegenden Fall noch nicht zum Zug.

E. 4.1

Die Veranlagungsbehörde ist im Einspracheentscheid namentlich zur Auffassung gelangt, die vom Beschwerdeführer beherrschten Aktiengesellschaften (Holdinggesellschaft C. _____ ag sowie Tochtergesellschaften D. _____ AG, E. _____ AG, F. _____ AG und G. _____ AG) bzw. die von diesen betriebenen Geschäfte stellten insgesamt einen einzigen Betrieb dar. Daher sei der für die Anwendung des VAV massgebliche Grenzwert gemäss Art. 2 lit. a BGSA (zweifache maximale AHV-Rente, d.h. für die Jahre 2013 und 2014 Fr. 56'160.--) mit den von den Beschwerdeführern bezogenen Löhnen klar überschritten, so dass schon aus diesem Grund das VAV nicht zur Anwendung gelangen könne. Die Vorinstanz hat zur Begründung ihres Entscheids ausgeführt, dass im Fall der Beschwerdeführer zwar die formellen Voraussetzungen gemäss Art. 2 BGSA für die Anwendung des VAV erfüllt seien. Die Beschwerdeführer sollten aber aus der Anwendung des VAV keine Vorteile ziehen können, die für ganz andere Situationen vorgesehen gewesen seien. Sie hätten das VAV offenbar gewählt, um damit Steuern sparen zu können. Das von ihnen gewählte Vorgehen sei ungewöhnlich und würde, akzeptierten es die Steuerbehörden, zu einer erheblichen Steuerersparnis führen. Die gewählte Rechtsgestaltung sei daher als Steuerumgehung zu qualifizieren und in steuerlicher Hinsicht nicht zu anerkennen, d.h. die Abrechnung im VAV erweise sich als unzulässig.

E. 4.2

Die Beschwerdeführer machen dagegen wie schon im kantonalen Verfahren geltend, der Beschwerdeführer habe ursprünglich als reiner Versicherungsmakler gearbeitet, seine Tätigkeit jedoch in der Folge auch auf Dienstleistungen im Treuhand- und Finanzberatungsbereich sowie die Immobilienverwaltung ausgeweitet. Im Hinblick auf einen späteren Verkauf seines "Gemischtwarenladens" habe er, da die Chancen für einen Gesamtverkauf als gering einzuschätzen seien, seine verschiedenen unternehmerischen Tätigkeiten in verschiedenen Aktiengesellschaften als Unternehmensträgern organisiert. Diese würden als Tochtergesellschaften der C. _____ ag geführt und könnten daher auch einzeln veräussert werden. Mit Blick auf die verschiedenen Gesellschaften könne somit nicht von einem einzigen Betrieb gesprochen werden. Die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des VAV seien somit gegeben. Entgegen der Vorinstanz stelle das gewählte Vorgehen auch keine Steuerumgehung dar.

E. 5.1

Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut des Gesetzes (grammatikalisches Element). Vom klaren, eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut darf nur ausnahmsweise abgewichen werden, so etwa dann, wenn triftige Gründe dafür vorliegen,

dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben. Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Dabei ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte (historisches Element), auf den Zweck der Norm (teleologisches Element), auf die ihr zugrunde liegenden Wertungen und auf ihre Bedeutung im Kontext mit anderen Bestimmungen (systematisches Element) abzustellen (BGE 143 II 102 E. 3.1 S. 107 f ; 142 I 135 E. 1.1.1 S. 138 je mit Hinweisen).

E. 5.2

Dem Wortlaut von Art. 2 BGSA ist keine qualitative Einschränkung hinsichtlich der Art der Arbeitsverhältnisse zu entnehmen, für welche das VAV zur Anwendung gelangen soll. Die Bestimmung legt einzig die quantitativen Kriterien des vereinfachten Abrechnungsverfahrens fest (keine Arbeitnehmer oberhalb des BVG-Grenzbetrags; Gesamtlohnsumme nicht höher als die zweifache maximale AHV-Rente; Anwendbarkeit des VAV für alle Arbeitnehmer im Betrieb).

