

3-BB.2019.11
P 172

Urteil vom 22. Dezember 2022

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

Beschwerde- führerin	A._____ GmbH vertreten durch K-Vis AG, Herr David Kunz, Mitteldorfstrasse 22, 5442 Fislisbach
-------------------------	--

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Rechtsdienst, Nachsteuern und Bussen, vom 2. Mai 2019 betreffend direkte Bundessteuer 2017; Nachsteuern
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Gestützt auf eine Meldung von B., Revisor der Sektion juristische Personen des Kantonalen Steueramtes (nachfolgend: KStA JP), wonach geldwerte Leistungen der A. GmbH in der Steuererklärung 2017 nicht deklariert worden seien, eröffnete das Steueramt des Kantons Aargau, Sektion Nachsteuern und Bussen (nachfolgend: KStA), mit Schreiben vom 12. September 2018 ein Nachsteuerverfahren betreffend direkte Bundessteuer 2017. Den Organen der A. GmbH wurde bis zum 10. Oktober 2018 die Möglichkeit gegeben, eine Stellungnahme einzureichen.

2.

Innert Frist liess die A. GmbH eine Stellungnahme einreichen.

3.

Auf Aufforderung des KStA würdigte das KStA JP die Stellungnahme der A. GmbH.

4.

Mit Eingabe vom 11. Februar 2019 liess die A. GmbH Stellung zum Schreiben des KStA JP nehmen.

5.

Mit Verfügung vom 22. Februar 2019 stellte das KStA den steuerbaren Reingewinn mit CHF 6'844.00 fest und setzte die Nachsteuern inkl. Verzugszinsen für die direkte Bundessteuer 2017 auf total CHF 53.25 fest.

6.

Gegen die Nachsteuerverfügung vom 22. Februar 2019 liess die A. GmbH mit Schreiben vom 18. März 2019 Einsprache erheben. Sie liess folgende Rechtsbegehren stellen:

"1. Die Nachsteuerverfügung vom 22. Februar 2019 sei aufzuheben. Die Rechtskraft der Steuerveranlagung 2017 vom 12. März 2018 sei zu bestätigen.

2. Der steuerbare Reingewinn der Steuerpflichtigen für das Steuerjahr 2017 für die Direkte Bundessteuern 2017 sei auf den veranlagten CHF 6'237 zu belassen."

7.

Mit Entscheid vom 2. Mai 2019 wies das KStA die Einsprache ab.

8.

Den Einspracheentscheid vom 2. Mai 2019 (Zustellung am 3. Mai 2019) liess die A. GmbH mit Beschwerde vom 31. Mai 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (im Folgenden: Spezialverwaltungsgericht), weiterziehen mit den Anträgen:

"1. Die Nachsteuerverfügung vom 22. Februar 2019 sei aufzuheben. Die Rechtskraft der Steuerveranlagung 2017 vom 12. März 2018 sei zu bestätigen.

2. Der steuerbare Reingewinn der Steuerpflichtigen für das Steuerjahr 2017 sei auf den veranlagten CHF 6'237 zu belassen."

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

9.

Das KStA beantragt die Abweisung der Beschwerde.

10.

Die A. GmbH hat eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Das KStA hat eine Nachsteuerverfügung betreffend das Steuerjahr 2017 erlassen. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

2.1.

Das KStA führte in der Nachsteuerverfügung, im Einspracheentscheid und in der Vernehmlassung aus, dass der im Jahr 2013 abgeschlossene Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin als Käuferin und D. als Verkäuferin betreffend Liegenschaft GB Q. aaa im Jahr 2017 durch einen Nachtrag ergänzt worden sei. Durch diesen Nachtrag sei der ursprüngliche Kaufpreis von CHF 900'000.00 auf neu CHF 975'000.00 erhöht worden. Bei der Erhöhung handle es sich um eine nicht notwendige und nicht geschäftsmässig begründete Vereinbarung zum Nachteil der Beschwerdeführerin und zum Vorteil von D.. Die Beschwerdeführerin hätte diesen Nachtrag mit einer Drittperson nicht abgeschlossen. Der Nachtrag sei nur aufgrund der besonderen Nähe (bzw. Personalunion) zwischen den Parteien vereinbart worden. Die nachträgliche Erhöhung des Kaufpreises sei als steuerbarer Aufwertungsgewinn zu betrachten. Da dieser Aufwertungsgewinn über das Darlehenskonto von D. realisiert worden sei, liege eine geldwerte Leistung an die Inhaberschaft der Beschwerdeführerin (D.) vor.

Da der Nachtrag dem für die Veranlagung der Beschwerdeführerin zuständigen Revisor erst nach Rechtskraft der Veranlagung 2017 bekannt geworden sei, liege eine neue Tatsache vor. Das Darlehenskonto von D. habe sich lediglich um CHF 1'000.00 statt um CHF 75'000.00 erhöht. Darum sei der tatsächliche Grund für die Darlehenserhöhung weder aus Formular 112 noch aus der Jahresrechnung erkennbar gewesen. Mit der Steuererklärung seien nur die Bilanz und die Erfolgsrechnung, nicht jedoch das Journal und die Kontodetails eingereicht worden. Die von der Vertreterin erwähnte Einzelbuchung über CHF 75'000.00 sei damit nicht aus den Akten ersichtlich gewesen. Eine Meldung durch das Grundbuchamt an das KStA JP sei ausgeblieben. Der Revisor habe, ohne sich sorgfaltspflichtwidrig zu verhalten, davon ausgehen dürfen, dass die Höherbewertung der Liegenschaft auf Leistungen durch Dritte (wertvermehrnde Aufwendungen) zurückzuführen gewesen sei.

Aufgrund des vom KStA korrigierten Reingewinns von CHF 6'844.00 betrage die Nachsteuer CHF 51.60 zuzüglich Verzugszinsen.

2.2.

Die Beschwerdeführerin liess mit Schreiben vom 25. September 2018, Stellungnahme vom 11. Februar 2019, ihrer Einsprache, ihrer Beschwerde und Stellungnahme zur Vernehmlassung vom 20. Juni 2019 geltend machen, im Rahmen der privaten Grundstückgewinnsteuerveranlagungen von D. habe das KStA, Sektion Grundstücksschätzung, die Anlagekosten verbindlich festgelegt. Die Beschwerdeführerin habe gestützt darauf feststellen müssen, dass sie bei der Festlegung des Verkaufspreises von falschen Kalkulationen ausgegangen sei. Die Beschwerdeführerin habe darum mit öffentlicher Urkunde vom 13. November 2017 mit D. einen Nachtrag zum Kaufvertrag vom 21. März 2013 abgeschlossen. Die Parteien hätten sich darauf geeinigt, die falschen Kalkulationsgrundlagen im Umfang von CHF 75'000.00 teilweise zu korrigieren. Die Verkäuferin sei sich bewusst gewesen, dass es sich dabei um ein der Grundstücksgewinnsteuer unterliegendes Geschäft handle. Der Vertrag habe festgehalten, dass die Nachzahlung von CHF 75'000.00 durch Erhöhung des Darlehens von D. an die Beschwerdeführerin abgegolten werde.

Die Beschwerdeführerin habe am 16. Januar 2018 die Steuererklärung 2017 vollständig ausgefüllt und eingereicht. Der Steuererklärung habe unter anderem die Bescheinigung über Leistungen von Aktionären/Gesellschaftern (Form. 112) beigelegt, welche zu Gunsten von D. eine Darlehensforderung von CHF 383'000.00 bescheinige. Zudem sei die unterschriebene Jahresrechnung eingereicht worden, welche die bilanzierten Werte der einzelnen Liegenschaften transparent ausgewiesen hätte. Die fragliche Transaktion sei aus der Jahresrechnung und der Steuererklärung ersichtlich gewesen. Der Nachtrag sei öffentlich beurkundet und im Grundbuch eingetragen worden. Mit dem Aargauischen Grundstück- und Objektinformationssystem (AGOBIS) stünden die Grundbuchdaten den Steuerämtern in Echtzeit zur Verfügung. Sämtliche Tatsachen seien den Steuerbehörden im Zeitpunkt der Veranlagung bekannt gewesen und hätten ohne Weiteres aus den korrekt eingereichten Unterlagen herausgelesen werden können.

3.

3.1.

Es ist damit nachfolgend zu untersuchen, ob das KStA zu Recht Nachsteuern für die Steuerperiode 2017 von der Beschwerdeführerin erhoben hat.

3.2.

Ergibt sich auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG).

4.

4.1.

Das KStA hat gestützt auf eine Meldung des KStA JP eine geldwerte Leistung von CHF 78'042.00 im Nachsteuerverfahren erfasst. Aufgrund des vom KStA korrigierten Reingewinns (neu CHF 6'844.00, Selbstdекlaration und Steuerveranlagung CHF 6'237.00) resultierte eine Nachsteuer von CHF 51.60 zuzüglich Verzugszinsen.

4.2.

In der Weisung Nachsteuern und Bussen des KStA wird folgendes ausgeführt:

"(...)

In der Regel wird unter folgenden Voraussetzungen zufolge Geringfügigkeit auf eine Nachbesteuerung verzichtet:

- Die Nachsteuerperiode erstreckt sich auf ein Steuerjahr:
Das Total der einfachen Nachsteuer (100 %) beträgt für die Kantons- und Gemeindesteuern weniger als 250 Franken bzw. für die direkte Bundessteuer weniger als 100 Franken.

(...)"

Das KStA hätte folglich bei Anwendung der zitierten Weisung im vorliegenden Fall auf die Erhebung einer Nachsteuer von CHF 51.60 zuzüglich Verzugszinsen verzichtet.

4.3.

Zwar ist das Spezialverwaltungsgericht nicht an eine Weisung der Steuerbehörden gebunden. Aus Gründen der Gleichbehandlung ist jedoch auch im Beschwerdeverfahren infolge Geringfügigkeit auf die Erhebung einer Nachsteuer zu verzichten. Dabei kann offengelassen werden, ob eine neue Tatsache vorliegt.

4.4.

Die Beschwerde ist damit insgesamt gutzuheissen.

5.

Dem KStA JP steht es ungeachtet dieses Entscheides frei, in den noch nicht rechtskräftig veranlagten Folgeperioden gestützt auf eine nachgeführte Steuerbilanz über die Auswirkungen der aufgerechneten geldwerten Leistungen zu befinden.

6.

6.1.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

6.2.

6.2.1.

Ausserdem ist der Beschwerdeführerin für die Vertretung im Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

6.2.2.

Bei der Vertretung durch Steuerberater stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

6.2.3.

Vorliegend beträgt der Streitwert zwischen CHF 50.00 und CHF 60.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine geringe Bedeutung. Zudem ist von einem – aufgrund des Parallelverfahrens 3-RV.2019.105 – eher geringen erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 600.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung der Beschwerde werden die Nachsteuerverfügung vom 22. Februar 2019 und der Einspracheentscheid vom 2. Mai 2019 ersatzlos aufgehoben.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 600.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Beschwerdeführerin (2)

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, 22. Dezember 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard