

WBE.2021.318 / CH / we

(3-RV.2018.180)

Art. 75

Urteil vom 22. November 2022

Besetzung Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz
Verwaltungsrichter Huber
Verwaltungsrichter Plüss
Gerichtsschreiberin Ruth

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

gegen

Beschwerde- **A.** _____
gegner 1

Beschwerde- **B.** _____
gegnerin 2

beide vertreten durch Steuerrechtspraxis Blum AG, Haldenstrasse 5,
Postfach, 6341 Baar

und

Stadtrat X. _____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 27. Mai 2021

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

Der mit B. verheiratete, in X. wohnhafte A. war seit 1998 Gesellschafter der als Kollektivgesellschaft verfassten, im Handelsregister des Kantons Zürich eingetragenen Anwaltskanzlei von C., D. und Partner (nachfolgend: E.). In den Jahren 2002 und 2003 wurde die E. in verschiedene Rechtsstreitigkeiten in den USA verwickelt und bildete dafür Rückstellungen von ursprünglich Fr. 5 Mio., welche später auf Fr. 5,5 Mio. erhöht wurden. Der Anteil von A. belief sich auf Fr. 904'000.00.

Am 1. Januar 2005 wurde die F. AG (seit 18. Februar 2008 unter G. AG firmierend) gegründet, auf welche in der Folge die gesamte bestehende Infrastruktur der Kollektivgesellschaft (Arbeitsverhältnisse, Büromobiliar, EDV-Anlage etc.) übertragen wurde. Die E. bestand nur noch im Hinblick auf die Abwicklung der Prozessrisiken in den USA weiter, entfaltete aber ansonsten keine aktive Geschäftstätigkeit mehr.

2015 konnten die langjährigen Rechtsstreitigkeiten in den USA und die damit zusammenhängenden versicherungstechnischen Fragen grösstenteils beseitigt werden. Die dann noch bestehende Rückstellung von Fr. 2,5 Mio. wurde aufgelöst und das Ergebnis an die Gesellschafter verteilt, wobei A. Fr. 542'215.00 erhielt.

2.

In der Folge schloss sich A. rückwirkend auf 1. Januar 2015 als Selbständigerwerbender der Vorsorgestiftung V. (nachfolgend: V.) an. Gemäss von der V. ausgestellter Bescheinigung über Vorsorgebeiträge leistete A. 2015 ordentliche Vorsorgebeiträge von Fr. 81'016.00 und einen Einkaufsbeitrag von Fr. 200'000.00 an die V..

3.

In der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2015 der Eheleute A. und B.. vom 19. September 2017 liess die Steuerkommission X. die Beiträge von insgesamt Fr. 281'016.00 an die V. nicht zum Abzug von den Einkünften zu.

B.

Die Einsprache der Eheleute A. und B.. vom 19. Oktober 2017 gegen die Veranlagungsverfügung wies die Steuerkommission X. am 26. September 2018 ab.

C.

Über den Rekurs der Eheleute A. und B.. vom 26. Oktober 2018 gegen den Einspracheentscheid urteilte das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, am 27. Mai 2021:

1.
In Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 491'762.00 festgesetzt.
2.
Die Vorinstanz wird angewiesen, eine Steuerauscheidung vorzunehmen.
3.
Die Kosten des Rekursverfahrens trägt der Staat.
4.
Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 4'986.00 (inkl. MWSt.) ausgerichtet.

D.

1.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 24. August 2021 beantragte das Kantonale Steueramt (KStA):

1.
In Gutheissung der Beschwerde sei der Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 27. Mai 2021 aufzuheben und das steuerbare Einkommen der Beschwerdegegner auf CHF 474'643.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 772'778.00) festzusetzen.
2.
Unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegner.

2.

Während die Vorinstanz am 1. September 2021 auf die Erstattung einer Vernehmlassung verzichtete, schlossen die Beschwerdegegner in ihrer Beschwerdeantwort vom 5. Oktober 2021 der Sache nach auf Abweisung der Beschwerde. Vom Stadtrat X. ging keine Beschwerdeantwort ein.

3.

Aufgrund der Verfügung des Instruktionsrichters des Verwaltungsgerichts vom 24. Februar 2022 reichten die Beschwerdegegner am 14. April 2022 eine Stellungnahme ein.

4.

Das KStA erklärte am 2. Mai 2022, es verzichte auf eine Stellungnahme. Der Stadtrat X. liess sich zur Stellungnahme der Beschwerdegegner nicht vernehmen.

5.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 22. November 2022 beraten und entschieden.

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.

Das KStA ist zur Beschwerdeerhebung legitimiert (Art. 50 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG; SR 642.14], § 198 Abs. 1 VRPG).

3.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

II.

1.

1.1.

Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften insbesondere 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 abgezogen (§ 40 Abs. 1 lit. d StG).

Von Selbständigerwerbenden können nicht nur die aufgrund einer reglementarischen oder statutarischen Verpflichtung geleisteten, sondern auch die freiwillig erbrachten, von den Statuten oder vom Reglement der Vorsorgeeinrichtung bloss ermöglichten Einlagen abgezogen werden (BGE 133 V 563; DANIEL AESCHBACH, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 94c zu § 40 StG). Den ordentlichen Beiträgen sind die Beiträge für Einkäufe von Lohnerhöhungen und von Beitragsjahren zur

Schliessung von Beitragslücken gleichgesetzt. Für die Begrenzung des Umfangs der Einkäufe sind Art. 79b des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG; SR 831.40) sowie Art. 60a f. der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 18. April 1984 (BVV 2; SR 831.441.1) zu beachten (AESCHBACH, a.a.O., N. 95 zu § 40 StG). Für die Feststellung der Beitragslücken bzw. der möglichen Einkäufe sind die jeweiligen Vorsorgeeinrichtungen zuständig. Die Steuerbehörden haben sich grundsätzlich an deren Beurteilung zu halten (AESCHBACH, a.a.O., N. 99 zu § 40 StG).

Für die Voraussetzungen der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Beiträgen zum Erwerb von Ansprüchen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge im Einzelnen kann im Übrigen auf die ausführlichen Erwägungen im vorinstanzlichen Urteil (Erw. 7.4 - 7.5.2) verwiesen werden.

1.2.

Der Streit dreht sich um die Frage, ob die vom Beschwerdegegner 1 an die V. entrichteten Beiträge (ordentlicher Beitrag von Fr. 81'016.00 und Einkaufsbeitrag von Fr. 200'000.00) nach § 40 Abs. 1 lit. d StG als gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleistete Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus den Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von den Einkünften abgezogen werden können.

Dabei ist zwischen den Parteien nicht mehr streitig, dass die Einkünfte des Beschwerdegegners 1 aus der erfolgswirksamen Auflösung der bei der E. für Prozessrisiken gebildeten Rückstellung als Gesellschaftereinkünfte und damit als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sind. Umstritten ist indessen, ob der Anschluss des Beschwerdegegners 1 an die V. anerkannt werden kann und ob das Vorsorgewerk die gesetzlichen Anforderungen an die berufliche Vorsorge erfüllt.

2.

2.1.

In diesem Zusammenhang macht das KStA zunächst geltend, dass hier ein unzulässiger rückwirkender Anschluss an die V. vorliege, indem der Beschwerdegegner 1 zwar am 18. Dezember 2015 einen ordentlichen Beitrag von Fr. 81'016.00 sowie einen Einkaufsbeitrag von Fr. 200'000.00 geleistet habe, es indessen erst am 28. Januar 2016 zum Anschluss gekommen sei und gleichzeitig eine Rückwirkung ab 1. Januar 2015, d.h. von mehr als einem Jahr, vereinbart worden sei.

2.2.

Entgegen dieser Auffassung des KStA lässt sich der Ausschluss des Säule-2-Abzugs für die in Frage stehenden Beträge nicht mit der Unzulässigkeit des rückwirkenden Anschlusses an die V. begründen.

2.2.1.

Bei der V. handelt es sich, jedenfalls soweit es um den Anschluss des Beschwerdegegners 1 geht, unstreitig um eine umhüllende Vorsorgeeinrichtung, die über das gesetzliche Obligatorium in der beruflichen Vorsorge hinaus Leistungen erbringt. Rechtliche Grundlagen für das Rechtsverhältnis zwischen den Versicherten und der Pensionskasse bilden in Bezug auf das Obligatorium die Bestimmungen des BVG (vgl. Art. 5 Abs. 2 BVG). Im Bereich der weitergehenden beruflichen Vorsorge werden die Rechtsbeziehungen zwischen Versichertem und privater Vorsorgeeinrichtung dagegen durch den Vorsorgevertrag geregelt. Auf diesen – den Innominatverträgen sui generis zugeordneten – Vertrag ist der Allgemeine Teil des Obligationenrechts anwendbar (Art. 1 - 183 OR; vgl. BGE 141 V 162 Erw. 3.1.1; Urteil des Bundesgerichts 9C_385/2020 vom 2. März 2021 Erw. 3.1 und 3.2).

2.2.2.

Zum Abschluss eines Vertrags ist nach Art. 1 Abs. 1 OR die übereinstimmende gegenseitige Willensäusserung der Parteien erforderlich. Sie kann gemäss Art. 1 Abs. 2 OR eine ausdrückliche oder stillschweigende sein. Verträge bedürfen nach Art. 11 Abs. 1 OR zu ihrer Gültigkeit nur dann einer besonderen Form, wenn das Gesetz eine solche vorschreibt. Ist für einen Vertrag, der vom Gesetz an keine Form gebunden ist, die Anwendung einer solchen vorbehalten worden, so wird in Anwendung von Art. 16 Abs. 1 OR vermutet, dass die Parteien vor Erfüllung der Form nicht verpflichtet sein wollen.

Der Beschwerdegegner 1 reichte am 7. Dezember 2015 die gleichentags von ihm ausgefüllte Anmeldung zuhanden der V. ein, nachdem er am 4. Dezember 2015 über die Möglichkeit einer rückwirkend per 1. Januar 2015 geltenden Versicherung bei der V. informiert worden war (Beschwerdeantwortbeilage [AB] 9). Gemäss Bestätigung der V. vom 30. September 2021 kam der Anschluss im Dezember 2015 rückwirkend per 1. Januar 2015 zustande (AB 10), was im Lichte von Art. 1 und Art. 18 OR sowie Art. 11 Abs. 3 BVG zulässig ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 9C_377/2014 vom 10. Februar 2015 Erw. 3.1). Das Zustandekommen des Anschlusses im Dezember 2015 wird dadurch untermauert, dass dem Beschwerdegegner 1 am 11. Dezember 2015 sein Einkaufspotential bei der V. mitgeteilt wurde (AB 9) und der Beschwerdegegner 1 die streitigen Beitragszahlungen mit Valuta 18. Dezember 2015 vornahm (Akten des Einspracheverfahrens, Reg. 2). Somit kann auch nicht von einem über den Jahreswechsel 2015/2016 hinaus rückwirkenden Vertragsschluss gesprochen werden.

Aber selbst wenn der Anschlussvertrag erst am 28. Januar 2016 mit der schriftlichen Unterzeichnung der Anschlussvereinbarung seitens der V.

zustande gekommen sein sollte, wäre nicht einzusehen, warum dadurch nicht zulässigerweise ein rückwirkend gültiger Vertrag geschlossen worden sein sollte, zumal in der Anschlussvereinbarung vom 28. Januar 2016 ausdrücklich bestimmt wurde, dass Anschluss und Versicherung per 1. Januar 2015 beginnen sollten (vgl. dazu auch Urteil des Bundesgerichts 9C_377/2014 vom 10. Februar 2015 Erw. 3.1).

2.2.3.

Gemäss Art. 4 Abs. 2 BVG gelten die Bestimmungen des BVG über die obligatorische Versicherung sinngemäss für die freiwillige Versicherung Selbständigerwerbender (Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Art. 44 f. BVG). Auch Art. 7 Abs. 2 BVG, wonach der für die obligatorische berufliche Vorsorge massgebende Lohn dem Lohn gemäss Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 (AHVG; SR 831.10) entspricht, der Bundesrat aber Abweichungen zulassen kann, findet auf die freiwillige Versicherung sinngemäss Anwendung. Dies bringt es mit sich, dass die gemäss Art. 3 BVV 2 zugelassenen Abweichungen vom massgebenden AHV-Lohn sinngemäss auch in der freiwilligen Versicherung der Selbständigerwerbenden vorgesehen werden können (MARC HÜRZELER, in: Basler Kommentar, Berufliche Vorsorge, 2020, N. 4 zu Art. 4 BVG). Jedoch handelt es sich bei der Pränumerando-Festlegung des Jahreseinkommens gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. b BVV 2 lediglich um eine reglementarische Gestaltungsmöglichkeit, die der administrativen Vereinfachung und der Beständigkeit dient, indem das versicherte Einkommen nicht bei jeder unvorhergesehenen Änderung wieder neu festgesetzt werden muss. Auf reglementarischer Grundlage kann somit das versicherte Einkommen zu Beginn des Kalenderjahres definitiv festgesetzt werden, entweder durch Bezugnahme auf das letzte bekannte Jahreseinkommen oder auf der Grundlage des am 1. Januar des Jahres geltenden Einkommens. Die Pränumerando-Festlegung des versicherten Einkommens kann zur Folge haben, dass das versicherte (koordinierte) Jahreseinkommen von dem während des Versicherungsjahres tatsächlich erzielten massgebenden AHV-Einkommen abweicht. Eine definitive Festsetzung Ende Jahr erfolgt in diesen Fällen nicht. Eine Anpassung an die tatsächlichen und für die AHV massgebenden Einkommensverhältnisse wird erst wieder im Folgejahr vorgenommen, sofern die Veränderungen nicht Einkommensbestandteile betrafen, welche vom massgebenden Einkommen ausgeschlossen werden können. Eine Anpassung muss jedoch auch bei Vorausdeklaration erfolgen, wenn sich die Verhältnisse dauernd und grundlegend, d.h. qualitativ und quantitativ ändern (ELISABETH GLÄTTLI, in: Basler Kommentar, Berufliche Vorsorge, 2020, N. 39 ff. zu Art. 8 BVG).

Grundlage für die Bestimmung des versicherten Einkommens bildet nach Art. 5.1 des Vorsorgereglements der V. bei Selbständigerwerbenden das deklarierte Jahreseinkommen. Bei Selbständigerwerbenden mit schwan-

kendem Jahreseinkommen kann bei der Festlegung des deklarierten Jahreseinkommens auf das Durchschnittseinkommen der vergangenen Kalenderjahre abgestellt werden, wobei maximal die Einkommen der letzten fünf Kalenderjahre berücksichtigt werden (Art. 5.2 letzter Satz des Vorsorgereglements). Bei Änderungen des Jahreseinkommens werden die versicherten Leistungen und Beiträge grundsätzlich am 1. Januar angepasst, der mit der Änderung zusammenfällt oder auf diese folgt. Unterjährige Änderungen können jedoch auf Wunsch bereits auf ihr Inkrafttreten berücksichtigt werden (Art. 5.8 des Vorsorgereglements).

Der Einwand des KStA, das im BVG anwendbare Prinzip der Vorausdeklaration bzw. die Pränumerando-Methode stehe einem rückwirkenden Anschluss entgegen (Beschwerde S. 5 f.), geht aufgrund der bundesrechtlich erlaubten und im Reglement der V. vorgesehenen Möglichkeit nachträglicher Anpassungen des versicherten Jahreseinkommens somit fehl.

2.2.4.

Nachdem der Anschlussvertrag im Dezember 2015 rechtsgültig abgeschlossen wurde, war – entgegen der Beschwerde (S. 5) – das Vorsorgereglement der V. im Jahr 2015 anwendbar. Demzufolge konnte der Beschwerdegegner 1 in diesem Jahr nach Massgabe dieses Reglements ordentliche Pensionskassenbeiträge leisten und einen Höhereinkauf vornehmen.

3.

3.1.

Das KStA bringt weiter vor, statt des gemeldeten Jahreslohns von Fr. 350'000.00 hätte ein solcher von Fr. 0.00 angenommen werden müssen, denn die einmalige Auflösung der Rückstellung sei klar eine einmalig angefallene Lohnkomponente, welche gemäss Art. 5.2 des Vorsorgereglements bei der Bestimmung des versicherten Lohns nicht hätte berücksichtigt werden dürfen, und es seien keine regelmässigen Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit erzielt worden. Das regelmässige Einkommen des Beschwerdegegners 1 aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sei anderweitig BVG-versichert und könne nicht noch einmal als Basis für die Versicherung aus selbständiger Erwerbstätigkeit verwendet werden. Mit einem gemeldeten Jahreslohn von Fr. 350'000.00 anstatt Fr. 0.00 bestehe somit eine nicht reglementskonforme Überversicherung.

3.2.

3.2.1.

Grundlage für die Bestimmung des versicherten Lohns ist für Arbeitnehmer der Jahreslohn und für Selbständigerwerbende das deklarierte Jahreseinkommen (Art. 5.1 des Vorsorgereglements der V.). Gemäss Art. 5.2 des Vorsorgereglements entspricht der Jahreslohn dem am 1. Januar bzw. bei

der Aufnahme in die Personalvorsorge festen AHV-Jahreslohn gemäss Arbeitsvertrag (ohne gelegentlich oder vorübergehend anfallende Lohnteile wie z.B. Überstundenentschädigungen, Boni oder Gratifikationen, wobei Boni dem Jahreslohn zuzurechnen sind, sofern diese der obligatorischen BVG-Versicherung unterliegen). Bei Selbständigerwerbenden mit schwankendem Einkommen kann bei der Festlegung des deklarierten Jahreseinkommens auf das Durchschnittseinkommen der vergangenen Kalenderjahre abgestellt werden, wobei maximal die Einkommen der letzten fünf Kalenderjahre berücksichtigt werden.

Entgegen dem KStA ist der Passus von Art. 5.1 des Vorsorgereglements, wonach gelegentlich oder vorübergehend anfallende Lohnteile bei der Berechnung des relevanten Jahreseinkommens nicht zu berücksichtigen sind, auf Selbständigerwerbende wie hier den Beschwerdegegner 1 nicht anwendbar, da sich dieser Passus – wie sich aus der beispielhaften Aufzählung nicht zu berücksichtigender Lohnteile (Überstundenentschädigungen, Boni, Gratifikationen) ergibt, die nur bei Unselbständigerwerbenden anfallen – einzig auf Unselbständigerwerbende bezieht. Wie der Beschwerdegegner 1 in der Beschwerdeantwort sodann zutreffend ausführte, handelt es sich bei Art. 5.2 Satz 2 des Vorsorgereglements um eine sog. Kann-Bestimmung, was bedeutet, dass bei Selbständigerwerbenden mit schwankendem Jahreseinkommen nicht zwingend auf das Durchschnittseinkommen maximal der letzten fünf Kalenderjahre abzustellen ist.

3.2.2.

Im Jahr 2015 erzielte der Beschwerdegegner 1 das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 350'000.00 (auf den Beschwerdegegner 1 entfallener Anteil der aufgelösten Rückstellung) zusätzlich zu jenem aus unselbständiger Tätigkeit. Ersteres war somit nicht BVG-versichert, weshalb nicht zu beanstanden ist, dass es als Basis für eine separate BVG-Versicherung herangezogen wurde. Der ordentliche Jahresbeitrag von Fr. 81'016.20 setzt sich zusammen aus dem Sparbeitrag von Fr. 78'078.00 und dem Risiko- und Kostenbeitrag von Fr. 2'938.20 (AB 12). Von einer Äufnung von Altersguthaben ohne Risikoschutz kann daher – entgegen der Beschwerde (S. 6) – nicht die Rede sein. Dass die Berechnung des ordentlichen Jahresbeitrags und der maximal möglichen Einkaufssumme von Fr. 2'303'545.00 bei der V. fehlerhaft wäre, ist nicht erkennbar und wurde vom KStA auch nicht substantiiert dargetan. Im Weiteren kann in diesem Zusammenhang auf die ausführlichen und zutreffenden Ausführungen im vorinstanzlichen Urteil (Erw. 7.5, insbesondere Erw. 7.5.3 f.) verwiesen werden.

4.

4.1.

Das KStA macht sodann geltend, mit dem mit Anschlussvertrag vom 28. Januar 2016 erfolgten rückwirkenden Anschluss des Beschwerdegegners 1 an die V. per 1. Januar 2015 sollten die mit Valuta 18. Dezember 2015 einmalig an die V. geleisteten ordentlichen Beiträge von Fr. 81'016.00 und der Höhereinkauf von Fr. 200'000.00 zu zweckgebundenen Vorsorgemitteln werden. Das Vorsorgeverhältnis sei per 1. Januar 2016 sistiert worden. Ein Sinn in diesem absonderlichen Vorgehen erschliesse sich nur unter der Annahme, dass es dem Beschwerdegegner 1 in erster Linie darum gegangen sei, die aus der Auflösung der Prozesskostenrückstellung resultierende Steuerlast für das Steuerjahr 2015 zu reduzieren. Als zusätzliche Motivation komme die Wahrung bzw. Erhöhung der BVG-Einkaufsmöglichkeit bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit in Betracht. Der Beschwerdegegner 1 habe jedenfalls für 2015 ausreichend Einkaufspotential in den Vorsorgeeinrichtungen der unselbständigen Erwerbstätigkeit gehabt.

4.2.

4.2.1.

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 der Steuerbehörde hingenommen würde (sog. effektives Element). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgerecht gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, namentlich wenn die gewählte Rechtsgestaltung (objektives Element) – 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 blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (BGE 142 II 399, Erw. 4.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_263/2020 vom 10. Dezember 2021, Erw. 5.2).

4.2.2.

Zwar kommt Steuerumgehung – im Sinne einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinnes einer Norm – nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, d.h. wenn trotz Heranziehung des Normsinnes als Auslegungsschranke eine Besteuerung oder eine Steuerbefreiung nicht möglich ist, das Gesetz also angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Masse als stossend erscheint bzw. einer Willkür gleichkäme. Wird das Vorliegen einer Steuerumgehung mit dieser Gewichtung geprüft, so stellen die genannten Kriterien einen tauglichen Prüfraster für die Abgrenzung von der steuerlich zu akzeptierenden Steuervermeidung dar. Was die Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung, das sog. objektive Element, betrifft, ist daher das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit zu legen. Das heisst, für die Annahme einer Steuerumgehung muss eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die – wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das sog. subjektive Element spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosser Steuersparnisgründe 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. 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. Nicht zu prüfen ist im Kontext der Steuerumgehung, wie zu verfahren ist, wenn die Anwendung einer Norm zu einer Steuerüberhebung führen würde, die als krasser Verstoss gegen die Steuergerechtigkeit und damit als willkürlich qualifiziert werden müsste. 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 (BGE 138 II 239, Erw. 4.1).

4.3.

4.3.1.

Im vorliegenden Fall ist keine völlig unangemessene Rechtsgestaltung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erkennbar. Der Beschwerdegegner 1 war von 1998 bis 2019 Gesellschafter der E. und – wie ein weiterer Gesellschafter (Eingabe vom 14. April 2022 S. 4 und Beilage 3) – für sein Einkommen aus selbständiger Tätigkeit bei der V. versichert. Die BVG-Beiträge auf seinem Anteil der Prozesskostenrückstellung wären von ihm als Teil seines Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch

bezahlt worden, wenn diese Auflösung erfolgt wäre, als die E. ihre Tätigkeit noch nicht aufgegeben hatte. Da der Beschwerdegegner 1 in den Jahren 2016 und 2017 keine Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit für die E. erzielte (Eingabe vom 14. April 2022, S. 4; vgl. auch die Erfolgsrechnungen in den Steuererklärungen 2016 und 2017), erscheint es plausibel und nachvollziehbar, dass das Vorsorgeverhältnis vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2017 sistiert wurde (Vorsorgeausweise 2016 [Version vom 8. April 2016] und 2017 = Beilage 4 zur Eingabe vom 14. April 2022). Die Sistierung des Vorsorgeverhältnisses entspricht Art. 2.7 des Vorsorgereglements. Sie ändert – entgegen der Auffassung des KStA (Beschwerde S. 7) – jedoch nichts, nachdem der Jahresbeitrag und der Einkaufsbetrag 2015 zuhanden der V. dauernd der beruflichen Vorsorge dienen und damit in Einklang mit Art. 4 Abs. 4 BVG stehen. Letzteres wird bestätigt durch den Umstand, dass bei Auflösung des Vorsorgeverhältnisses die Freizügigkeitsleistung auf ein Zinssparkonto bei der Freizügigkeitsstiftung der Zentralschweiz überwiesen wurde (Beilagen 4 und 5 zur Eingabe vom 14. April 2022), womit es weiterhin dem Vorsorgezweck verhaftet ist. Die umstrittenen Beiträge an die V. dienten somit – entsprechend dem Zweck der beruflichen Vorsorge – der Versicherung des Beschwerdegegners 1 für die Risiken Alter, Tod und Invalidität (Art. 1 Abs. 1 BVG). Hinzu kommt, dass der Beschwerdegegner 1 im Jahr 2018 nochmals Beiträge an die V. bezahlt hat (vgl. Vorsorgeausweis 2018 [Version vom 21. Dezember 2019] = Beilage 4 zur Eingabe vom 14. April 2022). Schliesslich verfügte er bei den Vorsorgeeinrichtungen seiner Arbeitgeberin G. AG (Q. und R.) per 1. Januar 2015 über ein Einkaufspotential von rund Fr. 552'000.00 (Q.) bzw. Fr. 786'600.00 (R.), somit gesamthaft rund Fr. 1'338'600.00 (AB 13). Das Vorsorgeguthaben bei der V. wird an das Einkaufspotential bei den beiden anderen Vorsorgeeinrichtungen gemäss Art. 60a BVV 2 angerechnet, weshalb im Einkauf bei der V. im Betrag von Fr. 200'000.00 auch keine Erweiterung der Einkaufsmöglichkeiten erblickt werden kann. Die Versicherung von Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bei der E. war bei der Sammelstiftung BVG der Q. und der R. nicht möglich, weil er bei diesen Vorsorgeeinrichtungen als Arbeitnehmer der G. AG versichert war (AB 13).

4.3.2.

Dass es dem Beschwerdegegner 1 nebst der Versicherung für die Risiken Alter, Tod und Invalidität (Art. 1 Abs. 1 BVG) auch darum ging, eine Steuerersparnis zu erzielen, ist zwar nicht von der Hand zu weisen, zumal er die entsprechenden Abzüge in der Steuererklärung 2015 tatsächlich geltend gemacht hat. Die Abzugsfähigkeit der Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge ist aber sowohl vorsorgerechtlich betrachtet (Art. 81 Abs. 2 BVG) als auch aus steuerrechtlicher Optik (Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG, § 40 Abs. 1 lit. d StG; Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG) ein zulässiges Mittel der Steueroptimierung. Vor diesem Hintergrund ist nicht anzunehmen, dass der

Beschwerdegegner 1 die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen hat, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären.

4.3.3.

Damit fehlt es vorliegend am objektiven und am subjektiven Element für die Annahme einer Steuerumgehung. Bei diesem Ergebnis braucht nicht mehr geprüft zu werden, in welchem Umfang das gewählte Vorgehen zu einer Steuerersparnis führen würde (sog. effektives Element).

5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz die vom Beschwerdegegner 1 im Jahr 2015 an die V. geleisteten Beiträge von total Fr. 281'016.00 zu Recht zum Abzug zugelassen und das satzbestimmende Einkommen von Fr. 772'778.00 um diesen Betrag auf Fr. 491'782.00 reduziert hat. Die Beschwerde ist deshalb abzuweisen.

III.

1.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu Lasten des KStA welches als Behörde Beschwerde geführt und damit vermögensrechtliche Interessen des Gemeinwesens verfolgt hat (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG, AGVE 2006, S. 285). Das KStA hat den Beschwerdegegnern überdies die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren entstandenen Parteikosten zu ersetzen (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

2.

2.1.

Zur Festlegung der Höhe der Parteientschädigung ist das Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; SAR 291.150) massgebend (§ 1 Abs. 1 AnwT), welches hier, wo die Beschwerdegegner nicht durch einen Rechtsanwalt, sondern (nur) durch dipl. Steuerexperten vertreten werden, jedoch lediglich analog anwendbar ist.

2.2.

Die Entschädigung in Verwaltungssachen bestimmt sich nach den §§ 8a ff. AnwT. Vorliegend gilt als Streitwert die Differenz der Steuerbelastung mit und ohne den von den Beschwerdegegnern geltend gemachten Abzug von Beiträgen an eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge gemäss § 40 Abs. 1 lit. d StG. In vermögensrechtlichen Streitigkeiten wie der vorliegenden ist gemäss § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 2 AnwT die Entschädigung bei einem Streitwert von Fr. 20'000.00 bis Fr. 50'000.00 in der Grössenordnung von Fr. 1'500.00 bis Fr. 6'000.00 festzulegen. Innerhalb der vorgesehenen Rahmenbeträge richtet sich die Entschädigung nach dem mutmasslichen

Aufwand des Anwalts bzw. hier der dipl. Steuerexperten, nach der Bedeutung und der Schwierigkeit des Falles (§ 8a Abs. 2 AnwT). Im vorliegenden Fall sind Bedeutung und Schwierigkeit des Falles sowie der mutmassliche Aufwand der Rechtsvertreter als überdurchschnittlich einzustufen. Damit erweist sich für die Vertretung der Beschwerdegegner eine Entschädigung von Fr. 4'000.00 (inkl. Auslagen und MWSt) als angemessen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 3'000.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 290.00, gesamthaft Fr. 3'290.00, sind vom Kantonalen Steueramt zu bezahlen.

3.

Das Kantonale Steueramt wird verpflichtet, den Beschwerdegegnern die vor Verwaltungsgericht entstandenen Parteikosten in Höhe von Fr. 4'000.00 (inkl. Auslagen und MWSt.) zu ersetzen.

Zustellung an:

das Kantonale Steueramt

die Beschwerdegegner (Vertreterin)

den Stadtrat X.

die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:

das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonaem 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, 22. November 2022

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

Berger

Ruth