

WBE.2023.51 / nw / we

(3-RV.2019.150/3-RV.2019.151)

Art. 43

Urteil vom 2. Juli 2024

Besetzung

Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz

Verwaltungsrichter Kiener

Verwaltungsrichter Plüss

Gerichtsschreiberin Waldmeier

Beschwerde-
führer

A._____

vertreten durch AS & T AG Attenhofer Steuerberatung und Treuhand,
H. Attenhofer, Seeächerstrasse 11, 5330 Bad Zurzach

gegen

Kantonales Steueramt, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Stadtrat Q._____

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013
und 2014

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 22. Dezember 2022

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

A._____ wurde mit Verfügung vom 18. Dezember 2018 für die Steuerperiode 2013 von der Steuerkommission Q._____ zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 144'500.00 (satzbestimmendes Einkommen Fr. 206'900.00), einem qualifizierten Beteiligungsertrag von Fr. 190'000.00 und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 5'169'000.00 (satzbestimmendes Vermögen Fr. 5'639'000.00) veranlagt. In Abweichung zur Selbstdeklaration wurden die Verwaltungsratshonorare der B._____ AG, der C._____ AG, der D._____ AG, der E._____ AG, der F._____ AG und der G._____ AG in Höhe von insgesamt Fr. 94'823.00 nicht im vereinfachten Abrechnungsverfahren (VAV) abgerechnet, sondern im ordentlichen Verfahren besteuert.

2.

A._____ wurde mit Verfügung vom 18. Dezember 2018 für die Steuerperiode 2014 von der Steuerkommission Q._____ zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 231'500.00 (satzbestimmendes Einkommen Fr. 482'300.00), einem Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen von Fr. 190'000.00 und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 5'360'000.00 (satzbestimmendes Vermögen Fr. 5'742'000.00) veranlagt. In Abweichung zur Selbstdeklaration wurden die Verwaltungsratshonorare der B._____ AG, der D._____ AG, der E._____ AG, der F._____ AG und der G._____ AG in Höhe von insgesamt Fr. 74'760.00 nicht im VAV abgerechnet, sondern im ordentlichen Verfahren besteuert.

B.

1.

Gegen die Verfügungen vom 18. Dezember 2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 liess A._____ am 11. Januar 2019 Einsprache erheben und beanstandete die Besteuerung der im VAV abgerechneten Einkommen im ordentlichen Verfahren.

2.

Die Steuerkommission Q._____ wies die beiden Einsprachen mit Entscheidungen vom 3. Juli 2019 ab.

C.

Mit Eingabe vom 19. August 2019 liess A._____ gegen die Einspracheentscheide Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, erheben, welches am 22. Dezember 2022 entschied:

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 Q._____ 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.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 8. Februar 2023 gelangte A._____ an das Verwaltungsgericht und liess folgende Anträge stellen:

1.

Das Urteil 3-RV.2019.150 / 3-RV.2019.151 des Spezialverwaltungsgericht vom 22. Dezember 2022 sei aufzuheben.

2.

Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen der Steuerperiode 2013 sei für die Zwecke der direkten Bundessteuer und der Staats- und Gemeindesteuern unter Ausschluss der im vereinfachten Abrechnungsverfahren abgerechneten Honorare in der Höhe von CHF 94'822.50 neu festzusetzen.

3.

Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen der Steuerperiode 2014 sei für die Zwecke der direkten Bundessteuer und der Staats- und Gemeindesteuern unter Ausschluss der im vereinfachten Abrechnungsverfahren abgerechneten Honorare in der Höhe von CHF 74'760.00 neu festzusetzen.

4.

Eventualiter sei die Sache im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

2.

