

3-RV.2022.71

P 159

Urteil vom 19. Oktober 2023

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Wick
 Richter Lämmli
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent 1 **G.**_____

Rekurrentin 2 **F.**_____

beide vertreten durch (...)

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 11. Mai 2022
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. Februar 2022 wurden G._____ und F._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 884'700.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 500'000.00; satzbestimmendes Einkommen CHF 889'100.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 2'400'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 2'594'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden im Zusammenhang mit einem Vorsorgeplan bei der J._____ Sammelstiftung ein Einkauf von CHF 540'028.00 nicht zum Abzug zugelassen, die diesbezüglichen Arbeitnehmer-Sparbeiträge von CHF 7'500.00 sowie die Arbeitgeber-Sparbeiträge von CHF 17'500.00 beim steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen und die gesamten Beiträge an die J._____ Sammelstiftung von CHF 565'028.00 (CHF 540'028.00; CHF 7'500.00; CHF 17'500.00) beim steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. Februar 2022 liessen G._____ und F._____ mit Schreiben vom 21. März 2022 (Postaufgabe gleichentags) Einsprache erheben und die folgenden Anträge stellen:

- "I. die Einkünfte aus Wertschriften und Kapitalanlagen sind mit CHF 500'229.- festzulegen
- II. die Einkaufsbeiträge sind gemäss Deklaration mit CHF 540'028.- zu gewähren"

3.

Mit Entscheid vom 11. Mai 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 11. Mai 2022 (Versand am 12. Mai 2022) haben G._____ und F._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 13. Juni 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen die folgenden Anträge:

- "1. Der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 11. Mai 2022 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sei aufzuheben.
- 2. Die von der Steuerkommission Q._____ vorgenommenen Aufrechnungen bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2018 im Zusammenhang mit dem Vorsorgeplan für die Zusatzvorsorge bei der J._____ Sammelstiftung vom 20. November 2017 seien zu streichen und das steuerbare und satzbe-

stimmende Einkommen nach der Vornahme der interkantonalen Steuer-ausscheidung entsprechend zu reduzieren; zu den zu streichenden Auf-rechnungen gehören namentlich:

- 2.1 die Aufrechnung beim steuerbaren und satzbestimmenden Einkom-men für den Arbeitnehmer-Sparbeitrag 2018 gemäss Vorsorgeaus-weis in Höhe von CHF 7'500;
 - 2.2 die Aufrechnung beim steuerbaren und satzbestimmenden Einkom-men für den Arbeitgeber-Sparbeitrag 2018 gemäss Vorsorgeausweis in Höhe von CHF 17'500;
 - 2.3 die Aufrechnung beim steuerbaren und satzbestimmenden Einkom-men für den nicht gewährten Abzug für den Einkauf in den J. _____ Vorsorgeplan in Höhe von CHF 540'028;
 - 2.4 die Aufrechnung beim steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen für sämtliche Einzahlungen 2018 in den J. _____ Vorsorgeplan in Höhe von CHF 565'028.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwert-steuer).
 4. *Prozessualer Antrag:* Den Rekurrenten seien (voraussichtlich zusammen mit der Vernehmlassung der Steuerkommission Q. _____) die Akten der Steuerkommission Q. _____ zum vorliegenden Verfahren zuzustellen."

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.

Der Vertreter von G. _____ und F. _____ hat eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat über den Vertreter von G. _____ und F. _____ weitere Unterlagen betreffend die J. _____ Sammelstiftung und die P. _____ Sammelstiftung für Personalvorsorge R. _____ einholen und schriftlich Fragen durch die J. _____ Sammelstiftung beantworten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

1.1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

1.2.

Dem Vertreter der Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) wurden antragsgemäss die Vorakten der Steuerkommission Q._____ zur Einsichtnahme zugestellt.

2.

2.1.

Der Rekurrent ist Alleinaktionär, Geschäftsführer und einziger Verwaltungsrat der H._____ AG. Diese Gesellschaft bezweckt den (...) (vgl. Handelsregisterauszug).

2.2.

Die H._____ AG beschäftigte im Jahr 2018 zwölf Mitarbeiter, wovon sechs in der beruflichen Vorsorge versichert waren. Der Rekurrent erhielt von dieser Gesellschaft im Jahr 2018 einen Bruttolohn von CHF 413'400.00 bzw. einen Nettolohn von CHF 360'387.00 (vgl. Lohnausweis). Der zweithöchste von der H._____ AG im Jahr 2018 bezahlte Bruttolohn belief sich auf CHF 81'250.00, der dritthöchste auf CHF 75'200.00.

2.3.

Die H._____ AG schloss zwei Vorsorgepläne mit der P._____ Sammelstiftung für Personalvorsorge R._____ ab.

Mit Personalvorsorge-Reglement (Vertragsnummer aaa), gültig ab 1. Januar 2017, wurden alle der Eidgenössischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) unterstehenden Arbeitnehmer, die der Personenkategorie "Personal" angehören und deren voraussichtliches AHV-beitragspflichtiges Jahresgehalt über dem vom Bundesrat festgelegten Mindestjahresgehalt (gesetzliche Eintrittsschwelle) liegt, versichert. Das versicherte Gehalt entspricht dem massgebenden Jahresgehalt, begrenzt auf 100 % des maximal versicherbaren Gehalts gemäss BVG (CHF 846'000.00; Wert 2017; das Jahr 2017 liegt auch den nachfolgenden Werten zugrunde) und reduziert um den BVG-Koordinationsabzug (CHF 24'675.00), mindestens jedoch dem minimalen BVG-Gehalt (CHF 3'525.00). Die Altersgutschriften sind abhängig vom Alter und betragen zwischen 8 - 19 % des versicherten Jahresgehalts. Die Finanzierung erfolgt je zu 50 % durch den Arbeitnehmer und den Arbeitgeber.

