

3-RV.2019.150

3-RV.2019.151

P 180

Urteil vom 22. Dezember 2022

Besetzung

Präsident Heuscher
Richter Mazzocco
Richter Schorno
Gerichtsschreiberin Schaffner

Rekurrent

A._____

vertreten durch AS & T AG Attenhofer Treuhand,
Seeächerstrasse 11, 5330 Bad Zurzach

Gegenstand

Einspracheentscheide der Steuerkommission Z._____
vom 3. Juli 2019
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 18. Dezember 2018 wurde A. von der Steuerkommission Z. für das Jahr 2013 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 144'500.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 206'900.00) und einem steuerbaren Vermögen von CHF 5'169'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 5'639'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurde unter anderem die Abrechnung der von der B. AG, der D. AG, der E. AG, der F. AG, der G. AG und der H. AG erhaltenen Löhne im vereinfachten Abrechnungsverfahren nicht akzeptiert und die Bezüge der ordentlichen Besteuerung zugeführt.

1.2.

Mit Verfügung vom 18. Dezember 2018 wurde A. von der Steuerkommission Z. für das Jahr 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 231'500.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 482'300.00) und einem steuerbaren Vermögen von CHF 5'360'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 5'742'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurde unter anderem die Abrechnung der von der B. AG, der E. AG, der F. AG, der G. AG und der H. AG erhaltenen Löhne im vereinfachten Abrechnungsverfahren nicht akzeptiert und die Bezüge der ordentlichen Besteuerung zugeführt.

2.

Gegen die Verfügungen vom 18. Dezember 2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 liess A. mit Schreiben vom 11. Januar 2019 Einsprache erheben. Er beantragte, die bereits im vereinfachten Abrechnungsverfahren abgerechneten Nettoeinkommen der B. AG, der D. AG, der E. AG, der F. AG, der G. AG und der H. AG von insgesamt CHF 94'822.50 (2013) bzw. CHF 74'760.00 (2014) seien nicht im ordentlichen Verfahren zu besteuern. Das steuerbare Einkommen sei entsprechend zu reduzieren.

3.

Mit Entscheiden vom 3. Juli 2019 wies die Steuerkommission Z. die Einsprachen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 ab.

4.

Die Einspracheentscheide vom 3. Juli 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014 (Zustellung der beiden Einspracheentscheide am 5. Juli 2019) liess A. mit Rekurs vom 19. August 2019 (Postaufgabe am selben Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung

Steuern (nachfolgend Spezialverwaltungsgericht), weiterziehen. Er lässt folgende Begehren stellen:

"1. Materiell:

Die nach dem vereinfachten Abrechnungsverfahren abgerechneten Nettoeinkommen im Jahre 2013 von Fr. 94'822.50 (= Total 6 Pos. gem. Veranlagungsverfügung 2013) und im Jahre 2014 von Fr. 74'760 (= Total 5 Pos. gem. Veranlagungsverfügung 2014) seien nicht im ordentlichen Verfahren zu besteuern.

2. Formell:

2.1. Die beiden Verfahren seien zusammenzulegen.

2.2. Eventualiter

Sollte das Spezialverwaltungsgericht Steuern einer Zusammenlegung der beiden Verfahren nicht zustimmen, so beantragen wir, das Verfahren betreffend Steuerjahr 2014 sei zu sistieren bis ein rechtskräftiger Entscheid betreffend des Steuerjahres 2013 vorliegt."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Die Steuerkommission Z. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014.

6.

A. liess eine Replik erstatten.

7.

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2022 wurde A. aufgefordert, dem Spezialverwaltungsgericht weitere Unterlagen einzureichen.

8.

Mit Schreiben vom 29. November 2022 und 30. November 2022 liess A. aufforderungsgemäss weitere Unterlagen einreichen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 2014. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Veranlagungsverfügungen, die Einspracheentscheide und die Rekurse in den Verfahren 3-RV.2019.150 und 3-RV.2019.151 basieren im Hauptpunkt auf dem gleichen, einheitlich zu beurteilenden Sachverhalt. Die angefochtenen Einspracheentscheide enthalten im Wesentlichen die gleichen Erwägungen. Es sind die gleichen Rechtsfragen zu entscheiden. Die Rechtsmittelverfahren basieren auf einer einheitlichen Rechtsgrundlage und umfassen die gleichen Beteiligten. Die Rekursverfahren 3-RV.2019.150 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 3-RV.2019.151 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 werden antragsgemäss vereinigt.

3.

3.1.

Der Rekurrent war in den Jahren 2013 und 2014 unter anderem als Präsident des Verwaltungsrates der F. AG, der G. AG, der E. AG, der D. AG, der B. AG und als Mitglied des Verwaltungsrates der H. AG tätig. Die Gesellschaften haben ihren Sitz in Z. oder Y..

- Bei der B. AG bezog der Rekurrent jeweils ein Jahresgehalt von brutto CHF 20'400.00. Vom Lohn abgezogen wurde neben den ordentlichen Sozialversicherungsabgaben eine Quellensteuer von 5 %. Netto resultierte ein Jahresgehalt von CHF 18'105.00 (2013) bzw. infolge Erreichen des AHV-Alters ein Jahresgehalt von CHF 19'155.00 (2014).
- Bei der F. AG bezog er ein Jahresgehalt von brutto CHF 20'400.00 (2013) bzw. CHF 21'000.00 (2014). Vom Lohn abgezogen wurde neben den ordentlichen Sozialversicherungsabgaben eine Quellensteuer von 5 %. Netto resultierte ein Jahresgehalt von CHF 19'562.50 (2013) bzw. CHF 19'687.20 (2014).
- Bei der D. AG bezog er ein Jahresgehalt von jeweils brutto CHF 9'000.00. Vom Lohn abgezogen wurde neben den ordentlichen Sozialversicherungsabgaben eine Quellensteuer von 5 %. Netto resultierte ein Jahresgehalt von jeweils CHF 8'221.70 (2013) bzw. CHF 8'550.00 (2014) infolge Erreichen des Pensionsalters.
- Bei der H. AG bezog er im Jahr 2013 ein Jahresgehalt von brutto CHF 20'000.00. Vom Lohn abgezogen wurde neben den ordentlichen Sozialversicherungsabgaben eine Quellensteuer von 5 %. Netto resultierte ein Jahresgehalt von CHF 17'750.00.

- Bei der E. AG bezog er jeweils ein Jahresgehalt von brutto CHF 10'944.00. Vom Lohn abgezogen wurde neben den ordentlichen Sozialversicherungsabgaben eine Quellensteuer von 5 %. Netto resultierte jeweils ein Jahresgehalt von CHF 9'712.80 (2013) bzw. CHF 10'396.80 (2014) infolge Erreichen des AHV-Alters.
- Bei der G. AG bezog er jeweils ein Jahresgehalt von brutto CHF 20'400.00. Vom Lohn abgezogen wurde neben den ordentlichen Sozialversicherungsabgaben eine Quellensteuer von 5 %. Netto resultierte ein Jahresgehalt von jeweils CHF 18'542.50 (2013) bzw. infolge Erreichen des AHV-Alters CHF 19'155.00 (2014).

Die zusammengerechneten Bruttolöhne wurden in der Steuererklärungen 2013 und. 2014 unter Ziffer 1.3 ("Weitere Vergütungen"; "Nach vereinfachtem Verfahren bereits versteuerte Einkünfte") deklariert.

- Im Konto "5200 Löhne" der B. AG wurden per 31. Dezember 2013 sowie per 31. Dezember 2014 Total CHF 40'800.00 verbucht. Dies umfasste den Lohn des Rekurrenten in der Höhe von CHF 20'400.00 sowie die Löhne für I. und J. in der Höhe von je CHF 10'200.00.
- Dem Konto "4'000 Löhne und Gehälter" der F. AG wurde per 31. Dezember 2013 der Lohn des Rekurrenten in der Höhe von CHF 20'400.00 und per 31. Dezember 2014 der Lohn des Rekurrenten in der Höhe von CHF 21'000.00 belastet.
- Im Konto "5200 Löhne" der D. AG wurden per 31. Dezember 2013 wie auch per 31. Dezember 2014 Total CHF 27'000.00 verbucht. Dies umfasste jeweils den Lohn des Rekurrenten sowie die Löhne für K. und L. in der Höhe von je CHF 9'000.00.
- Dem Konto "4'060 Löhne/Verwaltungsratshonorare" der H. AG wurde per 30. September 2013 der Lohn des Rekurrenten sowie von M. in der Höhe von je CHF 20'000.00 belastet. Im Jahr 2014 erhielt der Rekurrent keine Lohnzahlungen mehr von der H. AG, da er seine Beteiligung an M. veräussert hatte (Schreiben vom 29. November 2022 der AS & T AG Attenhofer Treuhand).
- Im Konto "5200 Löhne" der E. AG wurden per 31. Dezember 2013 sowie per 31. Dezember 2014 Total CHF 54'720.00 verbucht. Dies umfasste den Lohn des Rekurrenten sowie die Löhne für N., O., P. und C. in der Höhe von je CHF 10'944.00.
- Dem Konto "4000 Löhne und Gehälter" der G. AG wurde per 31. Dezember 2013 wie auch per 31. Dezember 2014 der Lohn des Rekurrenten sowie von I. in der Höhe von je CHF 20'400.00 belastet.

3.2.

Die Steuerkommission Z. macht geltend, der Rekurrent sei direkt und indirekt an den leistenden Kapitalgesellschaften beteiligt und in Schlüsselpositionen tätig. Als Verwaltungsrat könne er auf das Geschäftsgebaren

dieser Gesellschaften erheblich Einfluss nehmen. Ein Verhältnis gegenüber Dritten liege nicht vor. Derselbe Sachverhalt sei bereits im Einspracheentscheid 2012 abgehandelt worden. Die Anwendung des vereinfachten Abrechnungsverfahrens sei verwehrt worden. Dieser Entscheid sei in Rechtskraft erwachsen.

Damit ein potentielles Schwarzarbeitsverhältnis überhaupt vorliegen könne und das Arbeitsverhältnis somit in den Anwendungsbereich des BGSA (Bundesgesetzes über die Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit vom 17. Juni 2005 [Bundesgesetz über die Schwarzarbeit, BGSA]) falle, müsse ein Arbeitsverhältnis zwischen Dritten vorliegen und der Arbeitnehmer dürfe keinen Einfluss auf die angewendete Abrechnungsart haben. Solch ein Drittverhältnis liege vorliegend aufgrund der Beteiligungsverhältnisse und der Funktion des Rekurrenten in den Gesellschaften ganz offensichtlich nicht vor. Es seien keine Gründe ersichtlich, warum der Einsprecher die Entgelte nicht im ordentlichen Verfahren hätte versteuern können und müssen. Zudem sei ab dem Jahr 2011 eine markante Veränderung der Verwaltungsratsentschädigungen unter Anwendung des vereinfachten Abrechnungsverfahrens ersichtlich. Ausserdem sei auffällig, dass die zulässigen Grenzbeträge systematisch ausgereizt worden seien. Dieses Vorgehen sei als ungewöhnlich zu betrachten. Als einziger Grund für die Abrechnung der Entgelte im vereinfachten Abrechnungsverfahren (VAV) erscheine daher die Steuerersparnis, welche vorliegend rund CHF 30'000.00 (2013) bzw. CHF 21'000.00 (2014) betrage. Die Voraussetzungen einer Steuerumgehung seien erfüllt (Einspracheentscheide; Details zur Steuerveranlagung 2013 und 2014).

3.3.

Der Rekurrent bringt vor, dass das VAV jeweils korrekt durchgeführt worden sei. Der von der Vorinstanz herangezogene Entscheid des Kantons Obwalden (StE 2015 B 22.1 Nr. 8) sei mit seiner Situation in keiner Weise vergleichbar und folglich unerheblich. Alle Gesellschaften würden die gesetzlichen Bestimmungen und die Voraussetzungen für das VAV in den Jahren 2013 und 2014 erfüllen. Die vom Parlament beschlossene Gesetzesänderung per 1. Januar 2018 dürfe nicht rückwirkend angewendet werden. Der Rekurrent habe keine Neu- bzw. Umgestaltung seiner bisherigen Verhältnisse vorgenommen, nur um Steuern zu sparen. Die Veränderung bei den Einnahmen aus den sechs Gesellschaften hätten sich aus dem wirtschaftlichen Verlauf ergeben. In all diesen Gesellschaften habe der Rekurrent keine beherrschende Aktienmehrheit von mehr als 50 %. Auch die anderen Verwaltungsräte dieser Gesellschaften seien nach dem VAV abgerechnet worden. Zudem habe er sein bisheriges Haupterwerbseinkommen beibehalten und ordentlich versteuert. Der Rekurrent habe zwar vom VAV profitiert, er habe jedoch dafür keine neue absonderliche Rechtsge-

staltung gewählt, weshalb weder die objektiven Elemente der Steuerumgehung erfüllt seien, noch die strengeren Bedingungen für die Annahme eines Rechtsmissbrauchs (Rekurs).

4.

4.1.

Für kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger 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 vereinfachten Abrechnungsverfahrens nach den Artikeln 2 und 3 BGSA entrichtet. Der Steuerabzug tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Kantons- und Gemeindesteuern. Die Quellensteuer wird auf der Grundlage des vom Arbeitgebenden der AHV-Ausgleichskasse gemeldeten Bruttolohnes erhoben (§ 119a StG; § 20b Abs. 1 der Verordnung über die Quellensteuer vom 22. November 2000; StE 2015 B 22.1 Nr. 8, mit Hinweis; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 119a StG N 3 ff.).

Art. 2 BGSA bestimmt, dass die Abrechnung im vereinfachten Verfahren vorgenommen werden kann, sofern

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

4.2.

Der Grenzbetrag nach Artikel 7 BVG lag sowohl im Jahr 2013 wie auch im Jahr 2014 bei CHF 21'060.00 (Art. 5 der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge [BVV 2] vom 18. April 1984, Stand 1. Januar 2013 und 1. Januar 2014).

4.3.

4.3.1.

Per 1. Januar 2018 wurde Art. 2 BGSA um einen zweiten Absatz ergänzt. Danach ist das VAV nicht anwendbar für,

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

4.3.2.

Die rechtlichen Wirkungen eines Erlasses beginnen mit seinem Inkrafttreten (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage,

Zürich/St. Gallen 2016, Rz. 258). Wird neues Recht auf einen Sachverhalt angewendet, der sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechts verwirklicht hat, liegt eine echte Rückwirkung vor, welche grundsätzlich unzulässig ist (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, a.a.O., Rz 268 f.). Vorliegend hat sich der Sachverhalt in den Jahren 2013 und 2014 verwirklicht. Die per 1. Januar 2018 erlassenen gesetzlichen Einschränkungen kommen somit nicht zum Zug (vgl. StE 2019 B 22.1 Nr. 9). Die Vorinstanz macht den auch im Einspracheentscheid geltend, es sei keine rückwirkende Anwendung des geänderten Erlasses erfolgt.

4.4.

4.4.1.

Die Steuerkommission Z. macht gestützt auf einen Entscheid der Steuerrekurskommission Obwalden (StE 2015 B 22.1 Nr. 8) geltend, das VAV könne nicht beliebig auf alle Anstellungsverhältnisse angewendet werden. Lediglich für bestimmte Berufsgruppen, die viele Kleinstpensen bei verschiedenen Arbeitgebern leisten und die für Schwarzarbeit besonders anfällig seien, dürfe das VAV Anwendung finden. Damit ein potentielles Schwarzarbeitsverhältnis überhaupt vorliegen könne, und das Arbeitsverhältnis somit in den Anwendungsbereich des BGSA falle, müsse ein Arbeitsverhältnis zwischen Dritten vorliegen und der Arbeitnehmer dürfe keinen Einfluss auf die angewendete Abrechnungsart haben. Solch ein Drittverhältnis liege vorliegend aufgrund der Beteiligungsverhältnisse und der Funktion des Rekurrenten in den Gesellschaften ganz offensichtlich nicht vor.

4.4.2.

Zur Definition der Arbeitsverhältnisse und des Arbeitgebers hat das Bundesgericht im Urteil vom 17. September 2019 (2C_803/2018) folgendes festgehalten:

"5.

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).

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 Hausdienstarbeiten, 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 entgegengetreten. 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).

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.

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.).

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 abgegolten gelten. Ausdrücklich verworfen wurde die Möglichkeit, dass ein Unternehmen neben ordentlich beschäftigten Arbeitnehmern für einen Teil der Arbeitnehmer gemäss VAV abrechnen kann.

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.

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.).

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 durften 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

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),

- 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 geäusselter 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:

"5.3. Nach dem Gesagten fehlen triftige Gründe, die ein Abweichen vom Wortlaut von Art. 2 BGSA und den Ausschluss der hier streitbetroffenen Arbeitsverhältnisse vom Anwendungsbereich des VAV rechtfertigen könnten. Insbesondere lässt sich eine bewusst gewollte Ausklammerung geringfügiger Verwaltungsrats honorare 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 streitbetroffenen 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 der-einst 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."

5.3.

Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass der Rekurrent als Verwaltungsrats(-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 Verwaltungsratsentschädigungen 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 Besteuerung seines Erwerbseinkommen unterlegen hätte, resultiere eine Steuerersparnis von rund CHF 30'000.00 (Steuerbeträge Bund, Kanton und Gemeinde 2013: CHF 53'280.00 statt CHF 83'359.00 [vgl. Einspracheentscheid 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 Steuerumgehung bzw. einen Missbrauch geschlossen werden. Festzustellen ist zwar, dass die Steuerersparnis (objektives Element) erheblich ist. Zu prüfen ist aber auch, ob eine ungewöhnliche Rechtsgestaltung vorliegt.

5.4.2.

Aus der vom Rekurrenten getroffenen Wahl, die Entgelte im VAV zu besteuern, 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 "Vereinfachtes Abrechnungsverfahren für kleine Arbeitsentgelte (Schwarzarbeitsgesetz)" ausdrücklich fest, dass mit dem VAV auch Verwaltungsratsgehälter abgerechnet werden können. Diese werden im BGSA nicht ausgeschlossen. Somit durfte auch die Entschädigung als Verwaltungsrats nach der Auffassung des KStA im VAV abgerechnet werden.

5.4.3.

Hingegen ist es ungewöhnlich, dass der Rekurrent im Jahre 2009 nach Einführung des VAV seine Verwaltungsratsmandate ausbaute sowie sukzessive die Entschädigungen hierfür erhöhte. So war der Rekurrent seit 1. Februar 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 verzweifachte; dasselbe bei der D. AG und G. AG, wo er seit 16. Juli 2009 respektive 12. November 2009 Verwaltungsratspräsident war und erst im folgenden Jahr einen minimalen Lohn erhielt, der sich wiederum im darauffolgenden Jahr verzweifachte. 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 verzweifachte. Die Pensen betrugen 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 Steuererklärung 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.

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 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

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 Steuerauscheidung 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).

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 Steuerausscheidung 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 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

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