

# **SO\_GERICHTE SGSTA.2013.120 vom 24. November 2014**

SO Obergericht, 2014-11-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so\\_gerichte\\_SGSTA.2013.120](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2013.120)

FR: SO\_GERICHTE SGSTA.2013.120 du 24 novembre 2014

IT: SO\_GERICHTE SGSTA.2013.120 del 24 novembre 2014

## **Regeste**

Einkommen, kleine Arbeitsentgelte; Steuerumgehung.1. Das vereinfachte Abrechnungsverfahren für kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit steht grundsätzlich für alle Tätigkeiten offen.2. Voraussetzungen einer Steuerumgehung. Bei der Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung ist das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit zu legen. Die Annahme einer Steuerumgehung bleibt ausgeschlossen, wenn andere als blosse Steuereinspargründe bei der Rechtsgestaltung relevant sind. Bei rechtsmissbräuchlicher Gestaltung soll dann eingegriffen werden, wenn diese tatsächlich Wirkung entfalten würde. In casu Steuerumgehung bejaht.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Das BGSA sieht in Art. 2 vor, dass Arbeitgeber die Löhne der in ihrem Betrieb beschäftigten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer im vereinfachten Verfahren nach Art. 3 BGSA abrechnen können, sofern (a) der einzelne Lohn den Grenzbetrag nach Art. 7 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) nicht übersteigt sowie (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. Gemäss Art. 3 Abs. 1 BGSA erfolgt die Anmeldung bei der AHV-Ausgleichskasse für die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, die Erwerbsersatzordnung, die Arbeitslosenversicherung, die Familienzulagen in der Landwirtschaft, die Unfallversicherung und für die Steuern nach Art. 37a DBG und Art. 11 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Die AHV-Ausgleichskasse erhebt die Sozialversicherungsbeiträge und die Steuern (Art. 3 Abs. 2 Satz 1 BGSA). Dementsprechend sehen § 47bis Abs. 1 und 2 StG und Art. 37a Abs. 1 DBG vor, dass für kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit die Steuer ohne Berücksichtigung der übrigen Einkünfte, allfälliger Berufskosten und Sozialabzüge zu einem Satz von 4.5 % (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. 0.5 % (direkte Bundessteuer) zu erheben ist, unter der Voraussetzung, dass der Arbeitgeber die Steuer im Rahmen des vereinfachten Abrechnungsverfahrens nach Art. 2 und 3 BGSA entrichtet. Damit sind die Einkommenssteuern abgegolten.

Aus den Materialien erhellt, dass der Bundesgesetzgeber das vereinfachte Abrechnungsverfahren primär für Beschäftigte in privaten Haushalten sowie in landwirtschaftlichen und anderen Kleinbetrieben vorgesehen hat. Dies kommt indessen im Gesetzeswortlaut nicht zum Ausdruck, weshalb davon auszugehen ist, dass das Verfahren in allen Fällen offensteht, wo die Voraussetzungen gemäss Art. 2 BGSA erfüllt sind,

ungeachtet der Art der Tätigkeit. Im vorliegenden Fall ist - auch seitens der Vorinstanz - unbestritten, dass die Voraussetzungen für die Anwendung des vereinfachten Abrechnungsverfahrens gegeben sind, insbesondere die Betragsgrenzen gemäss Art. 2 Bst. a und b BGSA eingehalten sind und die Löhne des gesamten Personals im vereinfachten Verfahren abgerechnet werden.

### **E. 3**

Die Veranlagungsbehörde ist indessen der Auffassung, es liege eine Steuerumgehung vor. Daher hat sie die Löhne, welche die Arbeitgeberfirmen der Rekurrenten im vereinfachten Verfahren abgerechnet haben, im Rahmen der Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuern 2011 und 2012 aufgerechnet. Im Folgenden ist daher einzig noch zu prüfen, ob die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt sind.

### **E. 4**

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung 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, (2) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (Urteil des Bundesgerichts 2C\_135/2014 vom 10. Juni 2014, E. 2.7.1, mit Hinweisen). Entgegen der in der neuen Literatur geäusserten Ansicht ist an diesen Kriterien festzuhalten. Zwar kann die Steuerumgehung - im Sinne einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinnes einer Norm - nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage kommen, d.h. wenn trotz Heranziehung des Normsinnes als Auslegungsschranke eine Besteuerung oder eine 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 bzw. einer Willkür gleichkäme. Werde das Vorliegen einer Steuerumgehung mit dieser Gewichtung geprüft, so stellen die genannten Kriterien einen tauglichen Prüfraster für die Abgrenzung von der steuerlich zu akzeptierenden Steuervermeidung dar. Was die Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung, das so genannte objektive Element, betrifft, ist daher das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit zu legen. Das heisst, für die Annahme einer Steuerumgehung muss eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das so genannte subjektive Element spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosser Steuereinspargründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen. Wird der Anwendung der Steuerumgehung das rechtsmissbräuchliche Anrufen einer Norm zugrunde gelegt, so kann die zweckwidrige, ohne schützenswertes Interesse erfolgende Rechtsausübung nicht unbeachtet bleiben. Was schliesslich das so genannte effektive Element anbelangt, ist zu beachten, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich frei ist, wie er seine Rechtsverhältnisse gestalten will und dass bei rechtsmissbräuchlicher Gestaltung dann eingegriffen werden soll, wenn diese andernfalls tatsächlich Wirkung entfalten würde. Ob die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss

gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Im Übrigen ist irrelevant, ob der Inhalt der missbräuchlich in Anspruch genommenen Normen in rein zivilrechtlicher Auslegung oder in wirtschaftlicher Auslegung zu ermitteln ist (BGE 138 II 243 ff. E. 4.1 und E. 4.2, mit Hinweisen).

