

3-RV.2021.58
P 58

Urteil vom 23. März 2023

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Loser
 Richterin Sramek
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch MLaw Rebecca Wyniger, Rechtsanwältin,
Hintere Bahnhofstrasse 6, 5001 Aarau

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 25. März 2021
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. Februar 2021 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 122'500.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 139'800.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 277'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'042'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdenklaration wurden die im Zusammenhang mit der E. GmbH stehenden Positionen infolge Steuerumgehung nicht berücksichtigt. Insbesondere hat die Steuerkommission Q. diesbezüglich weder deklarierte Einkünfte von CHF 22'696.00 besteuert noch von der E. GmbH in Rechnung gestellte Leistungen (CHF 35'040.00) als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. Februar 2021 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 16. März 2021 (Postaufgabe gleichentags) Einsprache und beantragten sinngemäss,

dass die Stammanteile an der E. GmbH im Wertschriftenverzeichnis mit CHF 8'000.00 zu erfassen seien,

dass Lohneinkünfte von CHF 22'696.00 aus dem Arbeitsverhältnis von B. mit der E. GmbH als Einkommen zu veranlagen seien,

dass, falls Rasen mähen, Sträucher schneiden, Winterdienst und allgemeine Reinigungsarbeiten durch Dritte als Liegenschaftsunterhaltskosten abzugsfähig seien, die Rechnungen der E. GmbH zum Abzug zuzulassen seien.

3.

Mit Entscheid vom 25. März 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 25. März 2021 (Zustellung am 29. März 2021) haben A. und B. mit rechtzeitigem Rekurs vom 28. April 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie lassen die folgenden Anträge stellen:

"1. In Gutheissung des Rekurses sei das satzbestimmende Einkommen um CHF 16'747.00 auf CHF 123'127.00 zu reduzieren und das steuerbare Einkommen auf CHF 123'127.00 festzulegen.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates."

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

5.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. und B. haben eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Der Rekurrent ist Eigentümer von vier Liegenschaften in Q. und S. Das Einfamilienhaus in Q. bewohnen die Rekurrenten selbst. Das Mehrfamilienhaus (Bauernhaus, drei Wohnungen, Pferdestall und Scheune), X-Strasse 229, in S. ist vermietet. Vom Mehrfamilienhaus (Stöckli, zwei Wohnungen), X-Strasse 230, in S. nutzen die Rekurrenten eine Wohnung selber, die andere ist vermietet. Eine weitere Liegenschaft in S. (nur Boden) ist verpachtet.

2.2.

Der Rekurrent gründete im Oktober 2015 die E. GmbH mit einem Stammkapital von CHF 20'000.00 und Sitz in Q. Deren Zweck besteht in der Erbringung von Dienstleistungen in den Bereichen Liegenschaftsverwaltung und -unterhalt. Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der E. GmbH ist der Rekurrent (vgl. Handelsregisterauszug).

2.3.

Die Rekurrentin kündigte ihr Arbeitsverhältnis mit der F. AG per 31. Dezember 2015. Am 1. Januar 2016 trat die Rekurrentin ihre Stelle als Hauswartin (Grünunterhalt, allg. Reinigung, technische Betreuung) bei der E. GmbH an. Das Arbeitspensum der Rekurrentin beträgt 50 %, bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von 21 Stunden und einem monatlichen Bruttolohn von CHF 2'100.00, zuzüglich 13. Monatslohn (vgl. Arbeitsvertrag). Gemäss Lohnausweis erzielte die Rekurrentin mit ihrer Tätigkeit für die E. GmbH im Jahr 2016 ein Nettoeinkommen von CHF 22'696.00.

2.4.

2.4.1.

Die E. GmbH hat dem Rekurrenten für 2016 im Zusammenhang mit dem Einfamilienhaus in Q. wie folgt Rechnung gestellt:

Unterhalt Grünanlagen (Rasen, Sträucher, Garten-Anlage, Wiesland)	200 h à CHF 36.25	CHF 7'250.00
Pflege Obstbäume	12 h à CHF 36.25	CHF 435.00

Unterhalt Plätze und Zufahrtsstrasse inkl. Winterdienst	52 h à CHF 36.25	CHF 1'885.00
Zwischentotal		CHF 9'570.00
Rabatt		CHF 810.00
Total 2016		CHF 8'760.00

2.4.2.

Die E. GmbH hat dem Rekurrenten für 2016 im Zusammenhang mit dem Mehrfamilienhaus, X-Strasse 229, in S. wie folgt Rechnung gestellt:

Unterhalt Grünanlagen (Rasen, Sträucher, Garten-Anlage, Wiesland)	260 h à CHF 36.25	CHF 9'425.00
Pflege Obstbäume	20 h à CHF 36.25	CHF 725.00
Unterhalt Plätze und Zufahrtsstrasse inkl. Winterdienst	78 h à CHF 36.25	CHF 2'827.50
Hauswartung	104 h à CHF 36.25	CHF 3'770.00
Kontrolle Gebäudetechnik	26 h à CHF 36.25	CHF 942.50
Zwischentotal		CHF 17'690.00
Rabatt		CHF 170.00
Total 2016		CHF 17'520.00

2.4.3.

