

# GR\_GERICHTE A 2019 46 vom 19. November 2019

GR Gerichte, 2019-11-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2019\\_46](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2019_46)

FR: GR\_GERICHTE A 2019 46 du 19 novembre 2019

IT: GR\_GERICHTE A 2019 46 del 19 novembre 2019

## Regeste

Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuern 2015 und 2016 | Einkommenssteuer

## Erwägungen

### E. 4

Mit zwei separaten Schreiben vom 21. Juni 2019 erhoben die Eheleute gegen diese Veranlagungen Einsprache, im Wesentlichen mit dem Begehren, von der Aufrechnung der im vereinfachten Verfahren abgerechneten Einkünfte sei abzusehen. Mit Einspracheentscheiden vom 29. Juli 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer 2015 und 2016 hiess die Steuerverwaltung eine Einsprache teilweise gut (nicht im vorliegend strittigen Punkt) und wies die andere Einsprache ab. Begründend wurde im Wesentlichen festgehalten, dass die Voraussetzungen einer Steuerumgehung erfüllt seien, weshalb die im vereinfachten Verfahren abgerechneten Löhne zu Recht im ordentlichen Veranlagungsverfahren besteuert worden seien.

### E. 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 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210] analog i.V.m. Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV; SR 101]) 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

- 9 - 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 blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (vgl. BGE 142 II 399 E.4.2, 138 II 239 E.4.1; Urteile des Bundesgerichts 2C\_803/2018 vom 17. September 2019 E.5.4.1, 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E.3.1, 2C\_597/2016 vom 10. August 2017 E.2.6).

#### E. 4.2

Vorliegend ist den Akten zu entnehmen, dass die Gesellschaften D.\_\_\_\_\_ gmbh, E.\_\_\_\_\_ AG, und F.\_\_\_\_\_ AG im Jahr 2015 im Eigentum der Beschwerdeführer standen (vgl. Bg-act. 9.1). Bei diesen Gesellschaften erzielten die Beschwerdeführer im Jahr 2015 folgende Einkünfte, welche im vereinfachten Verfahren abgerechnet wurden (vgl. Bg-act. 7): - Fr. 21'060.-- für A.\_\_\_\_\_, erzielt bei D.\_\_\_\_\_ gmbh, X.\_\_\_\_\_ - Fr. 21'150.-- für B.\_\_\_\_\_, erzielt bei D.\_\_\_\_\_ gmbh, X.\_\_\_\_\_ - Fr. 21'150.-- für A.\_\_\_\_\_, erzielt bei E.\_\_\_\_\_ AG, Y.\_\_\_\_\_ - Fr. 21'150.-- für A.\_\_\_\_\_, erzielt bei F.\_\_\_\_\_ AG, Z.\_\_\_\_\_ - Fr. 14'100.-- B.\_\_\_\_\_, erzielt bei F.\_\_\_\_\_ AG, Z.\_\_\_\_\_ Sodann ist aktenmässig erstellt, dass die Beschwerdeführer im Jahr 2016 Eigentümer der Gesellschaften H.\_\_\_\_\_ AG, E.\_\_\_\_\_ AG, Y.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ AG waren (vgl. Bg-act. 9.2). Bei diesen Gesellschaften erzielten die Beschwerdeführer im Jahr 2016 folgende Einkünfte, welche ebenfalls im vereinfachten Verfahren abgerechnet wurden (vgl. Bg-act. 8): - Fr. 21'150.-- für A.\_\_\_\_\_, erzielt bei H.\_\_\_\_\_ AG

- 10 - - Fr. 21'150.-- für B.\_\_\_\_\_, erzielt bei H.\_\_\_\_\_ AG - Fr. 21'150.-- für A.\_\_\_\_\_, erzielt bei E.\_\_\_\_\_ AG, Y.\_\_\_\_\_ ./ Fr. 14'000.-- für A.\_\_\_\_\_, erzielt bei E.\_\_\_\_\_ AG, Y.\_\_\_\_\_ - Fr. 7'200.-- für A.\_\_\_\_\_, erzielt bei F.\_\_\_\_\_ AG - Fr. 4'800.-- B.\_\_\_\_\_, erzielt bei F.\_\_\_\_\_ AG Aus dem Dargelegten erhellt, dass die Beschwerdeführer ihre Löhne selber festlegen konnten und diese mit Fr. 21'060.-- bzw. Fr. 21'150.-- offenbar mehrmals bewusst knapp unter bzw. auf die in den Jahren 2015 und 2016 massgebende Grenze von Fr. 21'150.-- festsetzten (vgl. Art. 5 der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVV 2; SR 831.441.1], Stand per 1. Januar 2015 bzw. per 1. Januar 2016). Zudem legten die Beschwerdeführer nicht dar, welche Arbeiten sie für die einzelnen, ihnen gehörenden Gesellschaften ausführten und weshalb diese Arbeiten über diese Gesellschaften abgewickelt wurden. Drei der vier oben genannten Gesellschaften, namentlich die D.\_\_\_\_\_ gmbh, X.\_\_\_\_\_ (mittlerweile gelöscht), die H.\_\_\_\_\_ AG sowie die F.\_\_\_\_\_ AG, erbringen bzw. erbrachten Treuhanddienstleistungen (vgl. Bg-act. 10). Sodann wird auf der Homepage der den Beschwerdeführern ebenfalls gehörenden C.\_\_\_\_\_ AG darauf hingewiesen, dass unter anderem die angebotenen Treuhanddienstleistungen auch zusammen mit anderen Partnern erbracht würden. Als Partner werden dabei insbesondere die F.\_\_\_\_\_ AG sowie die H.\_\_\_\_\_ AG aufgeführt (vgl. [https://www.C.\\_\\_\\_\\_\\_.ch/C.\\_\\_\\_\\_\\_](https://www.C._____.ch/C._____), zuletzt besucht am 20. November 2019). Notabene verfügt zumindest die F.\_\_\_\_\_ AG über keine eigene Homepage. Dass die besagten Partnergesellschaften von der C.\_\_\_\_\_ AG Mandate übernommen und die Beschwerdeführer für die Ausführung dieser Mandate die oben dargelegten Löhne erhalten hätten, vermögen sie nicht nachzuweisen. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die vierte Gesellschaft (E.\_\_\_\_\_ AG in Y.\_\_\_\_\_) auf der Homepage der C.\_\_\_\_\_ AG nicht erwähnt wird, sich ihr Sitz jedoch ebenfalls in Y.\_\_\_\_\_ befindet (vgl. Bg-act. 10). Vor dem Hintergrund der dargelegten Aspekte ist das Vorgehen der Beschwerdeführer als ungewöhnlich anzu-

- 11 - sehen. Auf jeden Fall wirft es Fragen auf und erscheint den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen. Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführer in ihren Rechtsschriften explizit einräumen, dass das in Frage stehende Vorgehen einzig zur Steuerersparnis gewählt worden sei (vgl. Beschwerde vom 29. August 2019 S. 5 sowie Replik vom 21. Oktober 2019 S. 3). Andere Gründe für die Wahl dieses Vorgehens als blosser Steuerersparnisgründe sind nicht ersichtlich und werden auch nicht geltend gemacht. Schliesslich würde das vereinfachte Abrechnungsverfahren aufgrund der Akten zu einer erheblichen Steuerersparnis von 58.8 % (Fr. 29'147.--) im Steuerjahr 2015 bzw. von 71.82 % (Fr. 11'846.--) im Steuerjahr 2016 führen (vgl. Bg-act. 5 und 6 S. 3 sowie Vernehmlassung vom 20. September 2019 S. 7), weshalb die Beschwerdegegnerin hier von einer Steuerumgehung ausgehen durfte. Es wäre den Beschwerdeführern freigestanden, schlüssig darzulegen, wofür sie von den ihnen gehörenden Gesellschaften Lohn bezogen haben und das vereinfachte Abrechnungsverfahren angewandt wurde. Auch wurde nicht ansatzweise aufgezeigt, inwiefern die Beschwerdeführer teilweise Löhne exakt im Betrag des in den Jahren 2015 und 2016 für das vereinfachte Abrechnungsverfahren zulässigen Höchstwerts bezogen haben. Die in den besagten Jahren im vereinfachten Verfahren abgerechneten Löhne wurden demnach von der Beschwerdegegnerin zu Recht im ordentlichen Veranlagungsverfahren aufgerechnet und besteuert. Somit ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 4.3**

Nur am Rande ist noch zu erwähnen, dass die Beschwerdeführer bzw. die hier relevanten Gesellschaften sogar der Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung bzw. des Steuerbetrugs erfüllt haben könnten, sofern den Beschwerdeführern ohne effektive Arbeitsleistung von ebendiesen Gesellschaften Lohn zugeflossen ist bzw. diese Gesellschaften keine Geschäftstätigkeit ausübten. Diese Fragen können jedoch im vorliegend zu beurteilenden Verfahren offen bleiben.

- 12 - 5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten gestützt auf Art. 72 Abs. 2 und Art. 73 Abs. 1 VRG von den unterliegenden Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung zu tragen. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass. Demnach erkennt das Gericht:

#### **E. 5**

Gegen diese Einspracheentscheide erhoben die Eheleute (nachfolgend Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 29. August 2019 Beschwerde, mit den Begehren, die durch die Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung über Fr. 98'610.-- für das Steuerjahr 2015 bzw. über Fr. 61'450.-- für das Steuerjahr 2016 sei zu streichen und die Veranlagungen seien gemäss den eingereichten Steuerdeklarationen 2015 bzw. 2016 vorzunehmen. Begründend hielten die Beschwerdeführer im Wesentlichen fest, sie hätten im Jahr 2015 ihren Wohnsitz nach Graubünden verlegt und dieser Entscheid sei nicht monetärer Natur gewesen. Hätten sie mit einem solchen Entscheid der Steuerverwaltung gerechnet, hätten sie es bei einer Sekundärsteuerpflicht belassen. Gemäss der zum Zeitpunkt der Erstellung der Steuerdeklarationen gültigen Gesetze hätten die Beschwerdeführer sämtliche rechtlichen, sozialversicherungsrechtlichen und steuerrechtlichen Bestimmungen eingehalten.

Ein Gesetzesverstoss könne somit nicht festgestellt werden. Die Änderungen des BGSA seien per 1. Januar 2018 in Kraft getreten. Es liege nicht in der Kompetenz der Steuerverwaltung, Gesetzesänderungen, welche per 1. Januar 2018 in Kraft getreten seien, rückwirkend anzuwenden. Die Voraussetzungen zur Anwendung des vereinfachten Abrechnungsverfahrens gemäss Merkblatt 2.07 AHV seien erfüllt. Von einer Steuerumgehung könne nicht gesprochen werden, sondern allenfalls von einer korrekten Steueroptimierung. Es würden nicht sämtliche Voraussetzungen einer Steuerumgehung vorliegen.

#### **E. 6**

Mit Vernehmlassung vom 20. September 2019 beantragte die Steuerverwaltung (nachfolgend Beschwerdegegnerin), die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, die vereinfachte Abrechnungsmöglichkeit gemäss Art. 37a DBG und Art. 99a StG diene der Bekämpfung der Schwarzarbeit im Billiglohnbereich. Das Vorgehen der Beschwerdeführer widerspreche somit dem Sinn und Zweck des Gesetzes. Da die Beschwerdeführer die eigenen Löhne ihrer eigenen Firmen mit dem vereinfachten Verfahren abrechnen würden, würden sie sozusagen ihre eigene Schwarzarbeit bekämpfen. Das Gesetz sei primär dazu geschaffen worden, die Schwarzarbeit Dritter zu verhindern. In denjenigen Fällen, in welchen die Person des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers identisch seien, mache die Anwendung des vereinfachten Verfahrens keinen Sinn. Das Vorgehen der Beschwerdeführer könne somit als ungewöhnlich und sachwidrig bezeichnet werden. Die Beschwerdeführer hätten ihren Lohn selber festlegen können und hätten diesen offenbar bewusst mehrmals auf Fr. 21'150.-- festgesetzt. Dieser Wert habe in den Jahren 2015 und 2016 die massgebliche Obergrenze für das vereinfachte Abrechnungsverfahren dargestellt. Zudem sei die Steuerersparnis mit 58.8 % (Fr. 29'147.--, Steuerjahr 2015) bzw. mit 71.82 % (Fr. 11'846.--, Steuerjahr 2016) erheblich bzw. massiv. Folglich seien bezüglich der Jahre 2015 und 2016 die Voraussetzungen für eine Steuerumgehung kumulativ erfüllt. Die im vereinfachten Verfahren abgerechneten Löhne seien somit in diesen Jahren zu Recht im ordentlichen Veranlagungsverfahren aufgerechnet und besteuert worden.

- 5 -

#### **E. 7**

In der Replik vom 21. Oktober 2019 hielten die Beschwerdeführer an ihren Anträgen fest und nahmen zur Vernehmlassung der Beschwerdegegnerin Stellung.

#### **E. 8**

Am 4. November 2019 hielt auch die Beschwerdegegnerin duplicando an ihren Anträgen fest und vertiefte ihre Standpunkte unter Bezugnahme auf das Urteil des Bundesgerichts 2C\_803/2018 vom 17. September 2019.

#### **E. 9**

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften und in den angefochtenen Einspracheentscheiden wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Anfechtungsobjekte des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bilden die Einspracheentscheide vom 29. Juli 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer 2015 und 2016, mit welchen die Beschwerdegegnerin die Einsprachen der Beschwerdeführer vom 21. Juni

2019 teilweise guthiess (nicht im vorliegend strittigen Punkt) bzw. abwies und gleichzeitig die Besteuerung der im vereinfachten Verfahren abgerechneten Löhne im ordentlichen Veranlagungsverfahren bestätigte. Solche Entscheide können laut Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) i.V.m. Art. 139 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.00) bzw. Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200) mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden angefochten werden. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ergibt sich aus Art. 49 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR

- 6 - 370.100), wonach das Verwaltungsgericht Beschwerden gegen Entscheide von Dienststellen der kantonalen Verwaltung und von unselbständigen Anstalten des kantonalen Rechts beurteilt, soweit das kantonale Recht den direkten Weiterzug vorsieht, was vorliegend ■ wie gesehen (vgl. Art. 139 Abs. 1 StG) ■ der Fall ist. Demzufolge fällt die Beurteilung der vorliegenden Streitsache in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden. Die Beschwerdeführer sind als formelle und materielle Adressaten der angefochtenen Einspracheentscheide beschwert und damit ohne Weiteres zur Beschwerdeerhebung befugt (Art. 50 Abs. 1 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 52 Abs. 1 und Art. 38 Abs. 1 und 2 VRG) ist somit einzutreten. 2. Streitig und zu prüfen ist, ob die Beschwerdegegnerin die in den Jahren 2015 und 2016 im vereinfachten Verfahren abgerechneten Löhne zu Recht im ordentlichen Veranlagungsverfahren aufgerechnet und besteuert hat. 3.1. 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 % zu erheben. Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber die Steuer im Rahmen des vereinfachten Abrechnungsverfahrens gemäss Art. 2 und 3 des Bundesgesetzes über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (Bundesgesetz gegen die Schwarzarbeit, BGSA; SR 822.41) entrichtet. Damit ist die Einkommenssteuer abgegolten. 3.2. Art. 11 Abs. 4 StHG schreibt den Kantonen für kleine Arbeitsentgelte gemäss Art. 2 BGSA dieselbe Erhebungsart der Einkommenssteuer als Abgeltungsquellensteuer vor, wenn der Arbeitgeber von dieser Abrechnungsart Gebrauch macht. 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

- 7 - fast alle Kantone – so auch der Kanton Graubünden [Art. 99a Abs. 1 StG] – für die Abgeltungsquellensteuer einen Steuersatz von 4.5 % vorsehen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_803/2018 vom 17. September 2019 E.3.1.2 mit Hinweisen). 3.3. Gemäss Art. 2 BGSA – in der ursprünglichen, hier noch massgebenden Fassung vom 17. Juni 2005 (bis zum 31. Dezember 2017 in Kraft gestanden) – können Arbeitgeber die Löhne der in ihrem Betrieb beschäftigten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer im vereinfachten Verfahren nach Art. 3 abrechnen, sofern: a) der einzelne Lohn den Grenzbetrag nach Art. 7 des Bundesgesetzes 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 streitbetroffenen Jahre 2015 und 2016 bedeutet dies,

dass die einzelnen in den Betrieben der beiden Beschwerdeführer für sie abgerechneten Löhne nicht höher als Fr. 21'150.-- sein durften und die Gesamtlohnsomme Fr. 56'400.-- (= 2 x Fr. 28'200.--) nicht übersteigen durfte. 3.4. Mit Wirkung auf den 1. Januar 2018 wurde Art. 2 BGSA um einen zweiten Absatz ergänzt. Danach ist das vereinfachte Abrechnungsverfahren 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.

- 8 - 3.5. Vorliegend sind sich die Parteien grundsätzlich einig darüber, dass die umschriebenen Voraussetzungen für ein vereinfachtes Abrechnungsverfahren im Sinn von Art. 2 aBGSA gegeben sind (vgl. beschwerdegegnerische Akten [Bg-act.] 5 und 6 S. 4 sowie Vernehmlassung vom 20. September 2019 S. 5). Die Beschwerdegegnerin hält indessen dafür, dass die in Art. 37a Abs. 1 DBG und Art. 99a Abs. 1 StG vorgesehene Erfüllung der Einkommenssteuerpflicht in diesem Verfahren unzulässig sei, weil dessen Beanspruchung als Steuerumgehung zu würdigen sei. Zu prüfen bleibt demnach, ob der Quellensteuer die Abgeltungswirkung gemäss Art. 37a Abs. 1 DBG und Art. 99a Abs. 1 StG hinsichtlich der Einkommenssteuern der Beschwerdeführer wegen Steuerumgehung abzusprechen ist.

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