#### **E. 5**

Im vorliegenden Fall geht aus den Akten hervor, dass die Rekurrenten offensichtlich innerhalb ihrer Firmengruppe ein Konstrukt errichtet haben, welches es ihnen ermöglicht hat, einen erheblichen Teil ihrer Einkünfte aus Erwerbstätigkeit unter Inanspruchnahme des vereinfachten Verfahrens gemäss BGSA zu vereinnahmen. Auch wenn es gewisse Gründe dafür geben mag, die in Frage stehenden Tochtergesellschaften oder einzelne davon weiterhin für bestimmte Zwecke einzusetzen, ist es doch offensichtlich, dass in weitgehendem Masse buchhalterische und organisatorische Massnahmen getroffen worden sind, die ausschliesslich dem Zweck dienen, den Rekurrenten durch die Tochtergesellschaften Löhne unter Anwendung des vereinfachten Abrechnungsverfahrens auszuzahlen. So wurden insbesondere ohne wirtschaftliche Notwendigkeit Umsätze in die Tochtergesellschaften verschoben bzw. gruppeninterne Umsätze generiert. Der Vorinstanz ist darin zuzustimmen, dass es wirtschaftlich offensichtlich keinen Sinn macht, wenn die Rekurrenten, die bei der X. und Partner AG im Rahmen einer Haupterwerbstätigkeit angestellt sind, von einer Tochtergesellschaft einen weiteren Lohn für eine Nebenerwerbstätigkeit beziehen und im Rahmen dieser Tätigkeit der X. und Partner AG, deren Angestellte sie ohnehin sind, Beratungsleistungen erbringen oder ihr als Arbeitskräfte zur Verfügung gestellt werden. Auch ist fraglich, inwieweit die Rekurrenten überhaupt persönlich für die Tochtergesellschaften tätig geworden sind. So ist beispielsweise kaum anzunehmen, dass der Rekurrent als Angestellter der D. AG höchstpersönlich wenig lukrative Steuererklärungen für natürliche Personen erstellt hat. Auffällig ist sodann, dass die Tochtergesellschaften von der Übernahme durch die X.-Gruppe bis zum Inkrafttreten des BGSA überhaupt keine Löhne bezahlt, sondern ausschliesslich Drittarbeiten (Fremdarbeiten) bezogen haben, um ihre Leistungen erbringen zu können. Es bestand in der Folge keine wirtschaftliche Notwendigkeit, dies zu ändern. Daher liegt auf der Hand, dass die gewählte Rechtsgestaltung einzig zwecks Erzielung einer erheblichen Steuereinsparung gewählt wurde.

#### **E. 6**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen ist, dass die von den Rekurrenten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint. Da keine wirtschaftlichen oder anderweitigen Gründe für die Wahl dieser Rechtsgestaltung ersichtlich sind, ist auch das subjektive Element der Steuerumgehung erfüllt. Schliesslich hat die Vorinstanz dargelegt, dass das gewählte Vorgehen zu einer erheblichen Steuereinsparung (rund Fr. 37'000.-- bzw. Fr. 38'000.-- pro Jahr) führen würde, wenn es hingenommen würde. Die Voraussetzungen einer Steuerumgehung sind mithin erfüllt. Dies gilt im Übrigen auch in Bezug auf die Ehefrau, die ohne weiteres als den in Frage stehenden Gesellschaften nahestehende Person zu qualifizieren ist.

#### **E. 7**

Dementsprechend ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Diese

Rechtsgestaltung hätte darin bestanden, dass sämtliche von den Rekurrenten als Lohn vereinnahmte Beträge von der X. & Partner AG bezahlt worden wären. Dies bedeutet aber andererseits, dass bei den Tochtergesellschaften das vereinfachte Abrechnungsverfahren nicht zur Anwendung gelangt wäre und somit keine Quellensteuern entrichtet worden wären. Dem ist dadurch Rechnung zu tragen, dass die im Rahmen des vereinfachten Abrechnungsverfahrens für die Jahre 2011 und 2012 bezahlten Steuerbeträge an die aufgrund der ordentlichen Veranlagungen der Jahre 2011 und 2012 geschuldeten Steuerbeträge anzurechnen sind. In diesem Punkt sind der Rekurs bzw. die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Im Übrigen jedoch sind die Rechtsmittel nach dem Gesagten abzuweisen.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen sind der Rekurs und die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen, im Übrigen aber abzuweisen. Die Sache ist an die Vorinstanz zur Neuveranlagung zurückzuweisen.

Steuergericht, Urteil vom 24. November 2014 (SGSTA.2013.120; BST.2013.112)

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