Die E. GmbH hat dem Rekurrenten für 2016 im Zusammenhang mit dem Mehrfamilienhaus, X-Strasse 230, in S. wie folgt Rechnung gestellt:

Unterhalt Grünanlagen (Rasen, Sträucher, Garten-Anlage, Wiesland)	156 h à CHF 36.25	CHF 5'655.00
Unterhalt Plätze und Zufahrtsstrasse inkl. Winterdienst	52 h à CHF 36.25	CHF 1'885.00
Hauswartung	26 h à CHF 36.25	CHF 942.50
Kontrolle Gebäudetechnik	10 h à CHF 36.25	CHF 362.50
Zwischentotal		CHF 8'845.00
Rabatt		CHF 85.00
Total 2016		CHF 8'760.00

3.

3.1.

Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass sämtliche Werte im Zusammenhang mit der E. GmbH infolge Steuerumgehung nicht zu berücksichtigen seien. Die Vorinstanz hat daher weder die Rechnungen der E. GmbH als Liegenschaftsunterhaltskosten noch die gesamten geltend gemachten Beiträge der Rekurrentin an die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) von CHF 6'768.00 noch den maximalen Zweitverdienerabzug von CHF 600.00 noch sämtliche geltend gemachten Berufsauslagen der Rekurrentin von CHF 2'800.00 zum Abzug zugelassen. Bezüglich Beiträge der Rekurrentin an die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) zog die Vorinstanz CHF 302.00 ab, hinsichtlich Berufskosten der Rekurrentin CHF 800.00 und betreffend Zweitverdienerabzug CHF 406.00. Im Gegenzug besteuerte die Vorinstanz weder die deklarierten Einkünfte aus der Erwerbstätigkeit der Rekurrentin mit der E. GmbH von CHF 22'696.00 als Einkommen noch die Stammanteile des Rekurrenten an der E. GmbH als Vermögen.

3.2.

Die Vertreterin der Rekurrenten (nachfolgend: Vertreterin) bestreitet eine Steuerumgehung im Zusammenhang mit der E. GmbH. Sie beantragt, dass das satzbestimmende Einkommen um CHF 16'747.00 auf CHF 123'127.00 zu reduzieren und das steuerbare Einkommen auf CHF 123'127.00 festzulegen seien. In Abweichung von der Veranlagung seien nachfolgende Änderungen vorzunehmen:

Besteuerung Lohn Rekurrentin	CHF	22'696.00
./. zusätzliche Berufskosten	CHF	2'000.00
./. Einzahlung Säule 3a	CHF	6'768.00
./. zusätzliche Liegenschaftsunterhaltskosten	CHF	30'675.00
Total	CHF	- 16'747.00

4.

4.1.

4.1.1.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG).

4.1.2.

Zu den Liegenschaftsunterhaltskosten zählen die Liegenschaftsunterhaltskosten im engeren Sinn, die Betriebskosten sowie die Verwaltungskosten.

4.1.3.

Abzugsfähig sind die Liegenschaftsunterhaltskosten im engeren Sinn, das heisst die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs.1 StGV).

4.1.4.

Unter Betriebskosten sind jene Aufwendungen zu verstehen, die mit dem Besitz einer Liegenschaft wirtschaftlich oder rechtlich verknüpft sind. Betriebskosten sind entweder notwendig, um die Liegenschaft überhaupt nutzen zu können, oder sie ergeben sich zwangsläufig aus dem Besitz bzw. dem Eigentum an einer Liegenschaft. Soweit die Betriebskosten bei selbst genutzten Liegenschaften als Lebenshaltungskosten qualifizieren, sind sie steuerrechtlich nicht abzugsfähig. Zu den abzugsfähigen Betriebskosten zählen daher primär die Aufwendungen, welche bei einer Fremdnutzung der Eigentümer zu bezahlen hat und nicht über die Nebenkosten auf die Mieter abgewälzt werden können. Zu den abzugsfähigen Betriebskosten gehören unter anderem die Entschädigung an den Hauswart und an das Reinigungspersonal, Löhne an Dritte für das Rasenmähen, die Auslagen für den Unterhalt der Heizungsanlage, die Versicherungsprämien (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG) sowie die Liegenschafts- oder Grundsteuern (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 39 StG N 57 ff.).

4.1.5.

Eigenleistungen eines Unselbständigerwerbenden an seiner sich in seinem Eigentum befindlichen Liegenschaft stellen kein Einkommen daher. Daher können Eigenleistungen auch nicht als Liegenschaftsunterhaltskosten (Liegenschaftsunterhaltskosten im engeren Sinn und Betriebskosten) in Abzug gebracht werden (Zürcher Steuerbuch Nr. 30.3, Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 26. März 2021, N 30; Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Muri-Bern 2006, Art. 36 [des Berner Steuergesetzes vom 21. Mai 2000] N 7).

4.1.6.

Verwaltungskosten sind alle Ausgaben, die mit der allgemeinen Verwaltung von Liegenschaften zusammenhängen. Zu den abzugsfähigen Verwaltungskosten zählen insbesondere die tatsächlichen Auslagen für Reisespesen, Porti, Telefonate und Entschädigungen an Liegenschaftsverwalter. Abzugsfähig sind gemäss dem ausdrücklichen Wortlaut des Gesetzes (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG) nur die Kosten der Vermögensverwaltung durch Dritte. Eigene Arbeiten (sog. Eigenleistungen) eines Hauseigentümers können daher nicht als Verwaltungskosten in Abzug gebracht werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 39 StG N 62; Zürcher Steuerbuch Nr. 30.3, a.a.O., N 26).

4.1.7.

Gemäss § 39 Abs. 5 StG können für Grundstücke des Privatvermögens an Stelle der tatsächlichen Kosten und Prämien folgende Pauschalabzüge geltend gemacht werden:

- a) für Gebäude, die zu Beginn der Steuerperiode oder beim Eintritt in die aargauische Steuerpflicht bis und mit 10 Jahre alt sind: 10 % des gesamten Mietrohertrages;
- b) für Gebäude, die zu Beginn der Steuerperiode oder beim Eintritt in die aargauische Steuerpflicht über 10 Jahre alt sind: 20 % des gesamten Mietrohertrages.

4.2.

4.2.1.

Die Rekurrenten machten in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2016 im Zusammenhang mit dem Einfamilienhaus in Q. Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 10'543.00 (Unterhalt Gartenanlage / Rechnung der E. GmbH: CHF 8'760.00 [E. 2.4.1.]; Rep. Beleuchtung Wohnzimmer EG: CHF 147.00; Kaminfegerarbeiten: CHF 120.00; Rep. Geschirrspüler: CHF 207.00; Servicearbeiten Wärmepumpe: CHF 454.00; Servicearbeiten Wärmepumpe: CHF 374.00; Rep. Beleuchtung Wohnzimmer EG: CHF 225.00; Jahresrechnung Gebäudeversicherung: CHF 256.00) geltend.

4.2.2.

Die Vorinstanz liess im Zusammenhang mit dem Einfamilienhaus in Q. nur Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 3'415.00 (Pauschale; 20 % des Mietrohertrages von CHF 17'075.00) zum Abzug zu.

4.3.

4.3.1.

Die Rekurrenten machten in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2016 im Zusammenhang mit dem Mehrfamilienhaus, X-Strasse 229, in S. Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 29'569.00 (Hauswartung, Gartenunterhalt / Rechnung der E. GmbH: CHF 17'520.00 [E. 2.4.2.]; Kontrolle Heizungsanlage: CHF 147.00; Revision Feuerlöscher: CHF 181.00; Rep. Kochherd Wohnung DG: CHF 332.00; Wohnungsabnahme Wohnung OG: CHF 275.00; Rep. Geschirrspüler Wohnung EG: CHF 346.00; Rep. Kochherd Wohnung EG: CHF 164.00; Rep. Kochherd Wohnung EG: CHF 267.00; Brandversicherung: CHF 2'174.00; Rep. Türschliessung Wohnung 1. OG: CHF 346.00; Malerarbeiten Wohnung 1. OG: CHF 2'065.00; Ersatz Filter Dampfabzug 1. OG: CHF 103.00; Reinigung Wassertank: CHF 1'000.00; Kanalreinigung: CHF 547.00; Ziegel richten: CHF 180.00; Ersatz Geschirrspüler Wohnung EG: CHF 1'880.00; Reparatur Stallfenster: CHF 437.00; Liegenschaftssteuer: CHF 1'605.00) geltend.

4.3.2.

Die Vorinstanz liess im Zusammenhang mit dem Mehrfamilienhaus, X-Strasse 229, in S. lediglich effektive Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 12'049.00 (ohne die Rechnung der E. GmbH) zum Abzug zu.

4.4.

4.4.1.

Die Rekurrenten machten in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2016 im Zusammenhang mit dem Mehrfamilienhaus, X-Strasse 230, in S. Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 10'792.00 (Hauswartung, Gartenunterhalt / Rechnung der E. GmbH: CHF 8'760.00 [E. 2.4.3.]; Reparatur Treppenhaus: CHF 1'236.00; Rep. Deckenlampen Küche / Gang: CHF 77.00; Gebäudeversicherung: CHF 719.00) geltend.

4.4.2.

Die Vorinstanz liess im Zusammenhang mit dem Mehrfamilienhaus, X-Strasse 230, in S. nur Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 4'765.00 (Pauschale; 20 % des Mietrohertrages von CHF 23'821.00) zum Abzug zu.

4.5.

Auf die Rechnungen der E. GmbH wird nachfolgend unter E. 4.6. eingegangen. Die übrigen Positionen hinsichtlich des Mehrfamilienhauses, X-Strasse 229, in S. wurden von der Vorinstanz zu Recht als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zugelassen. Die weiteren Positionen hinsichtlich der beiden anderen Liegenschaften hat die Vorinstanz nicht näher geprüft, da sich die Pauschale für die Rekurrenten als vorteilhafter erweist als ein Abzug der effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten ohne Berücksichtigung der Rechnungen der E. GmbH.

4.6.

4.6.1.

Betreffend die Arbeiten der E. GmbH haben die Rekurrenten nebst den bereits erwähnten Rechnungen (E. 2.4.) zusammen mit der Replik detaillierte Arbeitsrapporte einreichen lassen.

4.6.2.

Gemäss Arbeitszeiterfassung leistete die Rekurrentin als Mitarbeiterin der E. GmbH hinsichtlich des Einfamilienhauses in Q. 264 Arbeitsstunden, wovon 200 Stunden betreffend Unterhalt Grünanlagen (Sträucher schneiden, Rasen mähen, Hecken schneiden, Unterhalt Rabatten, Garten jäten, Pflege Rabatten und Sträucher), 12 Stunden mit Obstbäumen schneiden und 52 Stunden betreffend Unterhalt Plätze und Zufahrtsstrasse (Hauszugang und Plätze wischen, Zugang und Plätze mit Hochdruck reinigen).

4.6.3.

Gemäss Arbeitszeiterfassung leistete die Rekurrentin als Mitarbeiterin der E. GmbH hinsichtlich der beiden Mehrfamilienhäuser in S. 473 Arbeitsstunden, wovon 381.25 Stunden betreffend Unterhalt Grünanlagen (Pflege Grünanlagen, Rasen mähen / Sträucher schneiden / Rabatten-

pflge), 84.75 Stunden betreffend Hauswartung (Zugangsbereich / Treppen reinigen, Reinigung Kellerräume und Lichtschächte, Kontrollservice Feuerlöscher Primus, Reinigung Fenster und Vorraum Stöckli, Bespr. Stallräumung / Bühne, Reinigung Aussenwände Zugang und Brunnen, Arbeiten Sanitär an Wassertank begleiten, Reinigung Garagendurchgang und Abstellraum, Reinigung Bühne) und 7 Stunden betreffend Unterhalt Plätze und Zufahrtsstrassen (Schnee räumen).

4.6.4.

Gemäss Arbeitszeiterfassung leistete der Rekurrent als Geschäftsführer der E. GmbH hinsichtlich der beiden Mehrfamilienhäuser in S. 254 Arbeitsstunden, wovon 34.75 Stunden betreffend Unterhalt Grünanlagen (Unterhalt Grünanlagen, Rasen mähen), 20 Stunden mit Obstbäumen schneiden, 123 Stunden betreffend Unterhalt Plätze und Zufahrtsstrasse (Schnee räumen, Strassenrinnen reinigen, Verbundsteinplätze jäten und reinigen, Abranden X-Strasse), 45.25 Stunden betreffend Hauswartung und 31 Stunden betreffend Kontrolle Gebäudetechnik (Kontrolle Gebäudetechnik, Reinigung Aussenbereich Zugang, Störung Wasserversorgung, Filter wechseln).

4.6.5.

Aufgrund der Rechnungen der E. GmbH und der Arbeitszeiterfassungen erachtet es das Spezialverwaltungsgericht als erstellt, dass die Rekurrentin als Mitarbeiterin der E. GmbH und der Rekurrent als deren Geschäftsführer die erwähnten Arbeiten im Zusammenhang mit den Liegenschaften in Q. und S. erbrachten. Im Weiteren stellen die Rechnungen der E. GmbH, unter dem Vorbehalt einer möglichen Steuerumgehung (vgl. E. 5.), grundsätzlich abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten dar, zumal die von der E. GmbH, einer juristischen Person mit eigener Rechtspersönlichkeit, ausgeführten Arbeiten keine Eigenleistungen darstellen (E. 4.1.5.).

5.

5.1.