In seiner Eingabe vom 13. Februar 2023 verzichtete das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Am 6. März 2023 reichte der Vertreter des Beschwerdeführers neue Unterlagen ein. Das Kantonale Steueramt (KStA) beantragte in ihrer

Beschwerdeantwort vom 14. März 2023 die Abweisung der Beschwerde. Der Stadtrat Q._____ hat keine Beschwerdeantwort eingereicht.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 2. Juli 2024 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Der Beschwerdeführer begehrt die Neufestsetzung des steuerbaren und satzbestimmenden Einkommens in den Steuerperioden 2013 und 2014 sowohl für die Kantons- und Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer. Anfechtungsobjekt des vorliegenden Verfahrens bildet das Urteil 3-RV.2019.150 / 3-RV.2019.151 des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 22. Dezember 2022, welches einzig die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 zum Gegenstand hat. Soweit die Beschwerde die direkte Bundessteuer 2013 und 2014 betrifft, liegt kein anfechtbares Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, und somit kein Anfechtungsobjekt vor, weshalb darauf nicht einzutreten ist (vgl. Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11] i. V. m. § 54 Abs. 1 VRPG).

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist daher, soweit sie die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 betrifft, einzutreten.

II.

1.

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Urteil im Wesentlichen erwogen, dass die Voraussetzungen für die Abrechnung der vom Beschwerdeführer bezogenen Verwaltungsratshonorare im VAV erfüllt seien. Allerdings liege eine ungewöhnliche Rechtsgestaltung vor, die nur durch Steuerersparnis

motiviert gewesen sei. Damit sei eine Steuerumgehung zu bejahen und die im Einspracheverfahren bestätigte Aufrechnung der dem Beschwerdeführer im Jahr 2013 und 2014 im VAV ausgerichteten Verwaltungsratshonorare zum ordentlichen Einkommen rechtmässig.

Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, dass die Voraussetzungen einer Steuerumgehung nicht erfüllt seien und die Vorinstanz ihr Urteil auf falsche Sachverhaltsannahmen und Vermutungen aufgebaut habe. Zudem habe die Vorinstanz den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.

2.

Zunächst ist auf die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs einzugehen.

Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]) fliesst die Pflicht der Behörden, die Vorbringen des von einem Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Zudem umfasst der Anspruch auf rechtliches Gehör als Teilgehalt die Begründungspflicht. Letztere verlangt nicht, dass sich das Gericht mit sämtlichen vorgebrachten Sachverhaltselementen, Beweismitteln und Rügen auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann es sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich das Gericht hat leiten lassen und auf die sich sein Entscheid stützt. Die Begründungspflicht ist nur dann verletzt, wenn das Gericht auf die für den Ausgang des Verfahrens wesentlichen Vorbringen selbst implizit nicht eingeht (zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2C_152/2020 vom 18. Juni 2020, Erw. 2.1).

Der Vertreter des Beschwerdeführers bringt vor, die Vorinstanz habe sich nicht mit dem Einwand des Beschwerdeführers auseinandergesetzt, wonach er seine Mittel noch während der Tätigkeit als Geschäftsführer der H._____ AG in verschiedene privat bzw. über seine Holding gehaltene Gesellschaften reinvestiert und er mit dem altersbedingten Rückzug aus der H._____ AG die nötigen Kapazitäten geschaffen habe, seine Tätigkeiten als Verwaltungsrat in den vorliegend betroffenen Gesellschaften auszubauen; steuerliche Überlegungen hätten dabei keine Rolle gespielt.

Der Beschwerdeführer hat in Ziffer 4 der Rekurschrift vom 19. August 2019 und in Ziffer 2.1 der Rekursreplik vom 15. Oktober 2019 zwar ausgeführt, dass er am 16. Juli 2013 65 Jahre alt geworden sei und die Nachfolge durch den Verkauf seiner Aktien der H._____ AG an drei Mitglieder der Geschäftsleitung geregelt sowie die operative Geschäftsführung abgegeben

habe. Die nun in der Beschwerde vorgebrachte Argumentationslinie, wonach dem Beschwerdeführer aufgrund seiner Pensionierung mehr Zeit für die Verwaltungsratsmandate zur Verfügung gestanden habe, wurde im Rekursverfahren aber nicht direkt vorgebracht. Der Vorinstanz kann deshalb nicht vorgeworfen werden, sich nicht mit dieser Argumentationslinie auseinandergesetzt zu haben.

Auch wenn die Vorinstanz in ihrem Entscheid das Erreichen des Rentenalters und den Verkauf der Aktien der H._____ AG nicht thematisiert hat, ergibt sich aus dem Urteil mit genügender Klarheit, weshalb die Vorinstanz das Vorgehen des Beschwerdeführers als Steuerumgehung einstufte und von welchen Überlegungen sie sich hat leiten lassen. Der Beschwerdeführer vermochte das Urteil der Vorinstanz denn auch durchaus sachgerecht anzufechten (vgl. BGE 136 I 229, Erw. 5.2). Dementsprechend liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor.

3.

In materieller Hinsicht ist zu prüfen, ob die vom Beschwerdeführer im Jahr 2013 und 2014 im VAV abgerechneten Verwaltungsratshonorare der ordentlichen Besteuerung zuzuführen sind oder nicht.

4.

4.1

Für kleine Arbeitsentgelte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit ist die Steuer ohne Berücksichtigung der übrigen Einkünfte, allfälliger Berufskosten und Sozialabzüge zu einem Satz von 4,5 % an der Quelle zu erheben, wenn die Arbeitgeberin oder der Arbeitgeber die Steuer im Rahmen des VAV nach den Art. 2 und 3 des Bundesgesetzes über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit vom 17. Juni 2005 (Bundesgesetz gegen die Schwarzarbeit, BGSA; SR 822.41) entrichtet (§ 119a Abs. 1 StG). Der Steuerabzug tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Kantons- und Gemeindesteuern (§ 119a Abs. 2 StG). Nach § 20b der damaligen Verordnung über die Quellensteuer vom 22. November 2000 in der für die Steuerperioden 2013 und 2014 gültigen Fassung (aQStV-AG; SAR 651.711) wird die Steuer auf der Grundlage des vom Arbeitgebenden der AHV-Ausgleichskasse gemeldeten Bruttolohns erhoben.

Nach aArt. 2 Abs. 1 BGSA in der bis zum 31. Dezember 2017 gültigen Fassung können Arbeitgeber die Löhne der in ihrem Betrieb beschäftigten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer im VAV nach aArt. 3 BGSA abrechnen, sofern:

- a) der einzelne Lohn den Grenzbetrag nach Art. 7 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (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 VAV abgerechnet werden.

Am 1. Januar 2018 wurde Art. 2 BGSA um einen zweiten Absatz ergänzt, wonach das VAV nicht anwendbar ist für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie für die Mitarbeit von Ehepartnern und Kindern im eigenen Betrieb (Art. 2 Abs. 2 BGSA). Da sich der vorliegende Sachverhalt abschliessend in den Jahren 2013 und 2014 verwirklicht hat, ist eine Rückwirkung der per 1. Januar 2018 erfolgten Gesetzesänderung unzulässig und die Gegebenheiten nach der bis zum 31. Dezember 2017 in Kraft gestandenen Fassung des BGSA zu beurteilen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich/St. Gallen 2020, Rz. 268 f.; Urteil des Bundesgerichts 9C_577/2017 vom 25. September 2018, Erw. 2).

4.2

Der Beschwerdeführer bezog in den Jahren 2013 und 2014 unter anderem Verwaltungsratshonorare von der B._____ AG, der E._____ AG, der G._____ AG, der F._____ AG, der C._____ AG und der D._____ AG. Die genannten Gesellschaften haben in den Jahren 2013 und 2014 folgende Bruttolohnsummen verbucht und im VAV deklariert:

Gesellschaft	Lohnempfänger	Bruttolohn 2013 (in Fr.)	Bruttolohn 2014 (in Fr.)
B._____ AG	A._____	20'400.00	20'400.00
	I._____	10'200.00	10'200.00
	J._____	10'200.00	10'200.00
E._____ AG	A._____	20'400.00	21'000.00
G._____ AG	A._____	20'000.00	0.00
	K._____	20'000.00	?
F._____ AG	A._____	20'400.00	20'400.00
	I._____	20'400.00	20'400.00
C._____ AG	A._____	9'000.00	9'000.00
	L._____	9'000.00	9'000.00
	M._____	9'000.00	9'000.00
D._____ AG	A._____	10'944.00	10'944.00
	N._____	10'944.00	10'944.00
	O._____	10'944.00	10'944.00
	P._____	10'944.00	10'944.00
	R._____	10'944.00	10'944.00