Mit Personalvorsorge-Reglement (Vertragsnummer aaa), gültig ab 1. Dezember 2017, wurden alle der AHV unterstehenden Arbeitnehmer, die der Personenkategorie "Geschäftsleitung" angehören und deren voraussichtliches AHV-beitragspflichtiges Jahresgehalt über dem vom Bundesrat festgelegten Mindestjahresgehalt (gesetzliche Eintrittsschwelle) liegt, versichert. Das versicherte Gehalt entspricht dem massgebenden Jahresgehalt, begrenzt auf CHF 198'000.00 und reduziert um den BVG-Koordinationsabzug (CHF 24'675.00), mindestens jedoch dem minimalen BVG-Gehalt (CHF 3'525.00). Die Altersgutschriften sind abhängig vom Alter und betragen zwischen 15 - 25 % des versicherten Jahresgehalts. Die Finanzierung erfolgt ebenfalls je zu 50 % durch den Arbeitnehmer und den Arbeitgeber. Einziger Versicherter im Vorsorgeplan betreffend "Geschäftsleitung" ist der Rekurrent.

2.4.

Die H._____ AG schloss sich sodann im November 2017 mit Anschlussvertrag, gültig ab 1. Dezember 2017, zur Durchführung der Zusatzvorsorge der J._____ Sammelstiftung an. Versichert ist gemäss Vorsorgeplan (nachfolgend: J._____ Vorsorgeplan) die Geschäftsleitung, soweit die Voraussetzungen nach BVG erfüllt sind und der Jahreslohn mindestens CHF 200'000.00 beträgt. Der versicherte Lohn bezüglich Altersvorsorge entspricht dem gemeldeten Jahreslohn, begrenzt auf CHF 300'000.00 und reduziert um den Koordinationsabzug von CHF 198'000.00. Die Altersgutschriften betragen ab dem Alter von 25 Jahren 25 % des versicherten Jahreslohns. Die Finanzierung erfolgt zu 70 % durch den Arbeitgeber und zu 30 % durch den Arbeitnehmer. Einziger Versicherter ist der Rekurrent.

2.5.

Die Vorinstanz liess den Einkauf des Rekurrenten von CHF 540'028.00 betreffend den J._____ Vorsorgeplan nicht zum Abzug zu. Zudem rechnete sie die diesbezüglich geleisteten Arbeitnehmer-Sparbeiträge von CHF 7'500.00 (als Einkünfte aus unselbstständiger Haupterwerbstätigkeit) und Arbeitgeber-Sparbeiträge von CHF 17'500.00 (als Erträge bzw. geldwerte Leistungen aus der Beteiligung an der H._____ AG) beim satzbestimmenden Einkommen sowie die gesamten bezüglich des J._____ Vorsorgeplans bezahlten Beiträge von CHF 565'028.00 (CHF 540'028.00; CHF 7'500.00; CHF 17'500.00) beim satzbestimmenden Vermögen auf.

2.6.

Die Rekurrenten lassen beantragen, dass der Einkauf von CHF 540'028.00 zum Abzug zuzulassen und auf die Aufrechnungen beim steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen sowie Vermögen zu verzichten sei.

3.

3.1.

Nach § 40 Abs. 1 lit. d StG werden die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von den Einkünften abgezogen (vgl. auch die gleichlautenden Art. 9 Abs. 2 lit. d des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG] und Art. 33 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]). § 40 Abs. 1 lit. d StG steht im Zusammenhang mit Art. 81 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG). Gemäss Art. 81 Abs. 2 BVG sind die von den Arbeitnehmern und Selbstständigerwerbenden an Vorsorgeeinrichtungen nach Gesetz oder reglementarischen Bestimmungen geleisteten Beiträge bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden abziehbar. Für den versicherten Arbeitnehmer sind die vom Lohn abgezogenen Beiträge im Lohnausweis anzugeben; andere Beiträge sind durch die Vorsorgeeinrichtungen zu bescheinigen (Art. 81 Abs. 3 BVG).

3.2.

In Bezug auf die Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge verlangt das Gesetz für die Abzugsfähigkeit zwei kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen. Erstens haben die Einlagen, Prämien und Beiträge auf einer gesetzlichen, statutarischen oder reglementarischen Grundlage zu beruhen. Zweitens müssen die Einrichtungen, an welche die entsprechenden Leistungen gehen, gesetzlich anerkannt sein (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 40 StG N 93).

4.

4.1.

Die J._____ Sammelstiftung berechnete das voraussichtliche Einkaufspotential des Rekurrenten für das Jahr 2018 auf CHF 540'028.45. Sie wies den Rekurrenten darauf hin, dass ein Freizügigkeitsguthaben (2. Säule) bei einer Freizügigkeitseinrichtung ausserhalb der J._____ Freizügigkeitsstiftung zu einem tieferen Einkaufspotential führen könne. Am 5. November 2018 verneinte der Rekurrent schriftlich, über ein weiteres Freizügigkeitsguthaben zu verfügen (vgl. Formular "Einkauf von Beitragsjahren"). In der Folge leistete der Rekurrent im Jahr 2018 einen Einkauf von CHF 540'028.00 (vgl. "Bescheinigung über Vorsorgebeiträge" der J._____ Sammelstiftung vom 16. Januar 2019).

4.2.

