

3-BB.2018.21
P 26

Urteil vom 25. Februar 2021

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Mazzocco Richter Schorno Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	---

Beschwerde- führerin	A. _____ GmbH
-------------------------	----------------------

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 31. August 2018 betreffend Direkte Bundessteuer 2016
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 8. Mai 2018 wurde die A. GmbH vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die direkte Bundessteuer 2016 nach Ermessen zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von CHF 250'000.00 veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 8. Mai 2018 erhob die A. GmbH mit Schreiben vom 8. Juni 2018 unter Beilage der ausgefüllten Steuererklärung 2016 mit Jahresrechnung 2016 Einsprache. Sie stellte die

"Anträge

- Die Veranlagung nach Ermessen sei aufzuheben
- Die Veranlagung sei im ordentlichen Verfahren durchzuführen"

Die Einsprache wurde gegen die "Kantons- und Gemeindesteuern 2016 Definitive Veranlagung vom 8. Mai 2016" gerichtet.

3.

Mit Entscheid vom 31. August 2018 hiess das KStA JP die Einsprache teilweise gut. Der steuerbare Reingewinn wurde auf CHF 127'273.00 und das steuerbare Kapital auf CHF 20'000.000 herabgesetzt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden folgende Aufrechnungen vorgenommen:

nicht nachgewiesener Mietaufwand	CHF	30'420.00
nicht nachgewiesener periodenfremder Aufwand	CHF	35'755.00
Aufrechnung Fahrzeugleasing	CHF	61'637.00

4.

Den Einspracheentscheid vom 31. August 2018 (Zustellung am 3. September 2018) hat die A. GmbH mit "Rekurs" (recte: Beschwerde) vom 2. Oktober 2018 an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen mit dem

"Antrag

Eine Aufrechnung als geldwerte Leistung im Gesamtbetrag von CHF 127'812.00 sei zu streichen und der steuerbare Reingewinn entsprechend zu reduzieren."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Das KStA beantragt, in teilweiser Gutheissung der Beschwerde sei der steuerbare Reingewinn um CHF 420.00 auf CHF 126'853.00 zu reduzieren.

6.

Die A. GmbH hat eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Verfahrens 3-RV.2018.161 in Sachen A. GmbH beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die direkte Bundessteuer 2016. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

2.1.

Das KStA JP veranlagte die Beschwerdeführerin je mit separaten Verfügungen vom 8. Mai 2018 bzw. 9. Mai 2018 für die Direkte Bundessteuer 2016 und die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Gegen die Verfügungen wurde von der Rekurrentin mit Schreiben vom 8. Juni 2018 unter dem Titel "Reg.Nummer: B – Kantons- und Gemeindesteuern 2016 Definitive Veranlagung vom 8. Mai 2018" Einsprache erhoben. Dieses Schreiben wurde vom KStA JP als Einsprache gegen die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (als "K C" registriert) und auch gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2016 (als "B D" registriert) entgegengenommen. In der Folge wurden vom KStA JP die Verfahren vereinigt und ein einziger Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 und direkte Bundessteuer 2016 gefällt.

2.2.

Das KStA JP hat im Einspracheentscheid vom 31. August 2018 keinerlei Ausführungen zu den Gründen für die "Verfahrensvereinigung" gemacht. Im Einspracheentscheid wurde zudem keine Begründung abgegeben, weshalb das Schreiben vom 8. Juni 2018 auch als Einsprache gegen die Veranlagung der Direkten Bundessteuer 2016 entgegengenommen wurde, obwohl sich dieses Schreiben nach dem Wortlaut ausdrücklich nur auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 bezieht. Hinzu kommt, dass sich die Begründung und auch der Entscheid (Dispositiv) auf den Reingewinn und auf das steuerbare Eigenkapital beziehen, obwohl die direkte Bundessteuer keine Kapitalbesteuerung kennt.

Aufgrund dieser formellen Aspekte, welche einer differenzierten Betrachtung bedürfen, ist es im vorliegenden Verfahren geboten, die unbegründete Verfahrensvereinigung aufzuheben und das Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer 2016 vom Rekursverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 getrennt zu führen.

2.3.

Vorerst ist zu prüfen, ob überhaupt eine Einsprache gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer vorliegt. Wird das bejaht, sind die weiteren formellen (vgl. Erw. 2.2.) und allenfalls materiellen Fragen zu prüfen.

3.

3.1.

Nach Art. 132 Abs. 1 DBG kann gegen die Veranlagungsverfügung innert 30 Tagen seit Zustellung schriftlich Einsprache erhoben werden. Im Übrigen ist die Einsprache an keine Form gebunden. Insbesondere braucht sie auch keinen gültigen Antrag zu enthalten. Erforderlich ist nur, dass der vorbehaltlose, ausdrücklich oder sinngemäss geäußerte Einsprachewille aus der schriftlichen Eingabe hervorgeht (Bundesgerichtsurteil vom 30. Januar 2014 [2C_554/2013, 2C_555/2013], Erw. 4.1 mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil vom 16. Januar 2013 [2C_80/2012], Erw. 4.3). Massgebend ist eine Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalles. Bleibt dennoch unklar, ob ein solcher Wille vorliegt, ist der Einsprecher unter Fristansetzung zu befragen, ob die Eingabe als Einsprache entgegenzunehmen ist. Dabei kann es aber nur darum gehen, den tatsächlich vorhandenen Willen zu erforschen. Ein Schreiben, das klar nicht als Einsprache gedacht ist, kann nicht im Nachhinein als Einsprache qualifiziert werden. In diesem Fall ist auch keine Nachfrist anzusetzen (Bundesgerichtsurteil vom 26. Januar 2016 [2C_393/2015], Erw. 3 ff.; Bundesgerichtsurteil vom 3. Juni 2008 [2C_859/2008], Erw. 2.1).

3.2.

Die Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 8. Juni 2018 unter dem Titel "Reg.Nummer: B – Kantons- und Gemeindesteuern 2016 Definitive Veranlagung vom 8. Mai 2018" Einsprache erhoben. Dieses Schreiben wurde vom KStA JP als Einsprache gegen die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (als "K C" registriert) als auch gegen die Veranlagung der Direkten Bundessteuer 2016 (als "B D" registriert) entgegengenommen. Aufgrund der klaren Bezeichnung im Titel des Schreibens vom 8. Juni 2018 richtet sich die Einsprache ausschliesslich gegen die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Dementsprechend hätte das KStA JP kein Einspracheverfahren für die direkte Bundessteuer 2016 eröffnen und keinen Einspracheentscheid fällen dürfen. Es ist jedoch weiter zu prüfen, ob sich ein Einsprachewille betreffend Veranlagung der direkten Bundessteuer 2016 vom 8. Mai 2018 entgegen des "klaren" Wortlautes der Einsprache vom 8. Juni 2018 aus den weiteren Umständen ergibt.

3.3.

Die Veranlagungen 2016 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern und betreffend direkte Bundessteuer erfolgten nach Ermessen. Die Beschwerdeführerin war daher nach Art. 132 Abs. 3 DBG gehalten, die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung mit der Einsprache nachzuweisen bzw. die unterlassene Mitwirkungshandlung nachzuholen. Indem die Beschwerdeführerin mit der Einsprache vom 8. Juni 2018 eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung 2016 mit Jahresrechnung 2016 einreichte, holte sie die unterlassene Mitwirkungshandlung nach. Die eingereichte Steuererklärung 2016 bezieht sich nach ihrer Bezeichnung (S. 1, oben rechts) ausdrücklich auf

die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 *und* die direkte Bundessteuer 2016. Dementsprechend ist bezüglich der direkten Bundessteuer 2016 – entgegen der Bezeichnung im Titel des Schreibens vom 8. Juni 2018 – auch von einem Einsprachewillen auszugehen. Das gleiche könnte aus der Bezeichnung "Definitive Veranlagung vom 8. Mai 2018" (dabei handelt es sich um das Datum der Veranlagung der direkten Bundessteuer; die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern datiert vom 9. Mai 2018) abgeleitet werden. Der Einsprachewille wurde sodann von der Beschwerdeführerin durch Einlassung auf das vom KStA JP eröffnete Einspracheverfahren betreffend direkte Bundessteuer bestätigt. Insofern ist der Einspracheentscheid, soweit er die direkte Bundessteuer betrifft, nicht zu beanstanden. Jedoch wäre eine mindestens minimale Begründung zur Frage, ob überhaupt eine Einsprache vorliegt, zu verlangen.

Es ist somit nachfolgend auf die weiteren formellen Fragen einzugehen.

4.

Aus dem Dispositiv des Einspracheentscheides geht nicht eindeutig hervor, wie die Einsprache betreffend die direkte Bundessteuer entschieden wurde. Das Dispositiv ist insoweit unklar, als nicht allein der Reingewinn, sondern – gestützt auf die Ausführungen im Einspracheentscheid, S. 2 oben, wo aufgrund der Deklaration eines Verlustes und ungeachtet der Würdigung der folgenden Aufrechnungen beim Reingewinn – auch das steuerbare Eigenkapital festgesetzt wurde. Ein Dispositiv betreffend die direkte Bundessteuer 2016 fehlt damit bzw. dasjenige im Einspracheentscheid ist falsch. Allein deshalb ist der Einspracheentscheid aufzuheben.

5.

5.1.

Nach Art. 135 Abs. 2 DBG ist der Einspracheentscheid sodann zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren

und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

5.2.

Im angefochtenen Einspracheentscheid werden Mietaufwand im Umfang von CHF 30'420.00, periodenfremder Aufwand von CHF 35'755.00 und Leasingaufwand für Fahrzeuge von CHF 61'637.00 als nicht geschäftsmässig begründet bezeichnet, da die verlangten Belege trotz Aufforderung nicht eingereicht wurden. Diese Beurteilung erfolgte, nach erster Aufforderung vom 13. Juni 2018 und im Wortlaut identischer Mahnung vom 5. Juli 2018. In der Mahnung wird damit nicht zwischen bereits eingereichten Unterlagen und fehlenden Unterlagen eingegangen. Die Mahnung war insofern nicht korrekt.

5.3.

5.3.1.

Geht man davon aus, dass der verbuchte Aufwand im genannten Umfang nicht als geschäftsmässig begründet gelten kann, ist in der Folge nicht ohne schlüssige Begründung nachvollziehbar, weshalb es sich dabei automatisch um geldwerte Leistungen handeln sollte.

5.3.2.

Ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) nach Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG liegt dann vor, wenn eine Gesellschaft, ohne dies ordnungsgemäss als Gewinnverwendung zu verbuchen, einem Anteilsinhaber oder einer ihr nahestehenden Person direkt oder indirekt einen Vorteil zukommen lässt, der einem unabhängigen Dritten so nicht erbracht würde. Das ist dann der Fall, wenn die Gesellschaft für ihre Leistung klarerweise keinen genügenden Gegenwert erhält, wenn also das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung so ungewöhnlich ist, dass es sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt. Der Sachverhalt muss eindeutig so sein, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seiten der Gesellschaft das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar ist (BGE 119 Ib 116; BGE 113 Ib 25; Bundesgerichtsurteile vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011 und 2C_863/2011; Ertragsverzicht], vom 23. Juli 2003 [2A.602/2002] und vom 22. Mai 2003 [2A.590/2002], je mit Hinweis auf die Judikatur; ASA 63 S. 671; AGVE 2004 S. 133; VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.218]).

Die steuerliche Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung setzt somit kumulativ voraus, dass

- die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,
- der Aktionär oder eine der Gesellschaft nahe stehende Person oder Unternehmung direkt oder indirekt einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zubilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und
- der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, wobei er diese Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (BGE 140 II 248, Erw. 3.5 mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2016 [2C_162/2016 und 2C_163/16], Erw. 2.3., mit Hinweisen). Die entscheidende Behörde würdigt dabei nach ihrer eigenen, freien Überzeugung, ob ein Beweismittel glaubwürdig ist. Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsache überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2020 [2C_926/2019], Erw. 2.3).

5.3.3.

Die genannten Voraussetzungen einer geldwerten Leistung werden im Einspracheentscheid nicht erwähnt. Zudem wird nur gerade beim Fahrzeugaufwand sinngemäss auf die genannten Kriterien eingegangen ("Zudem kann beim auf den Wohnsitzkanton eingelösten Fahrzeug von einem Privatfahrzeug ausgegangen werde."). Bei den übrigen Aufrechnungen geldwerter Leistungen fehlt hingegen eine nur irgendwie nachvollziehbare Begründung.

Damit wurde auch die Begründungspflicht verletzt, was ebenfalls zur Aufhebung des Einspracheentscheides führen muss.

6.

Aufgrund der Mehrzahl der Verfahrenspflichtverletzungen kommt deren Heilung im Beschwerdeverfahren nicht in Frage. Der Einspracheentscheid ist somit aufzuheben und die Angelegenheit nur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Der nicht vertretenen Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 2 DBG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 31. August 2018 wird aufgehoben und die Angelegenheit zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens an das Kantonale Steueramt zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Beschwerdeführerin

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q.

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]).

Aarau, 25. Februar 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard