

**WBE.2022.166 / or / we**

(3-RV.2019.29)

Art. 60

**Urteil vom 26. September 2022**

\_\_\_\_\_  
Besetzung      Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz  
Verwaltungsrichter Huber  
Verwaltungsrichter Michel  
Gerichtsschreiberin Ruth

\_\_\_\_\_  
Beschwerde-      **Gemeinderat X.**\_\_\_\_\_  
führer

**gegen**

\_\_\_\_\_  
Beschwerde-      **A.**\_\_\_\_\_,  
gegner            vertreten durch Rovi Treuhand AG, Limmattalstrasse 206, Postfach,  
8049 Zürich

**und**

**Kantonales Steueramt**, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

\_\_\_\_\_  
Beigeladene      **C.**\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Gegenstand      Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012  
  
Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,  
vom 24. Februar 2022

---

## Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

### A.

#### 1.

A. ist selbständiger Architekt mit einer Betriebsstätte im Kanton Aargau sowie einer Betriebsstätte im Kanton W.. 2012 war er Mitglied bzw. Mitinhaber diverser Baukonsortien.

#### 2.

Die Steuerkommission Y. veranlagte A. und seine damals noch nicht von ihm getrennt lebende Ehefrau mit Verfügung vom 17. April 2018 für das Jahr 2012 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 233'100.00 (satzbestimmendes Einkommen: Fr. 522'500.00) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 223'000.00 (satzbestimmendes Vermögen: Fr. 624'000.00). In Abweichung von der Selbstdeklaration ging die Steuerkommission Y. gemäss den Details zu der Steuerveranlagung vom 17. Mai 2018 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 von folgenden Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit aus:

Betriebsstätte AG/X., D. Architekten

	Steuerbar	Satz
<b>Einkünfte aus selbst. Haupterwerbstätigkeit</b>	78'702	78'702
Reingewinn aus Einzelunternehmung	96'896	96'896
./.Arbeitnehmerbeitrag BVG	- 8'994	- 8'994
./. AHV Beiträge (Aargau 50'244.- total inkl. KG)	- 9'200	- 9'200

Betriebsstätte ZH/W., D. Architekten

	Steuerbar	Satz
<b>Einkünfte aus selbst. Haupterwerbstätigkeit</b>	729'898	729'898
Reingewinn aus Einzelunternehmung	872'060	872'060
./.Arbeitnehmerbeitrag BVG	- 80'949	- 80'949
./. AHV Beiträge	- 61'213	- 61'213

In der Summe wurden gemäss Ziff. 2.1 der Details zur Steuerveranlagung 2012 Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit von Fr. 808'600.00 (sowohl steuerbar als auch satzbestimmend) berücksichtigt. Unter Ziff. 13.1 wurde sodann ein Einkauf in die zweite Säule im Betrag von Fr. 750'000.00 zum Abzug zugelassen. In Abweichung von der Selbstdeklaration verweigerte die Steuerkommission Y. dagegen den Abzug von

Fr. 31'892.00 für von der Vorsorgeeinrichtung wegen verspäteter Zahlung von Vorsorgeleistungen in Rechnung gestellte Verzugszinsen.

**B.**

**1.**

Gegen die Veranlagung vom 17. April 2018 liess A. am 17. Mai 2018 Einsprache erheben, worauf das Steueramt Y. in einer Stellungnahme vom 23. Oktober 2018 eine reformatio in peius ankündigte.

**2.**

Mit Entscheid vom 19. November 2018 wies die Steuerkommission Y. die Einsprache im Wesentlichen ab, gewährte in teilweiser Gutheissung jedoch den Abzug von Verzugszinsen von Fr. 31'892.00 und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 406'000.00 sowie das satzbestimmende Einkommen auf Fr. 1'191'000.00 fest.

**C.**

Mit Rekurs vom 21. Januar 2019 liess A. den Einspracheentscheid vom 19. November 2018 an das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, weiterziehen. Nachdem das kantonale Steueramt (KStA) in seiner Vernehmlassung zum Rekurs vom 8. April 2019 dessen teilweise Gutheissung, das Steueramt Y. mit Eingabe vom 18. März 2019 hingegen die Abweisung des Rekurses beantragt hatte, schloss sich der Beschwerdeführer in seiner Replik vom 12. Juni 2019 in Bezug auf die zu berücksichtigenden Abzüge für die berufliche Vorsorge dem Antrag des KStA an.

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, entschied am 24. Februar 2022:

**1.**

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 432'607.00 festgesetzt.

**2.**

Die Steuerkommission Y. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

**3.**

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

**4.**

Dem Rekurrenten wird eine Parteientschädigung von CHF 3'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt.) ausgerichtet.

**D.**

**1.**

Gegen den Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, erhob der Gemeinderat X. mit Eingabe vom 8. April 2022 Beschwerde beim Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

1.  
In Gutheissung der Beschwerde sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 24. Februar 2022 (3-RV.2019.29) aufzuheben.
2.  
Unter Kostenfolgen zulasten des Beschwerdegegners.

Auf die Begründung im Einzelnen wird, soweit entscheiderelevant, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

**2.**  
Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, erstattete am 25. April 2022 eine Vernehmlassung und führte namentlich aus, aufgrund des Antrages KStA im Rekursverfahren, der Rekurs sei teilweise (d.h. in Bezug auf den Abzug für die ordentlichen BVG-Beiträge und den Einkauf in die 2. Säule) gutzuheissen, hätten übereinstimmende Anträge vorgelegen. In Nachachtung der Praxis, dass die Anträge des KStA im Rekursverfahren "verbindlich" seien, habe für das Spezialverwaltungsgericht keine Veranlassung dazu bestanden, nach weiteren, unter anderen Positionen gewährten Abzügen zu suchen. Sollte sich der Standpunkt des Beschwerdeführers als richtig erweisen, sei die Beschwerde jedoch gutzuheissen.

**3.**  
Mit Schreiben vom 29. April 2022 unterrichtete der Instruktionsrichter die mittlerweile vom Beschwerdegegner getrennt lebende C. über die am Verwaltungsgericht hängige Beschwerde und klärte sie dahingehend auf, dass sie aufgrund der in der Steuerperiode 2012 noch bestehenden gemeinsamen Steuerpflicht mit dem Beschwerdegegner als Partei (Beigeladene) in das Verfahren miteinzubeziehen sei und sie entsprechend die Möglichkeit habe, sich am Verfahren zu beteiligen, was sie dem Verwaltungsgericht mitzuteilen habe. Innert der gesetzten Frist liess sich C. nicht vernehmen.

**4.**  
Das KStA führte in seiner Beschwerdeantwort vom 17. Mai 2022 ohne nähere Begründung aus, den Ausführungen des Beschwerdeführers sei zuzustimmen, weshalb die Gutheissung der Beschwerde beantragt werde.

**5.**  
Der Beschwerdegegner liess mit Eingabe vom 30. Mai 2022 eine Beschwerdeantwort erstatten und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

**6.**  
Das Verwaltungsgericht hat den Fall auf dem Zirkularweg entschieden (§ 7 Abs. 1 und Abs. 2 des Gerichtsorganisationsgesetzes vom 6. Dezember 2011 [GOG; SAR 155.200]).

---

## **Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **I.**

#### **1.**

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

#### **2.**

Der Gemeinderat X. ist gestützt auf § 198 Abs. 1 StG (vgl. auch § 13 Abs. 2 lit. f VRPG) zur Beschwerdeerhebung legitimiert.

#### **3.**

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

### **II.**

#### **1.**

##### **1.1.**

In formeller Hinsicht ist – insbesondere mit Blick auf die Kostenfolgen im vorliegenden sowie im Verfahren vor der Vorinstanz – zunächst zu klären, ob die Vorinstanz in zutreffender Weise von übereinstimmenden Anträgen ausgegangen ist und den Rekurs daher zu Recht ohne eingehendere Prüfung gutgeheissen hat.

Die Vorinstanz begründete das Vorliegen von übereinstimmenden Anträgen mit der Praxis der Steuerjustizbehörden, wonach in Konstellationen, in denen die Anträge der steuerpflichtigen Person und des KStA übereinstimmen, diesen stattzugeben sei, ungeachtet allfälliger gegenteiliger Anträge des betroffenen Gemeindesteueramtes. Denn (quasi auf "Behördenseite"; Anm. Verwaltungsgericht) sei der Antrag des KStA massgeblich.

##### **1.2.**

Dieser Ansicht kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Gemäss § 192 Abs. 1 lit. a StG können gegen Verfügungen der Veranlagungsbehörde der Gemeinde die steuerpflichtige Person und das KStA Einsprache einreichen. Gegen den Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde können sodann die einspracheberechtigten Parteien Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht erheben (§ 196 Abs. 1 StG). Diese gesetzliche Ordnung erstaunt insofern nicht, als die kommunale Steuerkommission (bzw. das sie allenfalls vertretende Gemeindesteueraamt) kaum je gegen einen ihrer eigenen Entscheide vorzugehen gedenkt. Darüber hinaus lässt diese Konzeption zunächst vermuten, dass der den Einspracheentscheid fällenden kommunalen Steuerkommission (§ 61 Abs. 3 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 [StGV; SAR 651.111]) bzw. dem sie gegebenenfalls vertretenden Gemeindesteueraamt im Rekursverfahren keine Parteistellung zukommt.

Praxisgemäss und in vermutlich analoger Anwendung von § 45 Abs. 1 und Abs. 2 VRPG wird im Rekursverfahren jedoch auch vom Gemeindesteueraamt, welches die Steuerkommission in der Praxis delegationsweise vertritt, eine Vernehmlassung eingeholt (vgl. auch per 31. Dezember 2012 ausser Kraft gesetzter § 11 Abs. 1 lit. a der Verordnung über die Organisation der kantonalen Steuerkommission und das Rekursverfahren vom 25. Juli 1968 [SAR 271.161]). § 13 Abs. 2 lit. e VRPG sieht zudem vor, dass im "Beschwerdeverfahren" (im vorliegenden Kontext entspricht dies dem ersten nicht verwaltungsinternen Rechtsmittelverfahren, d.h. dem Rekursverfahren) auch die Vorinstanz Partei ist, es sei denn, bei dieser handle es sich – was hier nicht der Fall ist – um eine Verwaltungsjustizbehörde (§ 13 Abs. 3 VRPG). Der Parteibegriff nach VRPG ist insofern nicht deckungsgleich mit der Beschwerdebefugnis gemäss StG.

Eine Gleichsetzung dieser beiden Institute ist allerdings weder zwingend, noch überzeugend. Denn gemäss der allgemeinen verwaltungsrechtlichen Parteilehre kann auch Partei sein, wer nicht beschwerdebefugt ist, und umgekehrt muss nicht Partei sein, wer zwar beschwerdebefugt ist, sich am Verfahren aber nicht beteiligen will (MICHAEL MERKER, Rechtsmittel, Klage und Normenkontrollverfahren nach dem aargauischen Gesetz über die Verwaltungspflege, Kommentar zu den §§ 38 – 72 [a]VRPG, 1998, S. 174, N 16 zu § 41). Wie MERKER zutreffend festhält, spricht neben den Regeln zur Vernehmlassung gemäss § 45 Abs. 1 und 2 VRPG (bzw. § 41 aVRPG) namentlich auch die Tatsache, dass es geradezu wirklichkeitsfremd wäre, eine Amtsstelle, die einen die rekurs- bzw. beschwerdeführende Partei nicht befriedigenden Entscheid erlassen hat, als indifferenten, am Verfahren nicht interessierten Dritten zu qualifizieren, *für* die Parteistellung der (verwaltungsinternen) Vorinstanz im nachfolgenden Rekurs-/Beschwerdeverfahren. So hat letztere ein berechtigtes Interesse, ihren Entscheid zu verteidigen und damit (evtl. neben anderen Behörden) als Vertreterin öffentlicher Interessen aufzutreten (zum Ganzen: MERKER, a.a.O.,

S. 178 f., N 25 f. und N 28 zu § 41). Dies im Unterschied zum Spezialverwaltungsgericht, welches keine öffentlichen Interessen vertritt, sondern Recht spricht und hierarchisch unabhängig von der Verwaltung ist (MERKER, a.a.O., S. 179, N 28 zu § 41).

Am Ausgeführten vermag denn auch nichts zu ändern, dass im Kontext des Steuerrechts das KStA im Rahmen seiner Beschwerdelegitimation kraft Gesetz befugt ist, um die Wahrung von öffentlichen Interessen besorgt zu sein, und grundsätzlich auch die fiskalischen Interessen der Gemeinden vertreten kann. Entgegen der vom Verwaltungsgericht in seinem Entscheid BE.2004.00176 vom 21. April 2005 vertretenen Ansicht (zit. Entscheid, Erw. 2c/bb letzter Absatz), besteht, wie bereits ausgeführt und durch die vorliegend zu beurteilende Beschwerde denn auch bestätigt wird, ein legitimes Bedürfnis, das Gemeindesteueramt (in zulässiger Vertretung der als Vorinstanz amtierenden Steuerkommission) als Partei im Rekursverfahren zu beteiligen (dahingehend auch: ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, N 924). Dies zumal auch deshalb, weil das VRPG, welches in § 13 Abs. 2 lit. e die Parteistellung der Vorinstanz ausdrücklich vorsieht, per 1. Januar 2009 in Kraft gesetzt wurde, d.h. nach Erlass der einschlägigen Normen des Steuergesetzes (§§ 192, 193 StG), auf deren Grundlage der Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 21. April 2005 gefällt wurde.

Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass an der bisherigen Rechtsprechung, welche die Parteistellung der Steuerkommission (bzw. des diese vertretenden kommunalen Steueramts) im Rekursverfahren verneinte, nicht festgehalten werden kann, sondern der Steuerkommission im Rekursverfahren Parteistellung zukommt. Das Spezialverwaltungsgericht ist daher zu Unrecht davon ausgegangen, der Antrag des Gemeindesteueramts Y. X. sei im Rekursverfahren mangels Parteistellung und namentlich aufgrund der sich deckenden Anträge des rekurrierenden Steuerpflichtigen und des KStA nicht weiter von Bedeutung. In anderen Worten hätte das Spezialverwaltungsgericht die Anträge des KStA unter den gegebenen Umständen nicht als die von Behördenseite her allein gestellten Rechtsbegehren erachten dürfen, sondern stattdessen angesichts der Eingabe des Gemeindesteueramtes Y. X. von nicht übereinstimmenden Anträgen ausgehen sowie entsprechend die Sache in materieller Hinsicht vertiefter prüfen müssen.

### **1.3.**

Bei diesem Ergebnis ist für das vorliegende Beschwerdeverfahren und insbesondere unter Berücksichtigung des hier gestellten Antrages des KStA auf Gutheissung der Beschwerde des Gemeinderats X. prima facie davon auszugehen, dass das vorliegende verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren hätte verhindert werden können, wenn die Vernehmlassung des

Gemeindesteueramts Y. X. im Rekursverfahren nicht unbeachtet geblieben wäre. Diesem Umstand ist im Rahmen der Kostenverlegung Rechnung zu tragen (vgl. hinten Erw. III/ 1.1).

## **2.**

### **2.1.**

In materieller Hinsicht ist umstritten, ob das satzbestimmende Einkommen des Beschwerdegegners im vorinstanzlichen Entscheid zu Recht um einen Betrag von insgesamt Fr. 433'051.00 herabgesetzt wurde. Das Spezialverwaltungsgericht begründete sein Vorgehen damit, dass in der Vernehmlassung des KStA mit detaillierter Begründung aufgezeigt worden sei, dass die ordentlichen Arbeitnehmerbeiträge der beruflichen Vorsorge im Betrag von Fr. 89'943.00 (1/2-Anteil an den mit der Betragsabrechnung der Allianz Suisse vom 15. Januar 2012 für den Rekurrenten in Rechnung gestellten Fr 179'886.25) und der hälftige Einkauf von Fr. 375'000.00 (gemäss Bescheinigung der Allianz Suisse vom 18. Januar 2013 über den am 24. Dezember 2012 geleisteten Einkauf von Fr. 750'000.00) nicht berücksichtigt worden seien, womit die im Einspracheentscheid festgelegten Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Beschwerdegegners im Umfang von Fr. 464'943.00 übersetzt seien.

### **2.2.**

Demgegenüber vertritt der Gemeinderat X. die Ansicht, die Vorinstanz sei fälschlicherweise davon ausgegangen, dass ein Teil der BVG-Beiträge und des Einkaufs in der Veranlagung bzw. dem Einspracheentscheid nicht zum Abzug zugelassen worden seien. Weil für die Erstellung der AHV-Meldung 50 % der Einkaufssumme zum AHV-pflichtigen Einkommen gerechnet werde, sei es zwingend erforderlich, die gesamte Einkaufssumme unter Ziff. 13.1 der Veranlagung zu erfassen. Dies sei gemäss den Veranlagungsdetails 2012, S. 1, unter Ziff. 13.1 auch getan worden, womit der Abzug für den Einkauf vollumfänglich gewährt worden sei. Den Veranlagungsdetails 2012, S. 4, könne zudem der zusätzliche Abzug von Fr. 89'943.00 entnommen werden, wobei dieser auf die beiden Steuerdomizile X. AG (Fr. 8'994.00) und W. (Fr. 80'949.00) aufgeteilt worden sei. Auch die andere Hälfte der ordentlichen Beiträge in Höhe von Fr. 89'943.00 sei verbucht bzw. bereits im Reingewinn enthalten.

## **3.**

### **3.1.**

Vorliegend ist unbestritten, dass sich die Gesamtsumme der für die berufliche Vorsorge des Beschwerdegegners zu berücksichtigenden Beiträge auf Fr. 929'886.00 beläuft (Einkauf: Fr. 750'000.00; ordentliche Beiträge: Fr. 179'886.00). Einigkeit besteht auch bezüglich der Tatsache, dass die Hälfte der ordentlichen Beiträge (sog. "Arbeitgeberanteil"), sprich Fr. 89'943.00, in der Geschäftsbuchhaltung als Aufwand verbucht werden kann und sich insofern steuermindernd auswirkt. Aus § 40 Abs. 1 lit. d StG



ergibt sich sodann ohne Weiteres, dass der "private Anteil" der ordentlichen Beiträge ebenfalls abzugsfähig ist. Dementsprechend ist nachfolgend zu prüfen, ob die beiden Positionen des PK-Einkaufs (Fr. 750'000.00) und der ordentlichen BVG-Beiträge (Fr. 179'886.00) in der auf dem Einspracheentscheid vom 19. November 2018 basierenden Veranlagung vom 17. Dezember 2018 korrekt berücksichtigt worden sind und das satzbestimmende Einkommen mit dem vorinstanzlichen Entscheid folglich nicht hätte auf Fr. 432'607.00 reduziert werden dürfen.

### **3.2.**

#### **3.2.1.**

Vom Selbständigerwerbenden getätigte Einkäufe in die Pensionskasse gelten gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung als 100 % privat, ein "Arbeitgeberanteil" kann demgemäss vom Geschäftsgewinn nicht zum Abzug gebracht werden (Entscheid des Verwaltungsgerichts [VGE] WBE.2018.88 vom 17. Oktober 2018, Erw. 1.2; Urteil des Bundesgerichts 2P.155/2000 vom 15. März 2001, insbes. Erw. 3.b, in: StR 2001, S. 419 = StE 2001 A 24.32 Nr. 4). In Übereinstimmung mit den Ausführungen des Gemeinderates X. ist daher davon auszugehen, dass der PK-Einkauf des Beschwerdegegners im Rahmen der Berechnung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit vollständig auszuklammern und stattdessen vollumfänglich im "privaten" Teil der Veranlagung, konkret unter Ziff. 13.1, zu berücksichtigen ist.

#### **3.2.2.**

Wie der Steuererklärung 2012 des Beschwerdegegners zu entnehmen ist, deklarierte er die Gesamtsumme der Beiträge für seine berufliche Vorsorge von Fr. 929'886.00 zum einen hälftig, d.h. im Betrag von Fr. 464'943.00, unter dem Titel "Einkauf" (Ziff. 13.1). Dieser Betrag (Fr. 464'943.00) muss folglich sowohl die Hälfte des PK-Einkaufs als auch 50 % der ordentlichen BVG-Beiträge umfassen. In seiner Geschäftsbuchhaltung wies der Beschwerdegegner unter der Position "Personalvorsorge" sodann einen Aufwand von Fr. 474'169.80 aus, wobei davon Fr. 375'000.00 unbestrittenermassen im PK-Einkauf von gesamthaft Fr. 750'000.00 begründet lagen.

#### **3.2.3.**

In Abweichung von dieser Deklaration rechnete die Steuerkommission Y. bei der Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Beschwerdegegners unter dem Titel "Aufrechnung verbuchte BVG-Höhereinkäufe" entsprechend der vorzunehmenden Steuerauscheidung zwischen den Kantonen Aargau und W. einen Betrag von Fr. 37'500.00 betreffend die Betriebsstätte X. sowie einen Betrag von Fr. 337'500.00 betreffend die Betriebsstätte in W. auf (vgl. Veranlagungsdetails vom 5. April 2019, S. 5, Ziff. 2.1). In der Summe rechnete sie damit Fr. 375'000.00 bzw. die Hälfte des PK-Einkaufs beim Reingewinn aus der Einzelunternehmung des Beschwerdegegners auf, was denn auch der

Rechtsprechung entspricht, wonach PK-Einkäufe zu 100 % "privat" sind und folglich bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit unberücksichtigt bleiben müssen. Um der vollständigen Abzugsfähigkeit des PK-Einkaufs Rechnung zu tragen, erhöhte die Steuerkommission Y. dagegen den unter dem Titel "Ziff. 13.1 Einkauf Beitragsjahre in PK (Säule 2)" stehenden Abzug auf Fr. 750'000.00. Dazu musste sie den vom Beschwerdegegner unter Ziff. 13.1 deklarierten Betrag (Fr. 464'943.00) zunächst um den darin enthaltenen Anteil der ordentlichen BVG-Beiträge bereinigen, d.h. diese von der deklarierten Summe von Fr. 464'943.00 abziehen. Sodann erhöhte die Steuerkommission Y. den Abzug um (die bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit nicht zum Abzug zugelassenen) Fr. 375'000.00 und berücksichtigte in der Summe folglich den gesamten Betrag von Fr. 750'000.00 für den PK-Einkauf unter der Ziff. 13.1.

Im Ergebnis hat die Steuerkommission Y. somit den gesamten Einkaufsbetrag steuermindernd berücksichtigt, sodass sich die Beschwerde in diesem Punkt als begründet erweist und insoweit gutzuheissen ist.

#### **3.2.4.**

Damit bleibt zu prüfen, ob die Steuerkommission Y. in der auf dem Einspracheentscheid vom 19. November 2018 basierenden Veranlagung des Beschwerdegegners auch die ordentlichen BVG-Beiträge korrekt berücksichtigt hat.

Wie der Beschwerdegegner die Beiträge deklariert hat, wurde unter Erw. 3.2.2 bereits ausgeführt. Darauf ist an dieser Stelle zu verweisen. Die Steuerkommission Y. ging bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Beschwerdegegners für die Betriebsstätten X. und W. von einem Reingewinn aus Einzelunternehmung von total (Fr. 96'896.00 X. + Fr. 872'000.00 W. =) Fr. 968'956.00 aus (Veranlagungsdetails vom 5. April 2019, S. 5, Ziff. 2.1).

Das Zustandekommen dieses Betrages lässt sich dem Antrag der Revisorin an die Veranlagungsbehörde vom 12. Dezember 2017 (nachfolgend: Antrag) entnehmen: Die Revisorin kam gestützt auf den gemäss Jahresrechnung ausgewiesenen Reingewinn von Fr. 872'861.00 (vgl. Antrag, S. 1 oben), welcher seinerseits Aufwendungen für Personalvorsorge von Fr. 474'169.80, d.h. insbesondere die Hälfte des Einkaufsbetrags (Fr. 750'000.00 : 2 = Fr. 375'000.00) sowie der ordentlichen BVG-Beiträge (Fr. 179'886.00 : 2 = Fr. 89'943.00) enthielt zu- bzw. abzüglich diverser Aufrechnungen, Honorarvereinigungen und dergleichen auf Einkünfte des Beschwerdegegners aus seiner Tätigkeit als Architekt von Fr. 359'657.00 (Antrag, S. 2 mittig). Sodann addierte die Revisorin folgende Positionen: Fr. 32'899.00 für verbuchte Schuldzinsen, Fr. 111'457.00 für persönliche AHV-Beiträge sowie Fr. 464'943.00 für verbuchte persönliche BVG-AG

Beiträge. Wie ausgeführt, verteilte sie den Saldo von Fr. 968'956.00 so dann entsprechend der Steuerauscheidungsquoten auf die beiden betroffenen Betriebsstättenkantone Aargau und W.. Aus diesen Berechnungen und insbesondere angesichts der Aufrechnung von Fr. 464'943.00 ist zu folgern, dass auf Stufe Einzelunternehmung (bzw. Berechnung Reingewinn) zusätzlich zum hälftigen Anteil des PK-Einkaufs (Fr. 375'000.00) auch ordentliche BVG-Beiträge im Umfang von Fr. 89'943.00 aufgerechnet wurden. Dies obwohl ein hälftiger Abzug für die "Arbeitgeberbeiträge" auf Stufe Einzelunternehmung rechtsprechungsgemäss zulässig ist. Bei dieser Sachlage stellt sich folglich weiter die Frage, ob die Arbeitgeberbeiträge in der auf dem Einspracheentscheid vom 19. November 2018 basierenden Veranlagung an anderer Stelle berücksichtigt worden sind.

### **3.2.5.**

Dies ist zu verneinen. So liess die Steuerkommission Y. bei der (vom besagten Reingewinn ausgehenden) Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Beschwerdegegners unter dem Titel "Arbeitnehmerbeitrag BVG" für die Betriebsstätte in X. zwar Fr. 8'994.00 und für jene in W. unter selbigem Titel Fr. 80'949.00 zum Abzug zu (vgl. Veranlagungsdetails vom 5. April 2019, S. 5, Ziff. 2.1). Wie bereits die Bezeichnung dieses Abzugs nahelegt, kann es sich dabei allerdings nur um den "persönlichen" Anteil der ordentlichen BVG-Beiträge des Beschwerdegegners handeln, für welchen dem Beschwerdeführer gemäss § 40 Abs. 1 lit. d StG ein persönlicher Abzug zusteht. Eine anderweitige Berücksichtigung der bei der Ermittlung des Reingewinns der Einzelunternehmung vollumfänglich aufgerechneten Arbeitgeberbeiträge lässt sich dagegen weder dem Antrag der Revisorin, noch den Veranlagungsdetails vom 5. April 2019 entnehmen. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers, findet sich die Arbeitgeberhälfte der ordentlichen BVG-Beiträge aufgrund der erläuterten Aufrechnung auch nicht bereits im Reingewinn, da sie wie dargelegt gegenüber dem deklarierten Reingewinn, in welchem eine entsprechende Aufwendung enthalten war, aufgerechnet wurde.

Dies führt zum Ergebnis, dass in der auf dem Einspracheentscheid basierenden Veranlagung des Beschwerdegegners vom 17. Dezember 2018 zu Unrecht kein Abzug für den Arbeitgeberanteil an den ordentlichen BVG-Beiträgen berücksichtigt wurde. In diesem Umfang (Fr. 89'943.00) erweist sich die Herabsetzung des satzbestimmenden Einkommens durch die Vorinstanz folglich als zutreffend und die Beschwerde ist insoweit abzuweisen.

## **4.**

### **4.1.**

Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde; entsprechend ist der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben. Hebt das Verwaltungsgericht den angefochtenen Entscheid auf Beschwerde hin auf,

so kann es entweder selbst urteilen, oder die Sache zum Erlass einer anderen Verfügung bzw. eines anderen Entscheids zurückweisen (§ 49 VRPG; so auch schon § 58 des [alten] VRPG vom 9. Juli 1968). Dabei stellt die Rückweisung grundsätzlich die Ausnahme dar, für welche besondere Gründe vorliegen müssen vgl. dazu MERKER, a.a.O., § 58 N 29 ff.). Da die Vorinstanz das satzbestimmende Einkommen nicht im Detail überprüft hat, wäre eine Rückweisung der Sache an sie grundsätzlich gerechtfertigt. Aus prozessökonomischen Gründen erscheint es allerdings geboten, im verwaltungsgerichtlichen Verfahren bezüglich der Festsetzung des satzbestimmenden Einkommens einen reformatorischen Entscheid zu fällen.

#### **4.2.**

Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen ist das im vorinstanzlichen Verfahren von Fr. 865'658.00 um Fr. 433'051.00 (inkl. vorliegend nicht mehr umstrittener Abzug für Verzugszinsen) auf Fr. 432'607.00 reduzierte satzbestimmende Einkommen des Beschwerdegegners um Fr. 343'108.00 (Herabsetzung im vorinstanzlichen Verfahren um Fr. 433'051.00 abzüglich des effektiv nicht berücksichtigten Abzugs von Fr. 89'943.00 für Arbeitgeber-BVG-Beiträge) auf Fr. 775'658.00 zu erhöhen. Die Steuerkommission Y. ist anzuweisen, eine neue Steuerausscheidung im Sinne der Erwägungen vorzunehmen.

### **III.**

#### **1.**

##### **1.1.**

Dem Verfahrensausgang entsprechend würde der Beschwerdegegner grundsätzlich teilweise kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Angesichts der besonderen Umstände des vorliegenden Falls (vgl. vorne Erw. II/1.3) rechtfertigt es sich aber, die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens auf die Staatskasse zu nehmen.

##### **1.2.**

Die Beigeladene hat sich nicht am verwaltungsgerichtlichen Verfahren beteiligt und daher keine Kosten zu tragen (vgl. § 12 Abs. 3 VRPG).

##### **1.3.**

Parteikostenersatz fällt für den beschwerdeführenden Gemeinderat als Behörde ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG; AGVE 2009, S. 287 f. Erw. 3; Urteil WBE.2008.291 vom 21. Oktober 2009; siehe auch zuletzt Urteil WBE.2019.55 vom 20. Juni 2019 Erw. III.). Er hat dem Beschwerdegegner reduzierten Parteikostenersatz für das verwaltungsgerichtliche Verfahren von Fr. 500.00 zu bezahlen.

**2.**

**2.1.**

Gestützt auf das vorliegende Urteil ist für das Rekursverfahren von einem Unterliegen des Beschwerdegegners zu 80 % auszugehen (veranlagtes satzbestimmendes Einkommen: 865'600.00; vom Beschwerdegegner [Rekurrent] beantragtes satzbestimmendes Einkommen: Fr. 400'715.00; gemäss vorliegendem Entscheid korrekt festgesetztes steuerbares Einkommen: Fr. 775'658.00; im Rekursverfahren beantragte Reduktion: Fr. 464'885.00; von der Vorinstanz korrekt zugelassene Reduktion: Fr. 89'943.00 als Arbeitgeberanteil für ordentliche BVG-Beiträge).

Entsprechend wären dem Beschwerdegegner auch 80 % der vor Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, angefallenen Verfahrenskosten zur Bezahlung zu auferlegen. Aufgrund der im vorinstanzlichen Verfahren festgestellten Verletzung des rechtlichen Gehörs, rechtfertigt es sich jedoch, zusätzlich 20 % der spezialverwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen, womit der Beschwerdegegner 60 % der Verfahrenskosten zu tragen hat. Die restlichen Verfahrenskosten sind auf die Staatskasse zu nehmen.

**2.2.**

Der dem Beschwerdegegner im Rekursverfahren zugesprochene Parteikostenersatz von Fr. 3'500.00 ist in analoger Weise um 60 % auf Fr. 1'400.00 (inkl. Auslagen und MWSt.) zu kürzen.

---

**Das Verwaltungsgericht erkennt:**

**1.**

**1.1.**

In teilweiser Gutheissung der Beschwerde vom 8. April 2022 wird der Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 24. Februar 2022 (3-RV.2019.29) aufgehoben. Das satzbestimmende Einkommen wird auf Fr. 775'658.00 festgesetzt.

**1.2.**

Die Steuerkommission Y. wird angewiesen, eine neue Steuerausscheidung im Sinne der Erwägungen vorzunehmen.

**2.**

**2.1.**

Die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens gehen zu Lasten des Kantons.

## 2.2.

Die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 3000.00, der Kanzleigebür von Fr. 235.00 und den Auslagen von Fr. 100.00, insgesamt Fr. 3'335.00, sind vom Beschwerdegegner zu 60 % mit Fr. 2'001.00 zu bezahlen. Die restlichen Verfahrenskosten gehen zu Lasten des Kantons.

## 3.

Das Kantonale Steueramt wird verpflichtet, dem Beschwerdegegner die im Rekursverfahren und im verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren entstandenen Parteikosten im reduzierten Umfang von total Fr. 1'900.00 (inkl. Auslagen und 7.7 % MWSt.) zu ersetzen.

---

Zustellung an:  
den Beschwerdeführer  
den Beschwerdegegner (Vertreterin)  
das Kantonale Steueramt  
die Beigeladene  
die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)

Mitteilung an:  
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

---

## **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten**

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

---

Aarau, 26. September 2022

**Verwaltungsgericht des Kantons Aargau**

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

Berger

Ruth