Das Spezialverwaltungsgericht liess die J._____ Sammelstiftung über den Vertreter Fragen zum Einkauf im Jahr 2018 beantworten. In ihrem Schreiben vom 20. Juli 2023 und der beigelegten "Berechnung

Einkaufspotential - Jahr 2018" führt die J._____ Sammelstiftung aus, dass das bei der P._____ Sammelstiftung vorhandene Altersguthaben des Rekurrenten einen Einfluss auf dessen Einkaufspotential bei der J._____ Sammelstiftung habe, da Einkäufe nur im Umfang von bestehenden Vorsorgelücken möglich seien. Das maximal mögliche Einkaufspotential des Rekurrenten bei der J._____ Sammelstiftung für das Jahr 2018 betrage unter Berücksichtigung des Altersguthabens bei der P._____ Sammelstiftung CHF 331'847.00.

4.3.

Unabhängig von der Frage, ob der J._____ Vorsorgeplan das Kriterium der Kollektivität erfüllt (E. 5. unten), beruht der Einkauf, soweit er den Betrag von CHF 331'847.00 übersteigt, nicht auf einer gesetzlichen, statutarischen oder reglementarischen Grundlage (vgl. E. 3.). Daher erweist sich der Einkauf auf jeden Fall in Höhe von CHF 208'181.00 (CHF 540'028.00 – CHF 331'847.00) nicht als abzugsfähig im Sinne von § 40 Abs. 1 lit. d StG.

5.

5.1.

Die von der Vorsorgeeinrichtung angebotene berufliche Vorsorge, an welche die Zuwendungen der Pflichtigen erfolgen, hat die Grundsätze der beruflichen Vorsorge - d.h. der Angemessenheit, der Kollektivität, der Gleichbehandlung, der Planmässigkeit sowie des Versicherungsprinzips - gemäss Art. 1 Abs. 3 BVG einzuhalten. Bei Verletzung dieser Grundsätze werden Zuwendungen an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge nicht als im Sinne von § 40 Abs. 1 lit. d StG gemäss Gesetz geleistete Beiträge eingestuft.

5.2.

Umstritten ist, ob der J._____ Vorsorgeplan, in welchem einzig der Rekurrent versichert ist, dem Grundsatz der Kollektivität gerecht wird.

5.3.

5.3.1.

In den Art. 1-1h der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 18. April 1984 (BVV 2) hat der Bundesrat die Grundsätze der beruflichen Vorsorge präzisiert (Art. 1 Abs. 1 und Abs. 3 BVG). Art. 1c Abs. 1 und 2 BVV 2 stellt in Bezug auf den Grundsatz der Kollektivität was folgt klar: Der Grundsatz der Kollektivität ist eingehalten, wenn die Vorsorgeeinrichtung oder das Vorsorgewerk in ihrem Reglement eines oder mehrere Kollektive von Versicherten vorsehen. Die Zugehörigkeit zu einem Kollektiv muss sich nach objektiven Kriterien richten wie insbesondere nach der Anzahl der Dienstjahre, der ausgeübten Funktion, der hierarchischen Stellung im Betrieb, dem Alter oder der Lohnhöhe (Abs. 1). Die Kollektivität ist auch im Fall der Versicherung einer einzelnen Person

eingehalten, wenn gemäss Reglement die Aufnahme weiterer Personen grundsätzlich möglich ist (Abs. 2 Satz 1).

5.3.2.

Für die Bildung der verschiedenen kollektiven Gruppen müssen die reglementarischen Bestimmungen die Kriterien klar definieren. Die aufgezählten Kriterien in Art. 1c Abs. 1 BVV 2 (Dienstjahre, Funktion, Alter, Lohnhöhe etc.) sind nicht abschliessend. Wichtig ist, dass die Kriterien objektiv sind. Nicht zulässig sind in diesem Zusammenhang daher z.B. Kriterien wie das Geschlecht, die Religion oder die Nationalität (Bundesgerichtsurteil vom 20. April 2023 [9C_613/2022] E. 4.5.1. m.w.H.).

5.3.3.

Das Versichertenkollektiv muss per Definition mehr als eine versicherte Person umfassen. Allerdings ist die Kollektivität in virtueller Ausgestaltung auch dann gegeben, wenn das Versichertenkollektiv nur eine einzige Person umfasst, das Reglement jedoch so formuliert ist, dass weitere Personen jederzeit aufgenommen werden könnten (Bundesgerichtsurteil vom 20. April 2023 [9C_613/2022] E. 4.5.2.; Bundesgerichtsurteil vom 24. Januar 2019 [2C_635/2018] E. 3.2.). Wichtig dabei ist, dass es sich bei der zukünftigen Aufnahme einer weiteren Person um eine realistische Möglichkeit handeln muss (Bundesgerichtsurteil vom 20. April 2023 [9C_613/2022] E. 4.5.3. mit Verweis auf das Bundesamt für Sozialversicherungen [BSV], Bulletin für die berufliche Vorsorge Nr. 83 vom 16. Juni 2005, S. 14). Eine Vorsorgelösung, welche von allem Anfang an keine Kollektivität und Solidarität beabsichtigt, dient indes nicht der beruflichen Vorsorge, sondern der (individuellen) Selbstvorsorge (BGE 141 V 416 E. 5.2; Bundesgerichtsurteil vom 20. April 2023 [9C_613/2022] E. 4.5.3.).

5.3.4.

Individuelle, auf einzelne Personen - zum Beispiel den Geschäftsinhaber oder den Aktionärsdirektor - zugeschnittene Sonderlösungen im Sinne von "à la carte-Versicherungen" entsprechen nicht dem Kollektivitätsgrundsatz (Bundesgerichtsurteil vom 20. April 2023 [9C_613/2022] E. 4.5.3.; Bundesgerichtsurteil vom 7. März 2007 [2A.554/2006] E. 5.3; Bundesgerichtsurteil vom 29. Juli 2004 [2A.45/2003] E. 3.1; Bundesgerichtsurteil vom 13. Februar 2004 [2A.408/2002] E. 3.3.1). Die Vorsorge muss vielmehr für den gesamten, dem Vorsorgeplan angeschlossenen Personenkreis (Kollektiv) einheitlich geführt werden (Bundesgerichtsurteil vom 20. April 2023 [9C_613/2022] E. 4.5.3. m.w.H.). Von einer Gesellschaft beschäftigte Aktionäre können in einen Vorsorgeplan einbezogen werden, sofern sie nicht anders behandelt werden als die übrigen Angestellten oder den übrigen Angestellten ähnliche Vorsorgemassnahmen gewährt werden (Bundesgerichtsurteil vom 20. April 2023 [9C_613/2022] E. 4.5.3.; Bundesgerichtsurteil vom 7. März 2007 [2A.554/2006] E. 5.3).

5.3.5.

Bei Arbeitgebern, bei denen es nicht realistisch ist, dass eine andere Person in Zukunft die Voraussetzungen für eine Aufnahme erfüllen kann (z.B. Lohnniveau oder Kaderzugehörigkeit), sind die Voraussetzungen des (auch virtuellen) Kollektivs nicht erfüllt (Bundesgerichtsurteil vom 20. April 2023 [9C_613/2022] E. 4.5.4.; Bundesgerichtsurteil vom 6. Februar 2017 [2C_745/2016 / 2C_748/2016] E. 5.3.; BSV, a.a.O., S. 14). Wie das Bundesgericht erläutert hat, bedeutet die Tatsache, dass der Vorsorgeplan formell dem Grundsatz der Kollektivität entspricht, nicht, dass dieser zwangsläufig auch materiell wirksam ist (Bundesgerichtsurteil vom 20. März 2002 [2A.404/2001] E. 2.3.3.). Damit der Grundsatz der Kollektivität als erfüllt angesehen werden kann, ist es daher notwendig, dass der Vorsorgeplan sowohl formell als auch materiell einen Kollektivplan darstellt (Bundesgerichtsurteil vom 20. April 2023 [9C_613/2022] E. 4.5.4.; Bundesgerichtsurteil vom 6. Februar 2017 [2C_745/2016 / 2C_748/2016] E. 5.3.).

5.3.6.

Die Anstellung von Personal hängt im Allgemeinen vornehmlich von den betrieblichen Bedürfnissen des Unternehmens ab. Gerade kleine Aktiengesellschaften, die von ihren Inhabern selbst geführt werden, beschäftigen neben diesen häufig nur wenig andere Angestellte. Für entsprechende Verhältnisse ist typisch, dass keine weiteren Führungskräfte eingestellt werden. Das Fehlen von Mitarbeitern, welchen die gleichen Leistungen der Vorsorgeeinrichtung zukommen wie den (in leitender Stellung tätigen) Aktionären, erscheint bei solchen Gegebenheiten nicht zwingend im Beteiligungsverhältnis begründet. Es darf deshalb, für sich alleine genommen, nicht dazu führen, dass die Einhaltung des Grundsatzes der Kollektivität verneint wird (Bundesgerichtsurteil vom 20. April 2023 [9C_613/2022] E. 4.5.5.; Bundesgerichtsurteil vom 20. März 2002 [2A.404/2001] E. 2.3.2.).

5.3.7.

Nach dem Gesagten besteht durchaus Anlass, das Vorsorgewerk von juristischen Personen näher zu untersuchen, wenn zwar formell Kollektivität besteht, jedoch von gewissen Leistungen materiell nur die (mitarbeitenden) Inhaber effektiv profitieren. Letztlich ist aber stets aufgrund der Gesamtumstände des konkreten Falls zu beurteilen, ob es sich um eine im Beteiligungsverhältnis begründete Begünstigung handelt, oder ob die getroffene Regelung der beruflichen Vorsorge aufgrund der betrieblichen Verhältnisse gerechtfertigt ist. Lässt sich die Frage nicht allein anhand der Gegebenheiten im betroffenen Unternehmen selbst beurteilen, so sind Vergleiche zu anderen Unternehmen zu ziehen. Insbesondere bei kleinen Aktiengesellschaften, die nur wenige Angestellte beschäftigen, welchen überdies regelmässig keine mit den Aktionären vergleichbare Stellung im Betrieb zukommt, kann dergestalt abgeschätzt werden, ob den mitarbeitenden Aktionären mittels beruflicher Vorsorge Gewinne ausgeschüttet werden sollen

(Bundesgerichtsurteil vom 20. April 2023 [9C_613/2022] E. 4.5.6.; Bundesgerichtsurteil vom 20. März 2002 [2A.404/2001] E. 2.3.3).

5.3.8.

Vorsorgepläne, welche Kriterien enthalten, deren Erfüllung alleine vom Willen des Arbeitgebers abhängen, gelten nicht als objektiv im Sinne von Art. 1c Abs. 1 Satz 2 BVV 2, weshalb in solchen Konstellationen die Voraussetzung der Kollektivität regelmässig nicht erfüllt ist (Bundesgerichtsurteil vom 20. April 2023 [9C_613/2022] E. 4.5.8.; Bundesgerichtsurteil vom 24. Januar 2019 [2C_635/2018] E. 3.5.; Bundesgerichtsurteil vom 6. Februar 2017 [2C_745/2016 / 2C_748/2016] E. 6.3.).

5.3.9.

Das Bundesgericht führt in seinem Urteil vom 20. April 2023 [9C_613/2022] Folgendes aus:

"Sachverhalt:

A.

Die A._____ AG (nachfolgend: die Pflichtige) bezweckt die Führung und den Betrieb einer Urologie-Praxis und die Erbringung ärztlicher Dienstleistungen auf dem Gebiet der Urologie. Die Gesellschaft wurde im März 2013 gegründet und ging aus dem Einzelunternehmen Praxis Dr. med. B._____ hervor. Einziger Verwaltungsrat der A._____ AG ist Dr. med. B._____ (Jahrgang xxx), der mit dem Urologen Dr. med. C._____, seinerseits einziger Verwaltungsrat der A._____ AG die Praxisgemeinschaft 'Zentrum D._____' führt. Zusammen mit seiner Ehefrau hält Dr. med. B._____ paritätisch 100 % des Aktienkapitals. Nebst Dr. med. B._____ und seiner Ehefrau beschäftigt die A._____ AG medizinische Praxisassistenten/-tinnen. Sämtliche Angestellte sind zum Zweck der beruflichen Vorsorge bei der BVG-Sammelstiftung E._____ bis zu einem Jahreslohn von Fr. 200'000.- versichert. Darüber hinaus schloss die Pflichtige zur überobligatorischen beruflichen Vorsorge mit der F._____ Sammelstiftung (nachfolgend: die Stiftung) per 6./21. Oktober 2014 einen 1e-Vorsorgeplan ab: Einziger Versicherter ist Dr. med. B._____ mit einem versicherten Lohn von Fr. 600'000.- (ordentlicher Lohn Fr. 800'000.- abzüglich des Koordinationsabzugs von Fr. 200'000.-).

(...)

Erwägungen:

(...)

III. Sachverhalt

5.

Die Vorinstanz kommt zum Schluss, dass es beim Anschluss an das gemeinschaftliche Vorsorgewerk 1e der Pflichtigen bei der Stiftung an der effektiven virtuellen Kollektivität fehle. Insgesamt sei es der Pflichtigen nicht gelungen,

den Nachweis zu erbringen, dass die Anstellung eines weiteren Facharztes im Urologiebereich eine realistische Möglichkeit darstelle (vgl. dazu vorne die diesbezüglichen rechtlichen Ausführungen in E. 4.5, insb. E. 4.5.3 f.).

(...)

5.2.

5.2.1. In ihrer ersten Rüge führt die Pflichtige aus, die Vorinstanz habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt, indem sie die dargelegten Suchbemühungen nach weiteren Urologiespezialisten aus den Steuerperioden 2018-2020, für die vorliegend betroffene Steuerperiode 2017 rechtswidrig als nicht entscheidungswesentlich resp. als nicht massgebend eingestuft und nicht behandelt habe.

5.2.2. Es ist nicht willkürlich, dass sich die Vorinstanz nur auf die dokumentierten Suchbemühungen aus der zu beurteilenden Steuerperiode 2017 gestützt hat. Es ist zwar grundsätzlich denkbar, dass - trotz des im Steuerrecht verankerten Periodizitätsprinzips - auch noch Tatsachen, die sich erst in nachfolgenden Steuerperioden (2018-2020) ereigneten, berücksichtigt werden können (vgl. Urteil 2C_664/2021 vom 20. Januar 2022 E. 5.1 m.w.H.). Entlang den rechtlichen Ausführungen zeigt sich aber, dass der Fokus der Beweisführung auf der Beurteilung der realistischen Möglichkeit zur Anstellung eines weiteren Facharztes liegt und damit für den Entscheid wesentliche Ausgangspunkt Tatsachen aus der zu beurteilenden Steuerperiode 2017 bleiben. Somit zeigt sich aber, dass die Vorinstanz damit nicht offensichtlich entscheidungswesentliche Tatsachen (Suchbemühungen aus den nachfolgenden Steuerperioden 2018-2020) ohne sachlichen Grund nicht berücksichtigt hat.

(...)

5.4.

5.4.1. Zusammengefasst rügt die Pflichtige in dritter Hinsicht, die Vorinstanz habe - wie auch die Unterinstanz - in willkürlicher Weise, festgestellt, die bestehende Infrastruktur der Pflichtigen würde nicht für die Aufnahme eines weiteren Facharztes ausreichen und habe damit die realistische Möglichkeit zur Bildung eines (virtuellen) Kollektivs in unzulässiger Weise verneint. Die dazu vor Vorinstanz eingereichten Unterlagen würden das kantonale Novenverbot vor zweiter Instanz nicht verletzen.

5.4.2. Aus der Natur des zweistufigen gerichtlichen Instanzenzugs ist die Kognitionsbeschränkung, die im Kanton Zürich für das Verfahren vor der Vorinstanz gilt, und namentlich das Novenverbot vor dieser Instanz, nicht zu beanstanden (vgl. hierzu eingehend: BGE 131 II 548 E. 2.2.2 und E. 2.5). Im Übrigen zielen die Ausführungen der Pflichtigen an den massgebenden Punkten vorbei. Die Pflichtige bringt in appellarischer Weise vor, die über ihrem Stockwerk liegende Arztpraxis betreibe auf dem exakt selben Grundriss eine Praxis mit acht Ärzten. Doch führt die Pflichtige hierzu - um vergleichsweise Rückschlüsse für das mögliche Bestehen eines virtuellen Kollektivs ziehen zu können - nichts

weiter aus zu den Behandlungsmethoden, der Ausstattung, der Zentrumsstruktur oder der Beschäftigungsgrade der acht anderen Ärzte. Damit gelingt es der Pflichtigen nicht in einer den entsprechenden Anforderungen genügenden Weise (E. 2.3), den vorinstanzlichen festgestellten Sachverhalt als willkürlich erscheinen zu lassen.

6.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Pflichtige die vorinstanzlichen Feststellungen und die dazu erfolgte Beweiswürdigung nicht zu erschüttern vermag. Es bleibt beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt: Der Pflichtigen ist der Nachweis zur Anstellung eines weiteren Facharztes in der Urologie als realistische Möglichkeit (Vorliegen der virtuellen Kollektivität) nicht gelungen. (...)

IV. Direkte Bundessteuer

7.