4.3

Unbestritten und mit der Vorinstanz einig zu gehen ist, dass die Arbeitsverhältnisse zwischen den genannten Gesellschaften und dem Beschwerdeführer vom Anwendungsbereich von aArt. 2 BGSA erfasst (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_803/2018 vom 17. September 2019, Erw. 5) und die formellen Voraussetzungen zur Abrechnung im VAV erfüllt sind:

- a) Die einzelnen Löhne lagen in den Jahren 2013 und 2014 jeweils unter dem damals geltenden Grenzbetrag von Fr. 21'060.00 (aArt. 7 BVG i. V. m. aArt. 5 der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 18. April 1984 [BVV 2; SR 831.441.1; Stand 1. Januar 2013 und 1. Januar 2014]).
- b) Die jährliche Gesamtlohnsumme der Betriebe betrug in den Jahren 2013 und 2014 jeweils weniger als Fr. 56'160.00 (zweifacher Betrag der maximalen jährlichen AHV-Altersrente, aArt. 34 Abs. 3 und 5 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 [AHVG; SR 831.10; Stand 1. Januar 2013]).
- c) Gemäss den Nachweisen der Ausgleichskassen über die abgerechneten Quellensteuern in den Jahren 2013 und 2014 wurden die Löhne sämtlicher Arbeitnehmenden der B._____ AG, der C._____ AG, der D._____ AG, der E._____ AG, der F._____ AG und der G._____ AG über das VAV abgerechnet.

Den Unterlagen ist zu entnehmen, dass die Quellensteuer von total 5 % (§ 119a Abs. 1 StG; Art. 37a Abs. 1 DBG) jeweils vom Bruttolohn des Beschwerdeführers abgezogen und auch tatsächlich mit der Ausgleichskasse abgerechnet wurde.

5.

Fraglich ist, ob der vorliegende Sachverhalt als Steuerumgehung zu qualifizieren und der Quellensteuer folglich die Abgeltungswirkung gemäss § 119a Abs. 2 StG hinsichtlich der Einkommenssteuer abzusprechen ist.

5.1

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 konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine solche Steuerumgehung vor, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (sog. objektives Element), wenn (b) 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), und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (sog. effektives Element). Das Vorliegen der Voraussetzungen ist im konkreten Einzelfall zu prüfen, wobei die Beweislast nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie der Steuerbehörde obliegt. 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. Die Annahme einer 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 (zum Ganzen Urteile des Bundesgerichts 2C_305/2021 vom 6. Oktober 2021, Erw. 5.1; 2C_171/2019 vom 11. Oktober 2019, Erw. 5.2.2 f.; 2C_803/2018 vom 17. September 2019, Erw. 5.4.1; BGE 142 II 399, Erw. 4.2).

5.2

Wie nachfolgend dargelegt, ist vorliegend keine ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Rechtsgestaltung ersichtlich.

5.2.1

Die Vorinstanz führt zutreffend aus, dass aus der vom Beschwerdeführer getroffenen Wahl, die Entgelte im VAV zu versteuern, nicht allein auf eine ungewöhnliche Rechtsgestaltung und damit auf eine Steuerumgehung geschlossen werden kann. Wie vorangehend in Erwägung II/4 dargelegt, sind die formellen Voraussetzungen zur Abrechnung im VAV vorliegend erfüllt. Hintergrund der Gesetzesänderung des BGSA per 2018, wonach das VAV für Kapitalgesellschaften nicht mehr anwendbar ist (vgl. Erw. II/4.1), ist die Erkenntnis, dass sich gezeigt habe, dass das VAV teilweise auch zweckfremd angewandt werde, namentlich in Bezug auf die Abrechnung von Verwaltungshonoraren, und so ungewollte Steuerersparnisse ermögliche. So wenig vorliegend Raum für eine rückwirkende Gültigkeit der geänderten Gesetzesbestimmung besteht, so wenig vermag diese späte Erkenntnis rückwirkend Eingang in die vorliegende Beurteilung finden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 9C_577/2017 vom 25. September 2018, Erw. 5.1). Im Übrigen wurde damals im Merkblatt des KStA "Vereinfachtes Abrechnungsverfahren für kleine Arbeitsentgelte (Schwarzarbeitsgesetz)" (Stand 1. Januar 2019) explizit festgehalten, dass auch Verwaltungsratshonorare im VAV abgerechnet werden können.

5.2.2

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Urteil unter anderem erwogen, es sei ungewöhnlich, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2009 nach Einführung des VAV seine Verwaltungsratsmandate ausgebaut sowie sukzessive die Entschädigungen hierfür erhöht habe. Dem kann nicht gefolgt werden. Dem Beschwerdeführer steht es frei, wie und wann er sich beruflich betätigen möchte bzw. wie viele Verwaltungsratsmandate er annimmt. Es ist sodann nicht ersichtlich, dass sich die Einkommensverhältnisse des Beschwerdeführers unmittelbar mit der Einführung des VAV im Jahr 2008 abrupt geändert hätten. Es ist nicht ungewöhnlich, die unselbstständige und die selbstständige Erwerbstätigkeit über die Zeit zu reduzieren und dafür mehr Zeit und Arbeit in die Gesellschaften zu investieren, an welchen man beteiligt ist. Insbesondere dadurch, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2013 das ordentliche Rentenalter erreicht hat, erscheint eine berufliche Umorientierung legitim. Dass der Beschwerdeführer die dabei erzielten Verwaltungsrats honorare im VAV abgerechnet hat, war zum damaligen Zeitpunkt sein gutes Recht.

5.2.3

Die Vorinstanz führt weiter aus, gemäss den eingereichten Lohnabrechnungen und den Angaben in der Steuererklärung sowie unter Berücksichtigung des Verdienstes als Selbstständigerwerbender hätte der Beschwerdeführer in den Jahren 2013 und 2014 jeweils ca. 150 % gearbeitet. Daraus müsse geschlossen werden, dass der Beschwerdeführer den Lohn nicht nach Massgabe der für die einzelnen Gesellschafter geleisteten Arbeit, sondern im Hinblick auf die Schwellen von Art. 2 BGSA festgelegt habe.

Davon abgesehen, dass die Vorinstanz zur Ermittlung des Pensums der selbstständigen Erwerbstätigkeit einzig auf den erzielten Gewinn abgestellt und keine näheren Abklärungen zum geleisteten Arbeitsaufwand angestellt hat, ist anzumerken, dass es dem Beschwerdeführer offen steht, ob er 80 %, 100 % oder gar 150 % arbeitet. Vor allem aber ändert die Art der Abrechnung nichts am Arbeitspensum des Beschwerdeführers: Wenn die Honorare im ordentlichen Verfahren versteuert worden wären, wäre das Pensum weiterhin gleich hoch.

Falls – wie von der Vorinstanz angedeutet – Zweifel bestehen, ob der Marktwert der vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen tiefer ist als das im VAV abgerechnete Honorar, hätte sie den Umfang der Tätigkeiten des Beschwerdeführers untersuchen und ihn beispielsweise auffordern müssen, seine Tätigkeiten zu substantiieren und Beweismittel beizubringen. Vorliegend wurden keine derartigen Anstrengungen unternommen. Allein aufgrund der Höhe der Entschädigung lässt sich nicht bestimmen, ob die Entschädigung zu hoch oder zu tief ausfiel. Falls der Umfang der Tätigkeiten des Beschwerdeführers objektiv nicht bzw. nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellbar war, hätte die Vorinstanz somit keine

tatsächliche Vermutung aufgrund der Höhe der Entschädigung anstellen dürfen. Stattdessen hätte sie nach der Beweislastregel entscheiden müssen. Sollte das Honorar tatsächlich den Marktwert der Tätigkeiten des Beschwerdeführers übersteigen, was vorliegend nicht nachgewiesen, sondern von der Vorinstanz lediglich angedeutet wurde, wäre an der Anwendung des VAV für den marktkonformen Teil der Vergütung trotzdem nichts auszusetzen; nur der nicht marktübliche Teil wäre vom VAV ausgeschlossen (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2C_334/2020 vom 25. November 2020, Erw. 6.4.2. f.). Dem Beschwerdeführer ist zuzustimmen, dass eine pauschale Verweigerung des VAV mit dieser Argumentation der Vorinstanz unzulässig ist.

Die Ausführungen der Vorinstanz implizieren sodann, dass der Beschwerdeführer die Höhe der Verwaltungsratsmandate beliebig hoch festsetzen und bewusst an die Grenzwerte des BGSA angleichen konnte. Das Bundesgericht hat im Urteil 2C_334/2020 vom 25. November 2020, Erw. 6.2.3, erwogen, dass die Kontrolle über eine Gesellschaft und ein Entgelt, das den betragsmässigen Spielraum für das VAV ausreizt, die Gestaltung noch nicht als absonderlich erscheinen lässt, soweit das Entgelt eine tatsächliche und nicht bloss eine fiktive Tätigkeit abgilt (Urteil des Bundesgerichts 2C_611/2018 vom 16. September 2019, Erw. 5.4 und 5.5, in: StE 2019 B 22.1 Nr. 9). Die Schwelle zur Absonderlichkeit wird aber überschritten, wenn weitere Elemente hinzutreten und sich hieraus ergibt, dass sich das wirtschaftliche Ziel – die Vergütung effektiv geleisteter Arbeit – auf andere, wirtschaftlich klar vernünftiger, aber weniger steuergünstige Weise hätte erreichen lassen (Urteil des Bundesgerichts 2C_803/2018 vom 17. September 2019, Erw. 5.4.2, in: StE 2020 A 12 Nr. 28).

Der Beschwerdeführer war im massgebenden Zeitraum an allen Gesellschaften, von denen er Honorare im VAV abgerechnet hat, direkt oder indirekt beteiligt. Abgesehen von der E._____ AG hat der Beschwerdeführer bei keiner der fraglichen Gesellschaften eine Beteiligung von über 50 %. Insofern ist nicht ersichtlich, dass der Beschwerdeführer sein Gehalt jeweils völlig frei hätte bestimmen können, auch wenn er als Verwaltungsrat einen grossen Einfluss hatte (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_334/2020 vom 25. November 2020, Erw. 5.2).

Weder die Steuerkommission Q._____ noch das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, haben die Steuerumgehung damit begründet, dass die Verwaltungsrats honorare bloss eine fiktive Tätigkeit abgelten würden.

Im Übrigen ist auch nicht ersichtlich, dass der Beschwerdeführer den Grenzbetrag von Fr. 21'060.00 für das VAV in den Jahren 2013 und 2014 systematisch ausgereizt hätte: Das Verwaltungsrats honorar der C._____ AG betrug in den Jahren 2013 und 2014 jeweils Fr. 9'000.00 und das Honorar der D._____ AG betrug 2013 und 2014 jeweils Fr. 10'944.00 (siehe Erw. II/4.2).

5.2.4

Die Vorinstanz begründet die ungewöhnliche Rechtsgestaltung schliesslich auch damit, dass keine der involvierten Gesellschaften eine operative Tätigkeit ausweise und es sich vermutlich um reine Domizilgesellschaften handle. Es sei auffällig, dass die Gesellschaften ähnliche Zwecke verfolgen und jeweils ähnliche Personen den Verwaltungsrat besetzen würden.

Der Verwaltungsrat ist ein zwingendes Organ einer Aktiengesellschaft, wobei die Verwaltungsratsfunktion in ihrem Kernbereich nicht übertragen werden kann (Art. 716a des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs [Fünfter Teil: Obligationenrecht] vom 30. März 1911 [OR; SR 220]). Auch wenn eine Gesellschaft nicht operativ tätig ist, muss der Verwaltungsrat seinen unübertragbaren und unentziehbaren Aufgaben nachkommen. Wenn die Vorinstanz der Meinung ist, dass bei einer Domizilgesellschaft das Verwaltungsratsmandat mit einem kleinen Arbeitsaufwand verbunden ist und der Beschwerdeführer entsprechend ein zu hohes Gehalt für seine Tätigkeit erhalten hat, hätte sie – wie bereits in Erwägung II/5.2.3 ausgeführt – den Marktwert der Tätigkeit abklären und beziffern müssen und die Abrechnung im VAV nicht per se verwehren dürfen. Da das Verwaltungsgericht den Akten keine konkreten Anhaltspunkte entnehmen kann, die auf überhöhte Verwaltungsratsentschädigungen schliessen liessen, sieht es sich in diesem Zusammenhang nicht zu weiteren Sachverhaltsabklärungen veranlasst.

Inwiefern eine fehlende operative Tätigkeit, ein ähnlicher Gesellschaftszweck oder die Zusammensetzung der Verwaltungsräte in anderer Weise massgebend dafür sein sollen, ob die Abrechnung im VAV eine Steuerumgehung darstellt, ist nicht erkennbar.

5.3

Nach dem Ausgeführten ist keine ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Rechtsgestaltung ersichtlich. Daher erübrigt es sich, die restlichen Voraussetzungen einer Steuerumgehung zu prüfen.

6.

Im Ergebnis ist die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 gutzuheissen und das vorinstanzliche Urteil aufzuheben. Die Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 sind unter Ausschluss der im VAV abgerechneten Honorare vorzunehmen. Soweit die Beschwerde die direkte Bundessteuer 2013 und 2014 betrifft, ist darauf nicht einzutreten (vgl. vorne Erw. I.2).

III.

1.

1.1

Im Beschwerdeverfahren werden die Verfahrenskosten in der Regel nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die Parteien verlegt (§ 189

Abs. 1 StG). Den Behörden werden Verfahrenskosten nur auferlegt, wenn sie schwerwiegende Verfahrensmängel begangen oder willkürlich entschieden haben (§ 31 Abs. 2 VRPG).

Der Beschwerdeführer obsiegt hinsichtlich der Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 vollumfänglich, während er mit der Beschwerde hinsichtlich den direkten Bundessteuern 2013 und 2014 aufgrund des Nichteintretensentscheids vollumfänglich unterliegt.

Da die Behörden weder schwerwiegende Verfahrensmängel begangen noch willkürlich entschieden haben, sind die anteiligen Verfahrenskosten hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 auf die Staatskasse zu nehmen (vgl. § 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG).

Die anteiligen Verfahrenskosten hinsichtlich den direkten Bundessteuern 2013 und 2014 sind vom unterlegenen Beschwerdeführer zu bezahlen. Da kein Sachentscheid gefällt werden musste, können die Verfahrenskosten auf Fr. 500.00 reduziert werden. Die Kanzleigebühren und Auslagen sind anteilmässig nach Massgabe des Unterliegens (siehe hinten Erw. III/1.2) durch den Beschwerdeführer zu bezahlen.

1.2

Die Parteikosten werden in der Regel ebenfalls nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die Parteien verlegt (§ 32 Abs. 2 VRPG; § 189 Abs. 2 StG). Dementsprechend hat das KStA dem Beschwerdeführer die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren entstandenen Parteikosten anteilmässig zu ersetzen. Der anteilmässige Streitwert hinsichtlich den Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 beträgt rund Fr. 30'500.00 und jener hinsichtlich den direkten Bundessteuern 2013 und 2014 rund Fr. 21'200.00, insgesamt also Fr. 51'700.00. Der Beschwerdeführer obsiegt somit gemessen am Streitwert zu rund drei Fünftel (60 %) und unterliegt zu zwei Fünftel (40 %).

Der Beschwerdeführer ist von einem Treuhandunternehmen vertreten, womit die Bestimmungen des Anwaltstarifs analog herangezogen werden. Für Streitwerte über Fr. 50'000.00 bis 100'000.00 geht der Rahmen für die Entschädigung von Fr. 3'000.00 bis 10'000.00 (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 3 AnwT). (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 3 des Dekrets über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 [AnwT; SAR 291.150]). Innerhalb der vorgesehenen Rahmenbeträge richtet sich die Entschädigung nach dem mutmasslichen Aufwand des Vertreters, nach der Bedeutung und der Schwierigkeit des Falles (§ 8a Abs. 2 AnwT). Im konkreten Fall ist die Bedeutung der Streitsache als durchschnittlich einzustufen und von einer mittleren Schwierigkeit sowie einem mittleren mutmasslichen Aufwand des Vertreters auszugehen. Unter diesen Umständen erscheint eine Entschädigung in Höhe von Fr. 4'600.00 (inkl. Auslagen und MWST) als angemessen. Angesichts des Unterliegens vor Verwaltungsgericht im Umfang von zwei Fünfteln ist

die Entschädigung auf Fr. 2'760.00 zu reduzieren. Das KStA hat dem Beschwerdeführer für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht folglich Parteikosten von Fr. 2'760.00 zu ersetzen.

2.

2.1

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind zudem die vorinstanzlichen Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 4'340.00 neu zu verlegen, was ebenfalls nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens erfolgt (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Nachdem sich der Rekurs des Beschwerdeführers einzig gegen die Aufrechnung der im VAV abgerechneten Honorare bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 richtete, nicht jedoch auch gegen die direkte Bundessteuer 2013 und 2014, obsiegt er in Bezug auf das vorinstanzliche Verfahren vollumfänglich. Dementsprechend sind die vorinstanzlichen Verfahrenskosten gänzlich auf die Staatskasse zu nehmen.

2.2

Der Beschwerdeführer hat entsprechend dem Verfahrensausgang auch im vorinstanzlichen Rekursverfahren Anspruch auf eine Parteientschädigung. Im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, betrug der Streitwert rund Fr. 30'500.00 (ohne direkte Bundessteuer). Bei einem Streitwert zwischen Fr. 20'000.00 bis Fr. 50'000.00 geht der Rahmen für die Entschädigung von Fr. 1'500.00 bis Fr. 6'000.00 (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 2 AnwT). Die Bedeutung der Streitsache ist wiederum als durchschnittlich einzustufen und es ist von einer mittleren Schwierigkeit und einem mittleren mutmasslichen Aufwand des Vertreters auszugehen. Die Entschädigung für das Rekursverfahren ist deshalb auf Fr. 3'400.00 (inkl. MWST und Auslagen) festzulegen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2013 und 2014 wird nicht eingetreten.

2.

2.1

In Gutheissung der Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 wird das Urteil 3-RV.2019.150 / 3-RV.2019.151 des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 22. Dezember 2022 aufgehoben.

2.2

Die Steuerkommission Q._____ wird angewiesen, die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 unter Ausschluss der im

vereinfachten Abrechnungsverfahren abgerechneten Honorare in der Höhe von Fr. 94'822.50 vorzunehmen.

2.3

Die Steuerkommission Q._____ wird angewiesen, die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2014 unter Ausschluss der im vereinfachten Abrechnungsverfahren abgerechneten Honorare in der Höhe von Fr. 74'760.00 vorzunehmen.

3.

3.1

Die anteiligen verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten hinsichtlich den direkten Bundessteuern 2013 und 2014, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 500.00 sowie zwei Fünftel der Kanzleigebür und den Auslagen von Fr. 280.00, gesamthaft Fr. 612.00, sind vom Beschwerdeführer zu bezahlen. Die übrigen Verfahrenskosten gehen zu Lasten des Kantons.

3.2

Die im vorinstanzlichen Verfahren angefallenen Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 4'340.00 gehen zu Lasten des Kantons.

4.

Das Kantonale Steueramt wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer die vor Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, entstandenen Parteikosten in Höhe von Fr. 3'400 und die vor Verwaltungsgericht entstandenen Parteikosten in Höhe von Fr. 2'760.00 (insgesamt Fr. 6'160.00; inkl. Auslagen und MWST) zu ersetzen.

Zustellung an:
den Beschwerdeführer (Vertreter)
das Kantonale Steueramt
den Stadtrat Q._____
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit

15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 2. Juli 2024

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

J. Huber

Waldmeier