

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_1082/2012

Urteil vom 25. Oktober 2013

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Kneubühler,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Errass.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A._____,
2. B.A._____,
beide vertreten durch intax AG,
Beschwerdeführer,

gegen

Gemeinderat X._____,
Kantonales Steueramt Aargau, Rechtsdienst, Tellstrasse 67, 5001 Aarau.

Gegenstand
Kantons- und Gemeindesteuern 2006,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 12. September 2012.

Sachverhalt:

A.

B.A._____ betreibt als selbständig erwerbstätige Tagesmutter einen Kinderhort. Sie ist verheiratet mit A.A._____, der einer unselbständigen Haupterwerbstätigkeit nachgeht. Mit Verfügung vom 24. November 2008 veranlagte die Steuerkommission der Gemeinde X._____ die Eheleute für die Kantons- und Gemeindesteuern 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 95'300.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 302'000.--. Das Einkommen aus selbständiger Tätigkeit der Ehefrau wurde darin mit Fr. 39'087.-- festgelegt. Die dagegen erhobene Einsprache blieb erfolglos.

Mit Urteil vom 25. März 2010 hiess das Steuerrekursgericht des Kantons Aargau einen Rekurs der Eheleute teilweise gut, hob den Einspracheentscheid vom 20. Mai 2009 auf und wies die Angelegenheit zur Neuurteilung an die Steuerkommission zurück.

Nach Durchführung ergänzender Sachverhaltsabklärungen hiess die Steuerkommission der Gemeinde X._____ mit Entscheid vom 24. November 2010 die Einsprache teilweise gut und reduzierte das Einkommen der steuerpflichtigen Ehefrau aus selbständiger Tätigkeit um Fr. 1'889.-- auf Fr. 37'198.--. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel waren erfolglos.

B.

Vor Bundesgericht beantragen B.A._____ und A.A._____ implizit, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 12. September 2012 aufzuheben und das Einkommen von B.A._____ aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf Fr. 17'915.-- festzulegen.

C.

Das kantonale Steueramt Aargau stellt den Antrag, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung und das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau verzichten auf eine Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

1.1. Beim angefochtenen Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 12. September 2012 handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Endentscheid über die Staats- und Gemeindesteuern. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 1 StHG (SR 642.14) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde der gemäss Art. 73 Abs. 2 StHG in Verbindung mit Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführer ist grundsätzlich einzutreten.

1.2. Gemäss Art. 42 Abs. 1 BGG hat die Rechtsschrift die Begehren und deren Begründung zu enthalten. Im Rahmen der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt (Art. 42 Abs. 2 BGG). Die Vorbringen müssen sachbezogen sein, damit aus der Beschwerdeschrift ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird. Dies setzt voraus, dass sich die Beschwerdeführer wenigstens kurz mit den Erwägungen des angefochtenen Entscheides auseinandersetzen (BGE 134 II 244 E. 2.1 S. 245 f.). Eine qualifizierte Rügepflicht gilt hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht. Das Bundesgericht prüft eine solche Rüge nur insofern, als sie in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254).

Soweit die Beschwerdeführer die Verletzung mehrerer verfassungsmässiger Grundsätze rügen, ist eine diesen Anforderungen genügende Begründung in der vorliegenden Beschwerde nur teilweise zu erkennen. Soweit eine solche qualifizierte Begründung fehlt, kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.

2.

2.1. Gemäss § 25 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Dazu gehören unter anderem alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder andern selbständigen Erwerbstätigkeit (§ 27 Abs. 1 StG/AG bzw. Art. 8 Abs. 1 StHG). Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (§ 36 Abs. 1 StG/AG bzw. Art. 10 Abs. 1 StHG). Dazu gehört auch der Lohnaufwand, soweit er geschäfts- oder berufsmässig begründet ist.

2.2. Das Steuerrecht knüpft für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit an die nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Jahresrechnungen an (§ 27 Abs. 3 in Verbindung mit § 68 StG/AG bzw. Art. 42 Abs. 3 StHG). Vorliegend ist die Höhe der von der Beschwerdeführerin an ihre Kinder geleisteten Zahlungen nicht umstritten. Strittig ist lediglich, worin der Rechtsgrund für die verbuchten Zahlungen besteht. Während die Beschwerdeführer rein betriebliche Motive anführen, war es für das von den Beschwerdeführern angerufene Steuerrekursgericht unerklärlich, aus welchem Grund die Beschwerdeführerin lediglich für Stellvertretungen durch ihre Kinder nahezu 40% ihrer Einnahmen aufwenden müsse. Das Verwaltungsgericht befand im selben Sinne, dass die Entlohnung der Kinder keine reine Gegenleistung für die erbrachte Arbeit darstelle, sondern ein nicht unerhebliches Unterstützungs- und Zuwendungselement enthalte.

2.3. Grundsätzlich gilt die allgemeine Beweislastregel, wonach die Veranlagungsbehörde die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen hat, die steuerpflichtige Person dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (vgl. BGE 133 II 153 E. 4.3 S. 158 f.; 121 II 273 E. 3c/aa S. 284 mit Hinweisen).

2.3.1. Der Nachweis des Aufwandcharakters von Lohnzahlungen obliegt, dieser allgemeinen Regel über die Beweislast folgend, der steuerpflichtigen Person. Zwar haben die Steuerbehörden nicht über die Zweckmässigkeit von Aufwandpositionen des Selbständigerwerbenden zu entscheiden und so ihr eigenes Ermessen anstelle desjenigen der Geschäftsleitung zu stellen, dennoch hat der Selbständigerwerbende nachzuweisen, dass die in Frage stehenden Leistungen geschäftsmässig begründet sind, damit sich die Steuerbehörden vergewissern können, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen steuerpflichtiger Person und Leistungsempfänger für die Leistung ausschlaggebend waren (vgl. betreffend geldwerte Leistungen

einer juristischen Person Urteil 2A.12/1994 vom 7. November 1995 und BGE 119 Ib 431 E. 2c S. 435).

2.3.2. Ob ein steuerlicher Aufwand vorliegt, muss im Einzelfall geprüft werden. Wie das Bundesgericht wiederholt festgehalten hat, ist das Unternehmen bei der Festsetzung von Vergütungen für Arbeitsleistungen grundsätzlich frei bzw. kommt ihm bei der Beurteilung dessen, was eine angemessene Arbeitsvergütung ist, ein erheblicher Ermessensspielraum zu, in den der Richter nur mit Zurückhaltung eingreifen darf. Der geschäftsmässig begründete Wert der Arbeitsleistung entspricht dabei dem Betrag, den das Unternehmen einem unabhängigen Dritten unter den gleichen Verhältnissen für die gleiche Leistung vergüten müsste. Massgebend ist somit der Drittvergleich. Dabei sind alle objektiven und subjektiven Faktoren zu berücksichtigen, die bei der Entlohnung beachtet werden, insbesondere die allgemeine Salärpolitik und die Salarierung von rang- und funktionsmässig ähnlich gestellten Mitarbeitern und ihrer Stellvertreter; speziell sind die Stellung des Salärempfängers im Unternehmen und seine Aufgaben zu würdigen, wobei zu beachten ist, wie der Salärempfänger seine Aufgaben erfüllt, was von seiner Ausbildung, seinen Spezialkenntnissen, Begabungen, Erfahrungen und Beziehungen abhängt. Mitbestimmend sind ferner Grösse, Umsatz sowie Kapital- und

Gewinnverhältnisse des Unternehmens. Ergänzend zu den innerbetrieblichen sind schliesslich die Verhältnisse in vergleichbaren Unternehmen in die Gesamtbeurteilung einzubeziehen (Urteile 2C_30/2010 vom 19. Mai 2010 E. 2.2; 2A.71/2004 vom 4. Februar 2005 E. 2, in: StE 2005 B 72.13.22 Nr. 44 mit Hinweisen). Bei selbständig Erwerbenden in diesen Drittvergleich einzubeziehen ist auch der Geschäftsinhaber selbst. Er ist zwar juristisch nicht Angestellter, setzt aber wie die Mitarbeiter seine Arbeitskraft im Geschäft ein und erzielt dafür ein Einkommen aus (selbständiger) Erwerbstätigkeit.

3.

3.1. Die Beschwerdeführerin betreute als selbständigerwerbende Tagesmutter im Jahre 2006 in ihrem Haushalt 24 Kinder aus andern Haushalten an durchschnittlich 125 Tagen sowie dauerhaft zwei Pflegekinder. Bei Einnahmen von Fr. 107'025.-- resultierte daraus ein Gewinn von Fr. 9'097.--.

3.2. In ihrem Geschäftsbetrieb beschäftigte die Beschwerdeführerin im hier betroffenen Jahr 2006 ihre drei Kinder. C.A._____ (Jahrgang 1983) ist als Stellvertreterin der Kinderhortleiterin und als Aufgabenhilfe tätig und bezog 2006 einen Nettolohn von Fr. 23'675.-- sowie Pauschalspesen von Fr. 1'200.--. D.A._____ (Jahrgang 1978) ist angestellt als Aufgabenhilfe und Kinderbetreuerin, und E.A._____ (Jahrgang 1980) ist angestellt als Aufgabenhilfe; beide bezogen einen Nettolohn von je Fr. 5'637.-- sowie Pauschalspesen von je Fr. 500.--. Andere Angestellte hat die Beschwerdeführerin keine. Bei Löhnen von Fr. 37'149.-- belief sich der gesamte Personalaufwand inklusive Lohn-Nebenkosten im Jahre 2006 auf Fr. 42'281.10.

Anstelle des von den Beschwerdeführern geltend gemachten Lohnaufwandes liess die Steuerkommission der Gemeinde X._____ lediglich Bruttolöhne von Fr. 12'600.-- (C.A._____), Fr. 3'000.-- (E.A._____) bzw. Fr. 4'800.-- (D.A._____) zum Abzug zu und anerkannte inklusive aller Lohn-Nebenkosten einen Personalaufwand von Fr. 23'000.--.

4.

4.1. Nach den von den Vorinstanzen getroffenen Abklärungen bewegen sich die an die Kinder bezahlten Löhne an sich in einem marktkonformen Rahmen. Aus dem Umstand, dass es Kindertagesstätten mit ähnlich hohen Mitarbeiter-Vergütungen gibt, leiten die Beschwerdeführer ab, dass die bezahlten Löhne steuerlich zu akzeptieren seien. Die geschäftsmässige Begründetheit von Lohnzahlungen kann aber nicht ermittelt werden, indem die bezahlten Löhne lediglich der Höhe nach mit andern Betrieben verglichen werden. Entscheidend ist, ob das Unternehmen einem unabhängigen Dritten unter den gleichen Verhältnissen die gleiche Leistung vergüten würde. Daher sind die gesamten konkreten Verhältnisse des Geschäftsbetriebs der steuerpflichtigen Tagesmutter nach Massgabe von Vergleichsbetrieben zu würdigen.

4.1.1. Geschäftsinhaber sind durchaus bereit, in der Anlaufphase des Unternehmens anfänglich im Vergleich zu ihren Angestellten finanziell zurückzustecken oder auch in einer wirtschaftlich schwierigen Situation eine bestimmte Zeit lang Gewinneinbussen in Kauf zu nehmen. Es kommt durchaus vor, dass Selbständigerwerbende vorübergehend weniger Einkünfte erzielen, als sie ihren Mitarbeitern Löhne zahlen. Dies stellt aber die Ausnahmesituation dar, die in der Regel vorübergehend

ist.

4.1.2. Vorliegend ist die geringe Ertragskraft der Tagesstätte weder auf konjunkturelle oder saisonale Schwankungen noch auf betriebsspezifische Engpässe oder Schwierigkeiten zurückzuführen. Entsprechendes machen die Beschwerdeführer jedenfalls nicht geltend. Bei 24 Kindern kann auch nicht von einer Anlaufphase gesprochen werden, welche das ungewöhnliche Lohngefälle erklären könnte. Mit betrieblichen Überlegungen alleine kann unter diesen Umständen nicht schlüssig erklärt werden, wieso sich die Geschäftsinhaberin dauerhaft mit einem erheblich kleineren Einkommen zufrieden geben sollte als ihre Mitarbeitenden, die ihr rang- und funktionsmässig untergeordnet sind bzw. bestenfalls - im Falle der Stellvertreterin der Geschäftsführerin - ähnlich anspruchsvolle Aufgaben wahrnehmen wie die Beschwerdeführerin selbst. In vergleichbaren Verhältnissen müssten die Angestellten ihr Pensum zwangsläufig reduzieren oder sich mit einem geringeren Stundenlohn begnügen, um der Inhaberin des Betriebes die Erzielung eines angemessenen Eigenlohns zu ermöglichen.

4.1.3. Unter diesen Umständen erscheint es als zweifelhaft, ob ein Geschäftsführer eines Kleinunternehmens mit einem Umsatz von Fr. 107'025.-- in vergleichbaren Verhältnissen es überhaupt in Betracht ziehen würde, drei Teilzeit-Angestellte zu beschäftigen (und jedem von ihnen einen Lohn zu bezahlen, der seine eigenen Einkünfte übersteigt). Angesichts der Grösse und des Umsatzes des Betriebes sähe sich ein Dritter in einer vergleichbaren Situation wohl dazu veranlasst, eine andere Personalstrategie oder eine zurückhaltendere Salärpolitik zu verfolgen.

4.2. Die Beschwerdeführer bringen keine überzeugenden betrieblichen Gründe für die gewählte Lohnstruktur vor. Der Umstand, dass in ertragskräftigeren - und somit nicht unmittelbar vergleichbaren - Tagesstätten ähnlich hohe Löhne bezahlt werden, genügt nach dem Gesagten nicht. Daher misslingt der - den Beschwerdeführern angesichts der familiären Nähe zwischen der steuerpflichtigen Arbeitgeberin und den Lohnempfängern obliegende - Nachweis der ausschliesslich betrieblichen Natur der Zahlungen an die Kinder. Wenn die Beschwerdeführer geltend machen, dass die Ehefrau ihren Kindern marktkonforme Arbeitsplätze in familiärem Ambiente zur Verfügung stellen könne, räumen sie ein Stück weit selbst ein, dass familiäre Überlegungen in die Personalpolitik und damit auch in die Gestaltung der Lohnstruktur eingeflossen sind. Es darf angenommen werden, dass die Beschwerdeführerin die ihren Kindern zur Verfügung gestellten Arbeitsplätze unabhängigen Dritten nicht in derselben Weise anbieten würde. Das Verwaltungsgericht hat daher den Zahlungen an die Kinder zu Recht zum Teil Unterstützungs- oder Zuwendungscharakter zugeschrieben.

4.3. Die Beschwerdeführer bringen schliesslich vor, dass die Ehefrau Freiwilligenarbeit leiste, was vom Steueramt zu akzeptieren sei.

Dieser Erklärungsansatz überzeugt ebenfalls nicht. Solange die Beschwerdeführer nämlich gleichzeitig darauf bestehen, dass es der Tagesstätte anheim stellen müsse, den Mitarbeitenden Kindern marktkonforme Löhne zu zahlen, sind nicht die Verhältnisse gemeinnütziger Organisationen, sondern anderer gewinnstrebigter Tagesstätten zum Vergleich heranzuziehen. Diese Drittbetriebe sind derart organisiert, dass dem Geschäftsführer eine im Vergleich zu den Mitarbeitenden angemessene Entschädigung ausgerichtet wird.

Wer dagegen tatsächlich primär die Absicht hat, Freiwilligenarbeit zu leisten, schliesst sich typischerweise mit Gleichgesinnten zusammen, um einen gemeinnützigen Zweck zu verfolgen, der vorliegend in der Zurverfügungstellung verbilligter Krippenplätze bestehen könnte, oder um eine Aufgabe im Interesse der Öffentlichkeit wahrzunehmen. Wenn aber jene Mittel, die durch den Verzicht der Geschäftsführerin auf einen angemessenen Gewinn eingespart werden, praktisch vollumfänglich den Mitarbeitenden zugute kommen, wird die angebliche Verfolgung gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecke erschwert, wenn nicht faktisch verunmöglicht.

5.

Der Einwand der Beschwerdeführer, dass die Kinder die Zahlungen als Einkommen versteuert haben, ist schon deshalb nicht zu hören, weil verfahrensrechtlich kein Zusammenhang besteht zwischen den Steuerveranlagungen der Beschwerdeführer und ihren Kindern. Materiell-rechtlich ist ferner darauf hinzuweisen, dass die von den Kindern erhaltenen Zuwendungen grundsätzlich - wie alle einmaligen und wiederkehrende Einkünfte - steuerbar sind (Generalklausel von § 25 Abs. 1 StG/AG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG), unabhängig davon, ob die Zuwendungen von der leistenden Person steuerlich zum Abzug gebracht werden können. Diese Rechtslage (Steuerbarkeit beim Empfänger, keine Abziehbarkeit beim Leistenden) ist bei Löhnen, die von Privatpersonen (z.B. für eine Haushaltskraft) ausgerichtet werden, sogar die Regel.

6.

Diese Ausführungen führen zur Abweisung der Beschwerde, soweit auf sie einzutreten ist. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Ausgangsgemäss ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 25. Oktober 2013

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Errass