In systematischer und gleichermaßen teleologischer Hinsicht sticht wohl die Namensgebung des Bundesgesetzes sowie sein Art. 1 ins Auge. In Letzterem wird festgehalten, "mit diesem Gesetz soll die Schwarzarbeit bekämpft werden". Ein Blick in die Botschaft vom 16. Januar 2002 fördert jedoch zutage, dass unter dem Begriff der Schwarzarbeit primär und in relativ allgemeiner Form geringfügige unselbständige Erwerbstätigkeiten verstanden wurden, als solche "nur" typischerweise Hausdienstleistungen, saisonbedingte Gelegenheitsarbeiten (Gartenarbeit) oder die Tätigkeiten von Tierpflegerinnen und Tierpflegern sowie von Krankenpflegerinnen und Krankenpflegern in Privathaushalten genannt sind (vgl. BBl 2002 3605, S. 3613 Ziff. 1.2.1.1). Darüber hinaus wurde aus dem Ergebnis des Vernehmlassungsverfahrens ausdrücklich der Schluss gezogen, dass der Kreis der Beschäftigungsverhältnisse, die mit den vorgesehenen Vereinfachungsmaßnahmen bei den Sozialversicherungen anvisiert werden, über die Dienstleistungen für Privatpersonen auf andere Aktivitäten von begrenzter Bedeutung auch in Unternehmen ausgeweitet werden könne (BBl 2002 S. 3617 Ziff. 1.2.1.3 in fine). Diesem Ansinnen ist der Gesetzgeber nicht einmal ansatzweise entgegen getreten. Damit fehlen triftige Gründe, die hier ein Abweichen vom Wortlaut von Art. 2 BGSA rechtfertigen würden, indem wegen der Art der infrage stehenden Arbeitsverhältnisse (Arbeiten im Bereich der Immobilienverwaltung bzw. der Finanzberatung sowie Wahrnehmung eines Verwaltungsratsmandats) diese von der Anwendbarkeit des VAV auszuschliessen wären. Insbesondere lässt sich eine bewusst gewollte Ausklammerung geringfügiger Verwaltungsrats honorare vom vereinfachten Abrechnungsverfahren in der hier massgebenden Fassung von Art. 2 BGSA (noch) nicht ausmachen (Urteil 9C_577/2017 vom 25. September 2018 E. 5.2 mit Bezug auf das VAV bezüglich der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge).

E. 5.3

Damit ist indessen noch nicht beantwortet, ob die Einkommenssteuerpflicht der Beschwerdeführer auf dem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit abgegolten wurde, indem die ausrichtenden Gesellschaften nach dem VAV abgerechnet haben.

E. 5.3.1

In der Botschaft zum BGSA hatte der Bundesrat (bloss) administrative Vereinfachungen bei den Sozialversicherungen für geringfügige unselbstständige Erwerbstätigkeiten vorgeschlagen (vgl. BBl 2002 S. 3605 ff. 3613). Erst in den parlamentarischen Beratungen beschloss der Nationalrat die Einführung einer Quellensteuer, welche der Arbeitgeber an die AHV-Ausgleichskasse bezahlen und welche die Einkommenssteuerpflicht des Arbeitnehmers abgelden sollte. Um die Schwarzarbeit effizient zu bekämpfen und möglichst grosse Anreize zur ordnungsgemässen Ablieferung der Quellensteuer zu setzen, wurde der Steuersatz auf Bundesstufe bewusst tief auf 0.5% festgesetzt und von den Kantonen erwartet, dass sie diesem Beispiel folgen würden (vgl. Votum NR Pelli, AB 2004 N 1187). Allerdings sollte die steuerliche Privilegierung nur für kleine Verhältnisse gelten, wo die steuerliche Privilegierung zusammen mit der administrativen Erleichterung auch effektiv einen Anreiz gegen Schwarzarbeit setzen sollte. Deshalb wollte der Nationalrat den Anwendungsbereich des VAV auf Firmen mit maximal fünf Arbeitnehmern beschränken (vgl. den vom Nationalrat vorgeschlagenen Gesetzestext: Art. 2a: Titel: "Persönlicher Geltungsbereich", Text: "Arbeitgeber können die Löhne von höchstens fünf in ihrem Betrieb beschäftigten Arbeitnehmern gemäss den nachstehenden Bestimmungen abrechnen. Die Löhne dürfen den Mindestlohn nach Art. 7 BVG nicht übersteigen" [AB 2004 N 1193]). Der Ständerat beschloss daraufhin, nicht die Zahl der Arbeitnehmer, für die vereinfacht abgerechnet werden kann, und deren jeweiligen Maximallohn zu begrenzen, sondern einen Betrieb nur dann zur vereinfachten Abrechnung zuzulassen, wenn er bestimmte Kriterien (maximale Lohnsumme, maximaler Einzellohn) für das gesamte Personal einhält (AB 2004 S 924 ff.). Diese Fassung ging gegenüber jener des Nationalrats weiter, indem sie keine Beschränkung auf fünf Arbeitnehmer enthielt. Sie war indessen strenger, indem ein Betrieb nur vereinfacht abrechnen kann, wenn er die Löhne des gesamten Personals vereinfacht abrechnet. Dieser (hinsichtlich der Bemessung der quantitativen Kriterien in der Folge nochmals veränderten) Version stimmte der Nationalrat schliesslich im Differenzbereinigungsverfahren zu (vgl. AB 2005 N 211 ff.; 2005 S 469 f.; 2005 S 665 ff.).

E. 5.3.2

Aus der Entstehungsgeschichte von Art. 2 BGSA ergibt sich damit, dass der Gesetzgeber zwar über die typischen anvisierten Fälle der Hausdienstarbeit etc. hinaus auch andere Arbeitsverhältnisse im Niedriglohnsektor mit der schliesslich getroffenen Lösung erfassen wollte. Hingegen bestand im Parlament weitgehende Einigkeit darüber, dass das VAV nur für kleine Betriebe und wenige Arbeitnehmer greifen sollte. Nur diese sollten in den Genuss der administrativen und steuerlichen Erleichterungen des VAV kommen und nur deren einkommenssteuerliche Verpflichtungen sollten mit der Quellensteuer als abgelden gelten. Ausdrücklich verworfen wurde die Möglichkeit, dass ein Unternehmen neben ordentlich beschäftigten Arbeitnehmern für einen Teil der Arbeitnehmer gemäss VAV abrechnen kann.

E. 5.3.3

Vor dem Hintergrund dieser Entstehungsgeschichte bestehen Zweifel, ob der Gesetzgeber mit Art. 37a DBG und Art. 11 Abs. 4 StHG sowie Art. 2 f. BGSA auch Sachverhalte wie den Vorliegenden im Visier hatte. Man könnte sich daher fragen, ob der Arbeitgeberbegriff in diesen Bestimmungen im Zusammenspiel mit dem Begriff des Betriebs funktional auszulegen ist und deshalb für das VAV mehrere untereinander verbundene Gesellschaften als einheitlich als ein Arbeitgeber zu behandeln sind, wenn sie einen gemeinsamen Betrieb

führen.

E. 5.3.4

Allerdings ist zu beachten, dass diese Bestimmungen in engem Zusammenhang mit der Sozialversicherungs- und insbesondere der AHV-Gesetzgebung stehen (vgl. ARIANE ERNST, Das vereinfachte Abrechnungsverfahren im Einkommenssteuerrecht, 2018, N. 368). Gemäss Art. 11 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG; SR 830.1) ist Arbeitgeber, wer Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer beschäftigt. Nach Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10) gilt als Arbeitgeber, wer obligatorisch versicherten Personen Arbeitsentgelte gemäss Art. 5 Abs. 2 AHVG ausrichtet. Die Rechtsprechung interpretiert letztere Bestimmung so, dass nur im Zweifel darüber, wer der wirkliche Arbeitgeber ist, derjenige als Arbeitgeber zu gelten hat, der den Lohn auszahlt (Urteile 9C_824/2008 vom 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 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.).

E. 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.

E. 5.4

Eine andere Frage ist hingegen, ob der Quellensteuer die Abgeltungswirkung gemäss Art. 37a Abs. 1 DBG und § 47

bis Abs. 1 StG/SO hinsichtlich der Einkommenssteuern der Beschwerdeführer wegen Steuerumgehung abzusprechen ist.

E. 5.4.1

Den Steuerpflichtigen steht es grundsätzlich frei, wie sie ihre wirtschaftlichen Verhältnisse privatrechtlich ordnen. Insbesondere sind sie nicht verpflichtet, unter mehreren möglichen diejenige rechtliche Gestaltung zu wählen, welche ihnen die grösste steuerliche Belastung auferlegt. Ihre Grenze findet diese Gestaltungsfreiheit aus steuerlicher Sicht aber, wo die gewählte Gestaltung einer Umgehung der steuerrechtlichen Normen gleichkommt. Nach der Rechtsprechung liegt eine solche Steuerumgehung im Sinne eines Rechtsmissbrauchs (Art. 2 Abs. 2 ZGB analog i.V.m. Art. 5 Abs. 3 BV) vor, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, wenn zudem (b) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde. 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 sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, wenn eine Rechtsgestaltung (objektives Element) vorliegt, die - 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).

E. 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 streitbetreffenen 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 Schwellen von Art. 2 Abs. 1 lit. a und b BGSa festgelegt haben. Aber selbst wenn die Arbeitsentgelte mit der geleisteten Arbeit tatsächlich korrespondiert 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 Gesellschaften abgerechnet werden können. Aus diesem Grund erweisen sich die Ausführungen der Beschwerdeführer über die Neuordnung der Tätigkeitsbereiche der verschiedenen Gesellschaften, welche die Beschwerdeführer im Hinblick auf die Nachfolgeplanung kurz vor den streitbetroffenen Steuerjahren vollzogen haben wollen, als irrelevant. Denn selbst wenn es einem wirtschaftlichen Bedürfnis entsprochen hätte, die angebotenen Dienstleistungen in mehrere Gefässe aufzuteilen, um diese Gefässe dereinst einzeln an verschiedene Nachfolger verkaufen zu können, erklärte dies nicht, weshalb die Beschwerdeführer in den streitbetroffenen Steuerjahren je vier bzw. fünf separate Arbeitsverhältnisse zu den Gesellschaften unterhalten mussten. Andere wirtschaftliche Gründe, welche die ungewöhnliche Gestaltung motiviert haben könnten, bringen die Beschwerdeführer nicht vor. Solche sind denn auch nicht ersichtlich. Es ist deshalb zu vermuten, dass die Gestaltung vorrangig durch die Steuerersparnis motiviert 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 Vorschriften über die ordentliche Besteuerung von Erwerbseinkommen.

E. 5.4.3

Die Beschwerdeführer sind folglich so zu stellen, als wären sie nur bei einer Gesellschaft angestellt gewesen. In diesem Fall wäre das VAV für keinen Teil ihres Erwerbseinkommens offengestanden und hätte der Abzug und die Ablieferung der Quellensteuer keine abgeltende Wirkung nach Art. 37a Abs. 1 DBG und § 47

bis Abs. 1 StG/SO gehabt. Auch die Arbeitsentgelte, die im VAV abgerechnet wurden, unterliegen folglich der ordentlichen Einkommenssteuer. Die Vorinstanz hat das Bundesrecht und das harmonisierte kantonale Steuerrecht zutreffend angewandt.

E. 6

Die Beschwerde ist unbegründet und abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang tragen die Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens unter solidarischer Haftung (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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