7.1. Im vorliegend zu beurteilenden Fall ist im Einklang mit den vorinstanzlichen Ausführungen und der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vorne E. 4.5) zu betonen, dass eine Vorsorgelösung, welche von Anfang an keine Kollektivität und Solidarität beabsichtigt, nicht der beruflichen Vorsorge, sondern der (individuellen) Selbstvorsorge dient (BGE 141 V 416 E. 5.2).

7.2. Von virtueller Kollektivität kann nur gesprochen werden, wenn auch rechtsgenügend nachgewiesen ist, dass realistischerweise in Zukunft einmal mindestens eine weitere Person die Bedingungen erfüllen kann, um in den '1e-Vorsorgeplan' aufgenommen zu werden. Das Reglement ist eine notwendige, aber nicht hinreichende Bedingung hierzu. Vorliegend konnte der rechtsgenügende Nachweis zur virtuellen Kollektivität nicht erbracht werden (E. 5)."

5.3.10.

Im Bundesgerichtsurteil vom 24. Januar 2019 (2C_635/2018) wird Folgendes ausgeführt:

"**3.5.** (...) Die Beschwerdeführerin macht zwar geltend, die Löhne hätten nicht einseitig durch die Gehaltspolitik eines Alleinaktionärs festgelegt werden können, sondern hätten einer vertraglichen Regelung unterstanden, stellt in ihrer Beschwerde aber nicht ansatzweise in Abrede, dass die letztlich für das Erreichen der massgeblichen Schwelle entscheidende Ausrichtung von 'Lohnbestandteilen' (wie die Übernahme von Privatanteilen 'Auto') von ihrem Willen, handelnd durch den (im massgeblichen Zeitpunkt) Alleinaktionär B. _____ als einzigem Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift, abhing. Ungeachtet dessen, dass die 'Lohnhöhe' im weiten Sinne von Art. 1c Abs. 1 Satz 2 BVV 2 (zur arbeitsrechtlichen Qualifikation vgl. hingegen BGE 142 III 381 E. 2.1 S. 383; 139 III 155 E. 3.1 S. 156) grundsätzlich ein objektives Kriterium darstellt und ein darauf fussender Vorsorgeplan die Voraussetzung der Kollektivität erfüllt, fehlt es den Vorsorgeplänen VP 2 und VP 3 deswegen an Kollektivität, weil das Erreichen des Kriteriums 'Lohnhöhe' im weiten Sinne von Art. 1c Abs. 1 Satz 2 BVV 2 im Ermessen des Arbeitgebers liegt."

5.3.11.

Im VGE vom 29. März 2007 (WBE.2006.204), bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 11. Dezember 2007 (2C_309/2007), steht Folgendes:

"II.

(...)

3.3.2.

Wie einleitend ausgeführt, genügt das Reglement rein formell dem Erfordernis der Kollektivität (vorne Erw. 3.1). Die Wahrscheinlichkeit, dass nebst dem Beschwerdeführer Angestellte seiner Apotheke je in den Genuss der Kaderversicherung kommen werden, ist in Berücksichtigung der heutigen Betriebsstruktur und -grösse äusserst gering. Absichten zur Betriebsvergrösserung, indem zusätzlich ein ausgebildeter Apotheker angestellt würde, sind nicht dargetan. Die Beschwerdeführer beschränken sich in diesem Zusammenhang ohne konkrete Bezugnahme zur virtuellen Kollektivität auf den Hinweis, dass sie aufgrund ihres Alters von 60 Jahren um die Nachfolgeregelung bemüht seien; da das Führen einer Apotheke nebst Fachwissen auch Kundennähe und Bekanntheit voraussetze, müssten sie einen Nachfolger über eine gewisse Zeit begleiten. Aus diesen Ausführungen ist zu schliessen, dass die Nachfolgeregelung noch gänzlich ungewiss ist. Ob es überhaupt einer solchen Begleitung des Nachfolgers bedarf, hängt in erster Linie von dessen Person ab. Formen dieser Einarbeitung sind in zahlreichen Ausgestaltungen denkbar; dass der Beschwerdeführer dabei weiterhin mit vollem Pensum im Betrieb mitarbeitet und damit ein (geschäftsmässig begründbares) Einkommen erzielt, welches im Rahmen der überobligatorischen Versicherung mitversichert ist, ist alles andere als zwingend. Die Aufnahme weiterer Mitarbeiter mit einem Einkommen in der vorliegend relevanten Höhe lässt sich durch die betrieblichen Verhältnisse nicht begründen und erscheint rein theoretisch. Eine derart entfernte Möglichkeit hat mit dem Grundsatz der Kollektivität nichts mehr gemein. Das Vorliegen einer virtuellen Kollektivität ist zu verneinen."

5.4.

Nach der allgemeinen Regel über die Beweislastverteilung obliegt der Nachweis steuermindernder Tatsachen den steuerpflichtigen Personen (SGE vom 23. Juni 2022 [3-RV.2021.33]; VGE vom 12. Januar 2017 [WBE.2016.402]). Die Beweislast für den Nachweis von Tatsachen, aus welchen sich die virtuelle Kollektivität des J. _____ Vorsorgeplans ergibt, obliegt daher den Rekurrenten (E. 5.3.9.).

5.5.

Die Vorinstanz führt zusammengefasst aus, dass die formelle Kollektivität bei der Vorsorgelösung mit der J. _____ Sammelstiftung wohl eingehalten sei. Verletzt sei hingegen die materielle Kollektivität, da nicht davon auszugehen sei, dass in absehbarer Zeit noch ein weiterer Kader-Mitarbeiter mit einem Lohn von mindestens CHF 200'000.00 angestellt werde. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung seien Vorsorgepläne, welche Kriterien

enthielten, deren Erfüllung alleine vom Willen des Arbeitgebers abhänge, nicht objektiv im Sinne von Art. 1c Abs. 1 BV. Die Lohnhöhe hänge insbesondere dann alleine vom Ermessen des Arbeitgebers ab, wenn der Eintritt in den Vorsorgeplan von gewillkürten – nur vom Entscheid des Arbeitgebers abhängigen – Lohnbestandteilen beeinflusst werde. Diese Rechtsprechung gelte auch für den vorliegenden Fall. Ob der im BVG versicherte Lohn ein fixer Lohn sei oder auch variable Anteile enthalte, könne keine Rolle spielen. Der Alleinaktionär könne in jedem Fall alleine über seinen Lohn bestimmen, weshalb das Erreichen der Lohnhöhe, welche zur Zugehörigkeit in einen Vorsorgeplan berechtige, alleine im Ermessen des Alleinaktionärs liege. Bevor ein Geschäftsführer eingestellt werde, könne der Rekurrent, Verwaltungsratspräsident und Alleinaktionär der H._____ AG, die Vorsorgelösung mit der J._____ Sammelstiftung jederzeit anpassen, um diesen nicht an der exklusiven Vorsorge teilhaben zu lassen. Es liege ganz alleine in seiner Kompetenz, die Zugangskriterien zum Kaderplan bei der J._____ Sammelstiftung zu definieren. Deshalb liege eine nicht zu tolerierende "à la carte-Lösung" vor (vgl. Abweichungsbegründung zur Veranlagung; Einspracheentscheid und Vernehmlassung).

5.6.

5.6.1.

Der J._____ Vorsorgeplan stellt in formeller Hinsicht einen Kollektivplan dar, da die Kriterien "Zugehörigkeit zur Geschäftsleitung" und "Jahreslohn von mindestens CHF 200'000.00" grundsätzlich objektive Kriterien sind. Allerdings kann allein daraus – entgegen den Ausführungen des Vertreters – nicht geschlossen werden, dass der J._____ Vorsorgeplan die Voraussetzung der virtuellen Kollektivität erfüllt. Denn die bundesgerichtliche Rechtsprechung setzt voraus, dass der Vorsorgeplan auch materiell einen Kollektivplan darstellt (E. 5.3.5.). Entgegen den Ausführungen des Vertreters handelt es sich bei "formeller Kollektivität" und "materieller Kollektivität" somit nicht um von der Vorinstanz "selbst erfundene Begriffe". Im Weiteren ist das Reglement eine notwendige, aber nicht hinreichende Bedingung für die virtuelle Kollektivität (E. 5.3.9. und 5.3.11.). Von Letzterer kann vorliegend nur gesprochen werden, wenn der Rekurrent rechtsgenügend nachweist, dass realistischerweise in Zukunft einmal mindestens eine weitere Person die Bedingungen erfüllen kann, um in den J._____ Vorsorgeplan aufgenommen zu werden.

5.6.2.

Der Vertreter bringt vor, auch die Vorinstanz behaupte nicht, es sei nicht unmöglich, dass die H._____ AG einen anderen Mitarbeiter als den Rekurrenten mit einem Jahreslohn von über CHF 200'000.00 anstelle. Dies dürfte insbesondere dann der Fall sein, wenn der Rekurrent die Geschäftsführung abgebe. Der Rekurs schweigt sich darüber aus, wann dies der Fall sein wird (vgl. Rekurs). Wenn der Rekurrent die Geschäftsführung bis zum Erreichen des ordentlichen Rentenalters

(65 Jahre) auszuüben gedenkt, wäre dies erst im Jahr 2032 der Fall (Geburtsdatum des Rekurrenten: tt.mm.1967). Selbst wenn der Rekurrent plant, die Geschäftsführung früher abzugeben, macht er zumindest bis dato keine Bemühungen im Hinblick auf die Anstellung eines weiteren Mitglieds der Geschäftsleitung mit einem Jahreslohn von mindestens CHF 200'000.00 geltend. Damit fehlt es an einem Nachweis, wonach eine realistische Möglichkeit bestand, dass im Zeitraum von 2017 bis heute eine weitere Person nebst dem Rekurrenten die Voraussetzungen für die Aufnahme in den J._____ Vorsorgeplan erfüllt. Bereits angesichts dessen ist das Erfordernis der virtuellen Kollektivität wohl zu verneinen, da auf Jahre hinaus keine Kollektivität und Solidarität beabsichtigt war. Sodann lassen die Rekurrenten lediglich behaupten, dass in Zukunft einmal ein Geschäftsführer mit einem Jahreslohn von CHF 200'000.00 angestellt werden dürfte. Sie schweigen sich insbesondere darüber aus, über welche Ausbildung und berufliche Erfahrung ein Geschäftsführer verfügen müsse und welcher Lohn dafür in der Branche, in der die H._____ AG tätig sei, als angemessen gelte. Die Rekurrenten machen auch keine Angaben dazu, ob beispielsweise ein aktueller Mitarbeiter der H._____ AG für diese Position infrage käme. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Jahreslohn der im Jahr 2018 tätigen Mitarbeiter (mit Ausnahme des Rekurrenten) auch bei Verdoppelung ihrer Saläre weniger als CHF 200'000.00 betragen würde. Ausserdem war der Bruttolohn des Rekurrenten im Jahr 2018 mehr als fünfmal höher als der zweithöchste von der H._____ AG in diesem Zeitraum bezahlte Bruttolohn. Dies deutet darauf hin, dass es sich zumindest bei einem Teil des Bruttolohns um eine im Beteiligungsverhältnis begründete Begünstigung bzw. um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt. Vor diesem Hintergrund ist auch zweifelhaft, ob der Bruttolohn des Rekurrenten im Jahr 2018 von CHF 413'400.00, wenn auf zwei Personen bzw. den Rekurrenten als Verwaltungsrat und einen zukünftigen Geschäftsführer aufgeteilt, bei beiden die Schwelle von CHF 200'000.00 übersteigen wird. Schliesslich würde dem Rekurrenten im Hinblick auf die virtuelle Kollektivität auch nicht helfen, wenn eines Tages an seiner Stelle einzig sein Nachfolger die Voraussetzungen für die Aufnahme in den J._____ Vorsorgeplan erfüllen würde, da dies einer blossen Fortsetzung der "à la carte-Versicherung" gleichkäme (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 27. Januar 2022 [SB.2021.00075]). Dem Rekurrenten gelingt es somit nicht, nachzuweisen, dass die Aufnahme einer weiteren Person in den J._____ Vorsorgeplan eine realistische Möglichkeit darstellt. Die virtuelle Kollektivität ist daher zu verneinen.