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 (sog. objektives Element), (2.) 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 (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (sog. effektives Element). Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, wenn eine Rechtsgestaltung (objektives Element) vorliegt, die - abgesehen von den steuerlichen Aspekten - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen

liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen. Wird der Anwendung der Steuerumgehung das rechtsmissbräuchliche Anrufen einer Norm zugrunde gelegt, so kann die zweckwidrige, ohne schützenswertes Interesse erfolgende Rechtsausübung nicht unbeachtet bleiben (BGE 142 II 399 E. 4.2; BGE 138 II 239 E. 4.1). Was schliesslich das sog. 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. Entgegen in der Literatur geäusserten Meinungen erscheint eine solche Sachverhaltsfiktion als unproblematisch, wird doch lediglich die formale privatrechtliche Ausgestaltung des Sachverhalts negiert bzw. fingiert, unverändert bleibt jedoch der Sachverhalt mit Bezug auf seine - für die Beurteilung massgebenden - wirtschaftlichen Auswirkungen (BGE 138 II 239 E. 4.1).

5.2.

Für die Vorinstanz stellt die Gründung der E. GmbH und die über diese erbrachten Liegenschaftsunterhaltsleistungen eine ungewöhnliche und den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Rechtsgestaltung dar. Zur Begründung führt sie aus, dass eine Gesellschaftsgründung, um einer Erwerbstätigkeit nachzugehen, ein Gewinnstreben impliziere. Die E. GmbH habe ausser den Rekurrenten keine anderen Auftraggeber. Der Ertrag Dienstleistungen in der Erfolgsrechnung der E. GmbH entspreche den Zahlungen (CHF 35'040.00), welche für den Liegenschaftsunterhalt der Rekurrenten geleistet worden seien. Dieser Ertrag sei in den Jahren 2016 bis 2019 immer gleich hoch gewesen. Da keine anderen Auftraggeber vorhanden seien, bestimme sich der Lohn der Rekurrentin durch die von den Rekurrenten selbst getätigten Einzahlungen. Die wirtschaftliche Gewinnabsicht, welche bei der Gründung einer GmbH im Vordergrund stehe, sei im vorliegenden Fall nicht gegeben. Das subjektive Element der Steuerumgehung erachtet die Vorinstanz ebenfalls als erfüllt. Die E. GmbH sei nur gegründet worden, damit Eigenleistungen an den Liegenschaften abgerechnet werden könnten. Dass andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle gespielt hätten, sei nicht zu erkennen (vgl. Vernehmlassung).

5.3.

Die Vertreterin macht geltend, dass die von den Rekurrenten gewählte Rechtsgestaltung weder ungewöhnlich noch sachwidrig oder absonderlich sei. Es gebe viele Personen, welche eine Gesellschaft gründen, um via dieser ihrer Erwerbstätigkeit nachzugehen. Dass bei der E. GmbH eine wirtschaftliche Gewinnabsicht fehle, treffe nicht zu. Die Vorbereitungen der Firmengründung hätten auf einer Erhebung der effektiv erbrachten Unterhaltsarbeiten für die Liegenschaften in Q. und S. in den Jahren 2014 und 2015 unter Einrechnung eines angemessenen Gewinnzuschlages auf dem Bruttolohn der Rekurrentin basiert. Der Bruttolohn der Rekurrentin von CHF 27'300.00 für ihr Teilzeitpensum sei drittmarktkonform. Die ersten Betriebsjahre hätten jedoch gezeigt, dass die übrigen Aufwendungen der E. GmbH bei deren Gründung etwas zu tief budgetiert worden seien, so dass die E. GmbH ihre Dienstleistungen eigentlich höher verrechnen müsste. Darauf habe die E. GmbH bisher indes verzichtet, weil sie ihre Leistungen pauschal verrechne und es nicht angebracht gewesen wäre, diese Pauschalsätze schon nach kurzer Zeit zu erhöhen. Dass die E. GmbH mit ihrem aktuellen Geschäftsmodell Gewinne erziele und damit eine Gewinnabsicht verfolge, ergebe sich aus den in den Jahren 2018 und 2019 tatsächlich erzielten Gewinne. Ausserdem bestreitet die Vertreterin, dass die Rekurrenten die E. GmbH nur gegründet hätten, um Steuern einzusparen. Die Rekurrenten seien nicht mehr in der Lage gewesen, die Unterhaltsarbeiten in ihrer Freizeit auszuführen. Es habe eine Lösung für die zukünftige Bewältigung dieser Arbeiten gefunden werden müssen. Der Entscheid für die Lösung mit der Gründung der E. GmbH und gegen die Beauftragung von Dritten sei in erster Linie deshalb erfolgt, um sicherzustellen, dass die Rekurrenten die Kontrolle über die Ausführung der Arbeiten und die Auswahl der beauftragten Handwerker für die Reparaturen behalten könnten, und um sicherzustellen, dass den Mietern jederzeit eine kompetente Ansprechperson zur Verfügung stehe (vgl. Rekurs und Replik).

5.4.

Aufgrund der nachfolgenden Ausführungen zum effektiven Element (E. 5.5.) kann offenbleiben, ob das objektive sowie das subjektive Element der Steuerumgehung vorliegend erfüllt sind.

5.5.

5.5.1.

Nach Ansicht der Vorinstanz habe die von den Rekurrenten gewählte Rechtsgestaltung im Jahr 2016, unter Berücksichtigung eines für die Erwerbstätigkeit der Rekurrentin zu versteuernden Einkommens von CHF 22'696.00, einen zusätzlich abzugsfähigen Betrag von CHF 21'712.00 zur Folge:

LUK E. Q.	CHF	8'760.00
LUK E. S.	CHF	26'280.00
Berufskosten P2	CHF	2'000.00
Beiträge 3. Säule P2	CHF	6'768.00
Zweitverdienerabzug	CHF	<u>600.00</u>
Total Abzüge	CHF	44'408.00
Einkünfte P2 E. netto	CHF	22'696.00
zusätzlich abzugsfähiger Betrag	CHF	21'712.00

Gemäss Vorinstanz führt die von den Rekurrenten gewählte Rechtsgestaltung somit tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis.

5.5.2.

Die Vertreterin bestreitet das Vorliegen des effektiven Elements.

5.5.3.

Die Vorinstanz erachtet die Rechtsgestaltung der Rekurrenten, das heisst die Gründung einer GmbH und über diese abgerechnete Leistungen an ihren Liegenschaften in Q. und S. als den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen. Nach Ansicht der Vorinstanz sind die Rekurrenten zu besteuern, wie wenn es die juristische Person nicht gäbe und die Rekurrenten bezüglich ihrer Leistungen an ihren Liegenschaften auf eine Rechtsgestaltung gänzlich verzichtet hätten. Diese Auffassung könnte, falls die Rechtsgestaltung der GmbH als den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen zu qualifizieren wäre, hinsichtlich der Leistungen des Rekurrenten geteilt werden, da dieser Eigentümer der Liegenschaften in Q. und S. ist. Dessen Arbeiten im Zusammenhang mit den genannten Liegenschaften wären daher als Eigenleistungen zu qualifizieren, welche nicht als Liegenschaftsunterhaltskosten in Abzug gebracht werden könnten (E. 4.1.5. und 4.1.6.). Der Vorinstanz kann allerdings nicht gefolgt werden, dass, falls sich die Rechtsgestaltung der GmbH als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erwiese, der Verzicht auf eine zivilrechtliche Regelung auch hinsichtlich der von der Rekurrentin im Zusammenhang mit den Liegenschaften in Q. und S. erbrachten Leistungen sachgemäss wäre. In diesem Zusammenhang ist auf die familienrechtliche Regelung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten gemäss Art. 165 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) hinzuweisen: Hat ein Ehegatte im Beruf oder Gewerbe des andern erheblich mehr mitgearbeitet, als sein Beitrag an den Unterhalt der Familie verlangt, so hat er dafür Anspruch auf angemessene Entschädigung (Abs. 1). Ein Ehegatte kann aber keine Entschädigung fordern, wenn er seinen ausserordentlichen Beitrag aufgrund eines Arbeits-, Darlehens- oder Gesellschaftsvertrages oder eines andern Rechtsverhältnisses geleistet hat

(Abs. 3). Im Sinne einer Faustregel ist grundsätzlich dann von einem aussergewöhnlichen Arbeitseinsatz des Ehepartners auszugehen, wenn die betreffende Arbeit sonst von einer zu entlohnenden Drittperson hätte erledigt werden müssen (Bundesgerichtsurteil vom 14. März 2012 [5A_ 642/ 2011] E. 4.2.1). Die Rekurrentin leistete im Zusammenhang mit den im Eigentum des Rekurrenten stehenden Liegenschaften in Q. und S. 737 Arbeitsstunden (E. 4.6.2. und 4.6.3.) Wären diese Arbeiten von einer Drittperson ausgeführt worden, hätte dieser dafür ein Lohn bezahlt werden müssen. Grundsätzlich ist daher von einem aussergewöhnlichen Arbeitseinsatz der Rekurrentin auszugehen. Art. 165 ZGB kommt allerdings nur dann zur Anwendung, wenn die Leistungen im Beruf oder Gewerbe des anderen Gatten erfolgen. Arbeitseinsätze zugunsten einer dem Ehepartner gehörenden Liegenschaft zählen nicht dazu (Bundesgerichtsurteil vom 2. Oktober 2001 [5C.137/2001] E. 3b bb). Die von der Rekurrentin erbrachten Leistungen betreffend Unterhalt der Liegenschaften in Q. und S. stellen daher keinen ausserordentlichen Beitrag im Sinne von Art. 165 ZGB dar. Angesichts des Umfangs von 737 Stunden erwiese sich indes, falls die gewählte Lösung mit der GmbH als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich zu qualifizieren wäre, ein Arbeitsverhältnis zwischen dem Rekurrenten als Arbeitgeber und der Rekurrentin als Arbeitnehmerin als sachgemässe Rechtsgestaltung.

5.5.4.

Vergleicht man die Auswirkungen auf die Besteuerung der beiden Rechtsgestaltungen, des Arbeitsverhältnisses zwischen der Rekurrentin und dem Rekurrenten zum einen und der von den Rekurrenten gewählten Lösung mit der E. GmbH zum anderen, ergeben sich nur hinsichtlich der abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten Unterschiede (E. 5.5.5.). Die übrigen Abzüge (Berufskosten P2: CHF 2'000.00; Beiträge 3. Säule P2: CHF 6'768.00; Zweitverdienerabzug: CHF 600.00) können bei beiden Rechtsgestaltungen vorgenommen werden.

5.5.5.

Gemäss Arbeitsvertrag ist die Rekurrentin in einem 50 %-Pensum mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 21 Stunden bei der E. GmbH angestellt. Dies ergibt unter Berücksichtigung von fünf Wochen Ferien pro Jahr und gesetzlichen Feiertagen von aufgerundet zwei Wochen eine Jahresarbeitszeit von 945 Stunden (45 Wochen à 21 Stunden). Der Personalaufwand für das Arbeitsverhältnis mit der Rekurrentin belief sich für die E. GmbH auf CHF 32'876.35 (Bruttolohn: CHF 27'300.00; Sozialversicherungsbeiträge Arbeitgeber: CHF 1'988.00; Pensionskassenbeiträge Arbeitgeber: CHF 2'921.35; Unfallversicherung: CHF 667.00). Der Personalaufwand für die E. GmbH pro Arbeitsstunde der Rekurrentin beträgt somit CHF 34.80 (CHF 32'876.35 / 945). Wäre ein Arbeitsverhältnis zwischen dem Rekurrenten und der Rekurrentin abgeschlossen worden,

beliefen sich die Arbeitgeberkosten für die Leistungen der Rekurrentin hinsichtlich der Liegenschaften Q. und S. auf CHF 25'648.00 (737 Stunden zu CHF 34.80; Liegenschaft Q.: CHF 9'187.20 [264 Stunden]; Liegenschaft S., X-Strasse 229: CHF 10'979.40 [315.5 Stunden]; Liegenschaft S., X-Strasse 230: CHF 5'481.00 [157.5 Stunden]). Bei einem Arbeitsverhältnis zwischen dem Rekurrenten und der Rekurrentin könnten für die Arbeiten Letzterer im Zusammenhang mit den Liegenschaften in Q. und S. somit maximal CHF 25'648.00 als Liegenschaftsunterhaltskosten abgezogen werden. Die Eigenleistungen des Rekurrenten im Umfang von 254 Arbeitsstunden wären nicht abzugsfähig (E. 4.1.5. und 4.1.6.).

5.5.6.

Die Differenz des satzbestimmenden Einkommens zwischen der möglicherweise ungewöhnlichen, sachwidrigen oder absonderlichen und der angemessenen Rechtsgestaltung beläuft sich somit – falls sämtliche von der E. GmbH bzw. von der Rekurrentin erbrachten Leistungen abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten darstellen – "nur" auf CHF 9'392.00 (CHF 35'040.00 [Total der drei Rechnungen der E. GmbH; vgl. E. 2.4.] – CHF 25'648.00). Angesichts dessen sowie des Umstands, dass die E. GmbH für das Jahr 2016 mit einer Kapitalsteuer von CHF 990.50 veranlagt wurde, welche in wirtschaftlicher Hinsicht die Rekurrenten bezahlten, kann nicht von einer erheblichen Steuerersparnis gesprochen werden. Ein um CHF 9'392.00 höheres satzbestimmendes Einkommen würde in etwa zu einer zusätzlichen Steuerbelastung im Umfang der Kapitalsteuer von CHF 990.50 führen. Falls gewisse von den Rekurrenten für die E. GmbH erbrachte Leistungen generell, das heisst auch wenn von Dritten erbracht, nicht als Liegenschaftsunterhaltskosten abzugsfähig wären, hätte dies ebenfalls höchstens ein um CHF 9'392.00 höheres satzbestimmendes Einkommen zur Folge. Denn gegebenenfalls wären die Rechnungen der E. GmbH (CHF 35'040.00) mindestens in selber Höhe zu kürzen wie die im Zusammenhang mit den Liegenschaften in Q. und S. stehenden Arbeitgeberkosten für das Arbeitsverhältnis zwischen dem Rekurrenten und der Rekurrentin (CHF 25'648.00). Fehlt es somit am effektiven Element, ist eine Steuerumgehung zu verneinen.

6.

6.1.

Im Vergleich zur Veranlagung ist das satzbestimmende Einkommen (unter dem Vorbehalt der von der Vorinstanz zu prüfenden Positionen bezüglich Liegenschaftsunterhaltskosten; vgl. E. 7. unten) um CHF 15'839.00 (CHF 38'535.00 [Total der zusätzlichen Abzüge / Differenzen] – CHF 22'696.00 [zusätzliches Einkommen für die Erwerbstätigkeit der Rekurrentin]) herabzusetzen:

	Veranlagung	Urteil	Differenz
LUK Q.	CHF 3'415	CHF 10'543	CHF 7'128
LUK S. 229	CHF 12'049	CHF 29'569	CHF 17'520
LUK S. 230	CHF 4'765	CHF 10'792	CHF 6'027
Berufskosten P2	CHF 800	CHF 2'000	CHF 1'200
Beiträge 3. Säule P2	CHF 302	CHF 6'768	CHF 6'466
Zweitverdienerabzug	CHF 406	CHF 600	<u>CHF 194</u>
Total zusätzliche Abzüge			CHF 38'535
 Einkünfte P2	 CHF 0	 CHF 22'696	 CHF 22'696
 zusätzlich abzugsfähiger Betrag			 CHF 15'839

6.2.

Hinsichtlich Berufskosten der Rekurrentin sind CHF 2'000.00 abzugsfähig (§ 35 Abs. 1 lit. c StG in Verbindung mit § 12 Abs. 1 StGV und Art. 7 sowie Anhang 1 der Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [Berufskostenverordnung]). Im Gegensatz zur Veranlagung kann kein Pauschalabzug von CHF 800.00 für einen Nebenerwerb der Rekurrentin gewährt werden (vgl. § 35 Abs. 1 lit. c StG in Verbindung mit § 12 Abs. 1 StGV und Art. 10 sowie Anhang 1 Berufskostenverordnung), da dieser zugelassene Abzug mit dem der Rekurrentin von der F. AG im Jahr 2016 ausbezahlten Lohn im Zusammenhang steht, welcher sich jedoch auf den Haupterwerb der Rekurrentin im Jahr 2015 bezieht (vgl. Lohnausweis 2016 der F. AG; Korrekturbetrag für das Vorjahr).

6.3.

Die Stammanteile des Rekurrenten an der E. GmbH unterliegen in Höhe von CHF 8'000.00 der Vermögenssteuer (vgl. Veranlagung des Kantonalen Steueramtes, Sektion Verrechnungssteuern und Wertschriftenbewertung).

7.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine Steuerumgehung vorliegend zu verneinen ist. Angesichts dessen ist zu prüfen, ob alle von der E. GmbH in Rechnung gestellten Leistungen (E. 2.4. und 4.6.5.) als Liegenschaftsunterhaltskosten abzugsfähig sind. Ebenfalls abzuklären ist, ob die übrigen Positionen hinsichtlich der Liegenschaften Q. und S., X-Strasse 230 (E. 4.5.), als Liegenschaftsunterhaltskosten abgezogen werden können. Es ist nicht Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts, über diese Fragen erstinstanzlich zu entscheiden. Der Einspracheentscheid vom 25. März 2021 ist somit aufzuheben und die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen. Letztere hat im Rahmen der Rückweisung ein Erwerbseinkommen der Rekurrentin von CHF 22'696.00 zu besteuern, die

Abzüge betreffend Berufskosten P2, Beiträge 3. Säule P2 und den Zweitverdienerabzug gemäss E. 6.1. vorzunehmen sowie die Stammanteile des Rekurrenten an der E. GmbH mit der Vermögenssteuer zu erfassen (E. 6.3.).

8.

8.1.

Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolgen von einem vollständigen Obsiegen der Rekurrenten auszugehen (vgl. VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.112]; SGE vom 20. Januar 2022 [3-RV.2021.20]). Hinzu kommt, dass vorliegend, wie von der Vertreterin implizit beantragt, eine Steuerumgehung verneint wird. Daher sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen.

8.2.

8.2.1.

Ausserdem haben die Rekurrenten Anspruch auf eine Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 2'500.00.

8.2.2.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981, S. 281; SGE vom 1. September 2022 [3-RV.2021.68]).

8.2.3.

Vorliegend wird die Entschädigung bei einem Streitwert von rund CHF 1'000.00, einer mittleren Bedeutung des Falles, einem mittleren Schwierigkeitsgrad und einem mittleren Aufwand auf CHF 1'000.00 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 25. März 2021 wird aufgehoben und die Angelegenheit zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 1'000.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q.

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, 23. März 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs