

WBE.2024.432 / jh / we

(3-RV.2022.33)

Art. 3

Urteil vom 29. Januar 2025

Besetzung

Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz

Verwaltungsrichter Michel

Verwaltungsrichter Winkler

Gerichtsschreiberin Waldmeier

Beschwerde-
führerin

A. _____ AG

vertreten durch Natalia Roos, Altenburger Ltd legal + tax, Seestrasse 39,
8700 Küsnacht ZH

gegen

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 24. Oktober 2024

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

Die A. _____ AG reichte am 3. Dezember 2010 die Steuererklärung 2009 ein. Gemäss den vorliegenden Akten hat das zuständige Kantonale Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), mit Ausnahme von alljährlichen Schreiben zur Unterbrechung der Verjährungsfristen (2013–2020), über einen Zeitraum von über zehn Jahren keinerlei Handlungen oder Abklärungen im Hinblick auf die Veranlagung der Steuerperiode 2009 unternommen. Erst mit Schreiben vom 21. April 2021 forderte das KStA die A. _____ AG zur Aktenergänzung für die Steuerperioden 2008–2014 auf.

2.

Mit Verfügung vom 11. August 2021 veranlagte das KStA die A. _____ AG für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 509'633.00 (Anteil Kanton Aargau: 100 %) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 250'000.00 (Anteil Kanton Aargau: 47.785 %). Dabei wurde dem deklarierten Reingewinn von Fr. 22'633.00 ein Betrag von Fr. 601'000.00 (abzüglich Fr. 114'000.00 zusätzliche Steuerrückstellung = Fr. 487'000.00) wegen nicht nachgewiesener Investitionen in eine Liegenschaft in Q. _____ aufgerechnet. Zudem wurden weitere Aufrechnungen wegen nicht nachgewiesener Investitionen in Liegenschaften in R. _____ und S. _____ vorgenommen, die jedoch durch Minusreserven in jeweils gleicher Höhe glattgestellt wurden.

B.

Die von der A. _____ AG dagegen erhobene Einsprache wies das KStA mit Einspracheentscheid vom 19. Januar 2022 ab.

C.

Den dagegen von der A. _____ AG erhobenen Rekurs wies das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, mit Urteil vom 24. Oktober 2024 ab. Das Urteil wurde dem Rechtsvertreter der A. _____ AG am 8. November 2024 zugestellt.

D.

1.

Dagegen liess die A. _____ AG mit Eingabe vom 9. Dezember 2024 Beschwerde mit den folgenden Anträgen erheben:

1.

Es sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 24. Oktober 2024 aufzuheben und der steuerbare Gewinn für die Steuerperiode 2009 für die Kantons- und Gemeindesteuern auf CHF 22'633 zu reduzieren;

2.
Eventualiter sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 24. Oktober 2024 aufzuheben und die Sache zur Begründung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen;

3.
Sub-eventualiter sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 24. Oktober 2024 aufzuheben und die Sache zur Begründung und zum Neuentscheid an das Steueramt des Kantons Aargau zurückzuweisen;

4.
Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdegegnerin.

2.

Mit Verfügung vom 11. Dezember 2024 erwog der instruierende Verwaltungsrichter, dass gemäss § 177 Abs. 4 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 (StG; SAR 651.100) das Recht, eine Steuer zu veranlagern, 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt sei. Die Steuerveranlagung müsse bis zu diesem Zeitpunkt nicht nur eröffnet, sondern in Rechtskraft erwachsen sein. Selbst wenn das Verwaltungsgericht noch am selben Tag über die Beschwerde urteilen könnte, würde dieses Urteil erst mit unbenutztem Ablauf der dreissigtägigen Rechtsmittelfrist und damit erst nach dem voraussichtlichen Eintritt der absoluten Veranlagungsverjährung in Rechtskraft erwachsen. Folglich sei auf die Erhebung eines Kostenvorschusses zu verzichten und die Beschwerde dem KStA lediglich zur Kenntnisnahme zuzustellen.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall auf dem Zirkularweg entschieden (§ 7 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 (§ 198 Abs. 1 StG; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). 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 angefochtene Entscheid ist dem Vertreter der Beschwerdeführerin am 8. November 2024 zugegangen. Da der 8. Dezember 2024 auf einen Sonntag fiel, lief die dreissigtägige Beschwerdefrist erst am Montag, 9. Dezember 2024 ab (§ 186 Abs. 1 und 2 sowie § 187 Abs. 1 StG). Die Beschwerde vom 9. Dezember 2024 ist somit rechtzeitig erfolgt.

3.

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

II.

1.

Gemäss § 177 Abs. 4 StG ist das Recht, eine Steuer zu veranlagern, 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt. Die Steueranforderung muss bis zu diesem Zeitpunkt nicht nur eröffnet, sondern in Rechtskraft erwachsen sein (RUTH / EGLOFF in: Klöti-Weber / Schudel / Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl., 2023, N. 11 zu § 177 m. w. H.).

2.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die Frage der Verjährung im öffentlichen Recht von Amtes wegen zu berücksichtigen, sofern das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_844/2017 vom 17. August 2018, Erw. 2.3.3 m. w. H.; RUTH / EGLOFF, a. a. O., N. 48 zu § 177 m. w. H.)

3.

Die vorliegende Beschwerde hat die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 zum Gegenstand. Vorliegend trat die absolute Veranlagungsverjährung somit am 1. Januar 2025 ein. Der Eintritt der Verjährung ist auch ohne entsprechenden Antrag der Beschwerdeführerin von Amtes wegen zu beachten, da das Gemeinwesen Gläubiger der Kantons- und Gemeindesteuern 2009 ist.

4.

Aufgrund der eingetretenen Veranlagungsverjährung ist die Beschwerde ohne weitere materielle Prüfung gutzuheissen und es ist festzustellen, dass das Recht zur Festsetzung der Kantons- und Gemeindesteuern 2009 verjährt ist.

Der angefochtene Entscheid ist ebenso aufzuheben wie die ursprüngliche Veranlagungsverfügung vom 11. August 2021.

III.

1.

1.1

Im Beschwerdeverfahren werden die Verfahrenskosten in der Regel nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die Parteien verlegt (§ 189 Abs. 1 StG). Den Behörden werden Verfahrenskosten nur auferlegt, wenn sie schwerwiegende Verfahrensmängel begangen oder willkürlich entschieden haben (§ 31 Abs. 2 VRPG).

1.2

Vorliegend blieb das KStA nach Eingang der Steuererklärung 2009 während mehr als zehn Jahren untätig (siehe vorne lit. A/1). Diese lange Untätigkeit lässt sich nicht mit der vom KStA angeführten Begründung rechtfertigen, man habe zuerst die Steuerveranlagung bzw. -ausscheidung des Hauptsitzes (Kanton Zürich) abwarten wollen. Das KStA hat deshalb das in Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) verankerte Beschleunigungsgebot massiv verletzt, das in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen den Anspruch auf Beurteilung innert angemessener Frist gewährt. Darüber hinaus hat das KStA mit seiner über zehnjährigen Untätigkeit den Eintritt der absoluten Veranlagungsverjährung erst möglich gemacht und insofern die Gutheissung der Beschwerde zu verantworten. Aufgrund dieser schwerwiegenden Verfahrensmängel sind dem unterlegenen KStA die Verfahrenskosten für das vorliegende Verwaltungsgerichtsverfahren aufzuerlegen.

1.3

Ausgehend vom von der Vorinstanz festgelegten und unbestrittenen Streitwert von Fr. 72'000.00 und unter Berücksichtigung der Tatsache, dass das Verfahren nicht vollständig durchgeführt werden musste, betragen die Verfahrenskosten Fr. 2'500.00 (§ 29 Abs. 1 VRPG; § 20 Abs. 1, 2 und 5 i. V. m. § 7 Abs. 1 des Gebührendekrets vom 19. September 2023 [GebührD; SAR 662.110]).

1.4

Der obsiegenden steuerpflichtigen Person wird für die Vertretung durch eine Anwältin oder einen Anwalt, eine Notarin oder einen Notar oder durch eine Steuerberaterin oder einen Steuerberater eine angemessene Entschädigung zugesprochen (§ 189 Abs. 2 StG). Dementsprechend hat das KStA der Beschwerdeführerin antragsgemäss die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren entstandenen Parteikosten zu ersetzen.

Die Beschwerdeführerin ist anwaltlich vertreten, womit die Bestimmungen des Dekrets über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif [AnwT]; SAR 291.150) herangezogen werden. Die Entschädigung in vermögensrechtlichen Streitsachen bemisst sich nach dem

Streitwert (§ 8a Abs. 1 AnwT). Die Vorinstanz hat den Streitwert mit rund Fr. 72'000.00 beziffert, wogegen in der Beschwerde keine Einwände erhoben wurden. Diesfalls beträgt die anwaltliche Entschädigung im Beschwerdeverfahren Fr. 3'000.00 bis Fr. 10'000.00 (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 3 AnwT). Innerhalb der vorgesehenen Rahmenbeträge richtet sich die Entschädigung nach dem mutmasslichen Aufwand des Vertreters, nach der Bedeutung und der Schwierigkeit des Falles (§ 8a Abs. 2 AnwT). Im konkreten Fall sind die Bedeutung der Streitsache und die Schwierigkeit des Falls als mittel einzustufen. Der mutmassliche Aufwand des Vertreters ist im Verfahren vor Verwaltungsgericht als sehr niedrig einzustufen, da die Beschwerdeführerin bereits im Rekursverfahren durch denselben Anwalt vertreten war (die Beschwerde wurde noch von Rechtsanwalt Roland Köchli eingereicht), was den Aufwand im nachfolgenden Beschwerdeverfahren reduziert hat. Zudem musste keine Beschwerdeantwort gelesen und keine Replik erstellt werden. Unter diesen Umständen erscheint eine Entschädigung in Höhe von Fr. 4'000.00 (inkl. Auslagen und MWST) für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht als angemessen, welche der Beschwerdeführerin durch das KStA zu ersetzen sind.

2.

2.1

Was die Kosten des Verfahrens vor der kantonalen Rekurskommission betrifft, so war zu diesem Zeitpunkt die Veranlagungsverjährung noch nicht eingetreten. Es ist deshalb summarisch zu prüfen, ob die Beschwerde bei einer materiellen Beurteilung ohne Eintritt der Veranlagungsverjährung hätte gutgeheissen werden können (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_137/2011 vom 30. April 2012, Erw. 5.2).

2.2

2.2.1

Die Beschwerdeführerin rügt in der Beschwerde unter anderem die Verletzung des rechtlichen Gehörs. Sie führt aus, die Vorinstanz habe zwar korrekt festgestellt, dass das KStA den Einspracheentscheid nicht ausreichend begründet habe, sei dann aber zum falschen Schluss gekommen, dass diese Verletzung der Begründungspflicht im Rekursverfahren geheilt werden könne. Der Anspruch auf rechtliches Gehör sei formeller Natur. Richtigerweise hätte die Vorinstanz den Rekurs deshalb aufgrund der vom KStA begangenen Gehörsverletzung gutheissen und den Einspracheentscheid aufheben müssen. Zudem habe die Vorinstanz die vom KStA begangene Gehörsverletzung im Rekursverfahren nicht geheilt.

2.2.2

Wie sich aus den Akten ergibt, liess die Beschwerdeführerin über eine nahestehende Gesellschaft bauliche Investitionen in ihre Liegenschaft in Q._____ vornehmen. Die nahestehende Gesellschaft beauftragte dazu auf eigene Rechnung verschiedene Lieferanten und Handwerker und stellte

der Beschwerdeführerin am Ende eine Rechnung über Fr. 850'040.00, wobei diese Rechnung keine Details über die getätigten Arbeiten enthielt.

Das KStA untersuchte daraufhin die Rechnungsbelege der Lieferanten und Handwerker und führte im Einspracheentscheid ohne weitere Begründung aus, insgesamt hätten Belege mit einem Gesamtbetrag von Fr. 344'116.00 der Liegenschaft in Q._____ zugerechnet werden können. Davon anerkannte das KStA zwei konkrete Rechnungen über insgesamt Fr. 95'945.00 nicht, womit Fr. 248'171.00 (= Fr. 344'116.00 ./. Fr. 95'945.00) verblieben. Das KStA zog daraus den Schluss, dass die von der nahestehenden Gesellschaft in Rechnung gestellten Investitionen in Höhe von Fr. 850'040.00 nur im Umfang von Fr. 248'171.00 begründet seien, und rechnete die Differenz von abgerundet Fr. 601'000.00 auf.

Die Vorinstanz führte dazu in Erwägung 2.4 des angefochtenen Entscheids aus, das KStA habe nicht ausgeführt, anhand welcher Belege es den Gesamtbetrag von Fr. 344'116.00 ermittelt und welche Belege es dabei nicht berücksichtigt habe. Sie selbst könne nicht nachvollziehen, wie der Betrag von Fr. 344'116.00 zustande gekommen sei. Dieser Betrag sei für die vom KStA vorgenommene Herleitung der Aufrechnung aber entscheidend. Das KStA habe somit den Einspracheentscheid nicht genügend begründet und der Anspruch der Rekurrentin auf rechtliches Gehör sei verletzt worden. Die Gehörsverletzung wiege jedoch nicht so schwer, als dass sie im Rekursverfahren nicht geheilt werden könnte.

2.2.3

Im Rahmen der vorzunehmenden summarischen Prüfung ist der Vorinstanz insoweit beizupflichten, dass das KStA ihrer Begründungspflicht nicht nachgekommen ist und damit das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzt hat.

Das KStA traf aus den ihr vorliegenden Belegen zuerst eine Vorauswahl jener Belege, welche aus ihrer Sicht überhaupt zu berücksichtigen waren und die zusammengerechnet einen Betrag von Fr. 344'116.00 ergaben. Das KStA führte dabei weder aus, welche konkreten Belege berücksichtigt wurden, noch nannte das KStA detaillierte Auswahlkriterien. Selbst die Vorinstanz, welche im Rekursverfahren sämtliche Belege geprüft hat, konnte nicht nachvollziehen, welche Belege vom KStA berücksichtigt wurden und welche nicht. Es darf deshalb davon ausgegangen werden, dass dies auch der Beschwerdeführerin nicht möglich war.

Im Ergebnis lieferte das KStA aufgrund dieser intransparenten Vorgehensweise für die veranlagte Aufrechnung in Höhe von Fr. 601'000.00 lediglich im Umfang der beiden konkret genannten, nicht akzeptierten Belege im Gesamtbetrag von Fr. 95'945.00 eine nachvollziehbare Begründung. Im Übrigen ist der Einspracheentscheid unbegründet. Der Beschwerdeführerin

war es deshalb nicht möglich, den Einspracheentscheid in Kenntnis der vollen Sachlage anzufechten.

Diese Verletzung der Begründungspflicht stellt entgegen den Ausführungen der Vorinstanz eine schwerwiegende und damit nicht heilbare Gehörsverletzung dar. Die Vorinstanz hätte den Rekurs gutheissen und den Einspracheentscheid aufheben müssen.

Aufgrund dieser summarischen Prüfung ergibt sich, dass die Beschwerde, wäre die Veranlagungsverjährung nicht eingetreten, voraussichtlich wegen der gerügten Verletzung des rechtlichen Gehörs gutgeheissen und das angefochtene Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, aufgehoben worden wäre. Eine weitere materielle Prüfung erübrigt sich.

2.3

Da das KStA gemäss dem mutmasslichen Verfahrensausgang zu 100 % unterlegen wäre und weil das KStA im Veranlagungsverfahren das Beschleunigungsgebot (vgl. Erw. III/1.1) und im Einspracheverfahren das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzt hat, sind aufgrund dieser schwerwiegenden Verfahrensmängel die Verfahrenskosten des Rekursverfahrens gemäss § 189 Abs. 1 StG und § 31 Abs. 2 VRPG vollumfänglich dem KStA aufzuerlegen. Dabei kann auf die von der Vorinstanz ermittelten Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 5'475.00 abgestellt werden.

2.4

Die Beschwerdeführerin hat entsprechend dem Verfahrensausgang auch im vorinstanzlichen Rekursverfahren Anspruch auf eine volle Parteientschädigung. Entsprechend den unbestrittenen Ausführungen der Vorinstanz ist diese auf Fr. 6'500.00 (inkl. Auslagen und MWST) festzusetzen (Erw. 11.2 des angefochtenen Entscheids; § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 3 und Abs. 2 AnwT).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

In Gutheissung der Beschwerde wird festgestellt, dass das Recht zur Festsetzung der Kantons- und Gemeindesteuern 2009 verjährt ist. Das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 24. Oktober 2024 und die Veranlagungsverfügung vom 11. August 2021 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 werden aufgehoben.

2.

2.1

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Gerichtsgebühr von Fr. 2'500.00, sind vom Kantonalen Steueramt zu bezahlen.

2.2

Die Kosten des vorinstanzlichen Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 5'000.00, der Kanzleigebür von Fr. 375.00 und den Auslagen von Fr. 100.00, zusammen Fr. 5'475.00, sind vom Kantonalen Steueramt zu bezahlen.

3.

3.1

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

3.2

Das Kantonale Steueramt wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin die vor Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, entstandenen Parteikosten in Höhe von Fr. 6'500.00 (inkl. Auslagen und MWST) zu ersetzen.

Zustellung an:

die Beschwerdeführerin (Vertreterin)
das Kantonale Steueramt
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 interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, 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, 29. Januar 2025

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

J. Huber

Waldmeier