5.7.

5.7.1.

Der Vertreter bestreitet, dass das Erreichen des Kriteriums "Jahreslohn von mindestens CHF 200'000.00" allein im Ermessen des Rekurrenten als Alleinaktionär der H._____ AG liege und daher kein objektives Kriterium

darstelle. In tatsächlicher Hinsicht sei falsch, dass der Rekurrent den bestehenden J._____ Vorsorgeplan "jederzeit und alleine ändern" könne. Zum einen handle es sich beim J._____ Vorsorgeplan um einen zweiseitigen Versicherungsvertrag zwischen der H._____ AG und der J._____ Sammelstiftung. Zum anderen sei für Änderungen des Vorsorgeplans nicht nur der Wille der H._____ AG massgebend. Vielmehr sei für solche Änderungen die Vorsorgekommission, bestehend aus Arbeitnehmer- und Arbeitgebervertreter der H._____ AG, zuständig. In rechtlicher Hinsicht führt der Vertreter aus, wie hoch der AHV-pflichtige Lohn sei – der für die Lohnschwelle von CHF 200'000.00 massgebende Jahreslohn entspreche dem AHV-Jahreslohn – ergebe sich allein aus dem jeweiligen Arbeitsvertrag und den dazugehörigen arbeitsrechtlichen Bestimmungen. Der Rekurrent könne als einziges Mitglied des Verwaltungsrats zwar bestimmen, welche Position die H._____ AG als Arbeitgeberin in den Vertragsverhandlungen mit einem potentiellen Arbeitnehmer einnehme, nicht jedoch die Position des Arbeitnehmers. Auch wenn der Arbeitsvertrag einmal abgeschlossen sei, könne der Rekurrent den AHV-pflichtigen Jahreslohn seines Mitarbeiters nicht mehr frei bestimmen. Folglich hänge die Höhe des für den J._____ Vorsorgeplan massgebenden Jahreslohns nicht allein vom Willen des Rekurrenten ab (vgl. Rekurs und Replik).

5.7.2.

In tatsächlicher Hinsicht ist darauf hinzuweisen, dass die Bestätigung des J._____ Vorsorgeplans durch die Vorsorgekommission der H._____ AG einzig durch den Rekurrenten sowohl als Arbeitnehmer- als auch Arbeitgebervertreter unterzeichnet wurde (vgl. J._____ Vorsorgeplan). Die Vorsorgekommission der H._____ AG betreffend den J._____ Vorsorgeplan, welche paritätisch zu besetzen ist, besteht demnach nur aus dem Rekurrenten als Arbeitnehmer- und Arbeitgebervertreter. Der Rekurrent kann folglich den Vorsorgeplan bzw. Anschlussvertrag auch alleine kündigen. Die dafür notwendige schriftliche Bestätigung der Vorsorgekommission kann er sowohl als Arbeitnehmer- als auch als Arbeitgebervertreter unterzeichnen (vgl. Anschlussvertrag mit der J._____ Sammelstiftung Ziff. 5.4.). Vor diesem Hintergrund stellt die "Lohnhöhe" im weiten Sinne kein objektives Kriterium dar, weshalb die Voraussetzung der Kollektivität auch aus diesem Grund nicht erfüllt ist. Es liegt alleine im Ermessen der Arbeitgeberin bzw. des Rekurrenten als deren einziger Vertreter, bei der J._____ Sammelstiftung eine Änderung der im Vorsorgeplan vorgesehenen Lohnhöhe zu beantragen oder den Anschlussvertrag zu kündigen, um so zu verhindern, dass eine weitere Person in den Genuss der Leistungen aus dem J._____ Vorsorgeplan kommen wird. Dem Vertreter ist zwar zuzustimmen, dass sich der vorliegende Sachverhalt von jenem gemäss Bundesgerichtsurteil vom 24. Januar 2019 (2C_635/2018) unterscheidet. Die in jenem Urteil

gemachten rechtlichen Ausführungen gelten indessen auch für den hier zu beurteilenden Fall (E. 5.3.10).

5.8.

In Übereinstimmung mit den Ausführungen des Vertreters kann gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung das Fehlen von Mitarbeitern, welchen die gleichen Leistungen der Vorsorgeeinrichtung zukommen wie den in kleinen Aktiengesellschaften in leitender Stellung tätigen Aktionären, für sich alleine genommen, nicht dazu führen, dass die Einhaltung des Grundsatzes der Kollektivität verneint wird (E. 5.2.7.). Allerdings kann daraus nichts für den vorliegenden Fall abgeleitet werden, wird die Kollektivität doch aus anderen Gründen verneint (E. 5.6. f.).

5.9.

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass der J._____ Vorsorgeplan die Voraussetzung der Kollektivität nicht erfüllt. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 7'500.00, der Kanzleigebühr von CHF 230.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 7'830.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
Steuern Q.____-S.____

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, 19. Oktober 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs