

3-RV.2018.161

P 27

Urteil vom 25. Februar 2021

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

Rekurrentin	A. _____ GmbH
-------------	----------------------

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

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 9. Mai 2018 wurde die A. GmbH vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 nach Ermessen zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von CHF 250'000.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 198'536.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 9. 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"

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 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 die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

6.

Die A. GmbH hat eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Verfahrens 3-BB.2018.21 in Sachen A. GmbH beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Das KStA JP veranlagte die Rekurrentin 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 37" registriert) und auch gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2016 (als "B 27" 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 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. Wie denn das Dispositiv des Einspracheentscheides betreffend direkte Bundessteuer 2016 lauten sollte, kann nur erahnt werden.

Bereits aufgrund dieser formellen Abweichungen ist es geboten, die unbegründete Verfahrensvereinigung aufzuheben und das Rekursverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 und das Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer 2016 getrennt zu führen.

2.3.

Wie nachfolgend gezeigt wird, ist der Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016, gleich wie betreffend direkte Bundessteuer 2016 (3-BB.2018.1), gerade auch wegen der Verfahrensverbinding im Einspracheverfahren, aufzuheben.

3.

3.1.

Im Parallelverfahren 3-BB.2018.21 wird der Einspracheentscheid aufgehoben und die Angelegenheit zur Neu beurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen, soweit er die direkte Bundessteuer 2016 betrifft. Zum einen ist das Dispositiv fehlerhaft, zum anderen ist die Begründungspflicht verletzt. Das zeitigt für das vorliegende Verfahren unmittelbare Auswirkungen.

3.2.

Das Verwaltungsgericht hat in seinem Entscheid vom 30. September 2010 (WBE.2007.208) zum Umfang des Streitgegenstandes und zur Teilrechtskraft das folgende ausgeführt:

"6.3.

6.3.1.

Eine ausdrückliche Regelung des Streitgegenstands fehlt im kantonalen Recht. Streitgegenstand im Beschwerdeverfahren ist, was im ursprünglichen Verwaltungsverfahren – und allenfalls zusätzlich in einem vorangehenden Beschwerde- (oder Rekurs)verfahren – verbindlich geregelt wurde (Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 1999, S. 368; zur Praxisverschärfung in Bezug auf den Ausschluss von Feststellungsverfügungen: AGVE 2009, S. 137). Der Begriff des Streitgegenstands im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren in Steuersachen stimmt damit im Wesentlichen mit demjenigen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung überein. Danach gilt als Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, in dem Umfang, in dem es im Streit liegt. Beschwerdebegehren, die neue, in der angefochtenen Verfügung nicht geregelte Fragen aufwerfen, überschreiten den Streitgegenstand und sind deshalb unzulässig. In einem Rechtsmittelverfahren kann der Streitgegenstand grundsätzlich nur eingeschränkt, aber nicht ausgeweitet werden (BGE 131 II 203). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren. Auch wenn zum Verständnis der Anträge auf die Begründung zurückgegriffen werden muss, ergibt sich der Streitgegenstand stets aus der beantragten Rechtsfolge und nicht aus deren Begründung, die sich regelmässig aus verschiedenen rechtlichen und tatsächlichen Aspekten zusammensetzt. Der Rechtsprechung liegt damit eine 'objektmässige' und nicht eine 'aspektmässige' Umschreibung des Streitgegenstands zugrunde (Urteil des Bundesgerichts vom 22. Januar 2008 [2C_446/2007], Erw. 2.2, m.w.H., publ. in StE 2008 B 96.11 Nr. 8).

6.3.2.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wäre es jedoch nicht ausgeschlossen, dass der Streitgegenstand, der normalerweise das gesamte Rechtsverhältnis erfasst, auf Teilaspekte desselben beschränkt wird. So könnten die Behörden vorab über einzelne Elemente eines bestimmten Rechtsverhältnisses rechtskräftig verfügen (erwähntes Urteil des Bundesgerichts in: StE 2008 B 96.11 Nr. 8, Erw. 3.1). Eine derartige Teilrechtskraft wird nach der konstanten Praxis des Verwaltungsgerichts indes nicht anerkannt, wenn sich die Beschwerde auf den materiellen Punkt des Entscheids bezieht und diesen ganz oder teilweise anfecht (AGVE 1987, S. 342 ff. und 1988, S. 199; MICHAEL MERKER, Rechtsmittel, Klage und

Normenkontrollverfahren nach dem aargauischen Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege [Kommentar zu den §§ 38-72 VRPG], Zürich 1998, § 38 N 50). Daran ist festzuhalten."

3.3.

Nach dem Gesagten kann der angefochtene Einspracheentscheid nach Aufhebung des Entscheides betreffend direkte Bundessteuer 2016 nicht in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 in Teilrechtskraft erwachsen, da der Rekurs und die Beschwerde materielle Fragen betreffen. Das gilt auch deshalb, als im Einspracheentscheid keine erkennbare Unterscheidung zwischen der Begründung zur direkten Bundessteuer und den Kantons- und Gemeindesteuern erfolgt. Allein deshalb ist der angefochtene Einspracheentscheid ebenfalls aufzuheben, als die Kantons- und Gemeindesteuern betroffen sind.

4.

4.1.

Darüber hinaus muss der Einspracheentscheid wohl auch wegen der Verletzung der Begründungspflicht aufgehoben werden.

4.2.

In § 195 Abs. 3 StG – gleich wie in § 26 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 (VRPG) – wird ausgeführt, dass ein Einspracheentscheid eine Begründung zu enthalten hat. Bei den Gesetzen ist darüber hinaus nicht zu entnehmen, wie Entscheide im Detail (insbesondere Struktur/Seitennummerierung) auszusehen haben.

Der Einspracheentscheid nennt keine Gesetzesbestimmungen. Das ist in formeller Hinsicht zwar nicht vorgeschrieben. Mit der Behandlung der Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und andererseits der direkten Bundessteuer des gleichen Jahres in einem Entscheid, wird die Erkennbarkeit der für die unterschiedlichen Steuern massgeblichen Begründung aber bereits aus formellen Gründen ausserordentlich schwierig.

4.3.

4.3.1.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich 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).

4.3.2.

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.

4.3.3.

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 soll.

4.3.4.

Ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) liegt nach § 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG 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).

4.3.5.

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.

5.

In Gutheissung des Rekurses ist der Einspracheentscheid aufzuheben und die Angelegenheit nur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Der nicht vertretenen Rekurrentin ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

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 Rekurrentin
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

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 Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. 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] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 25. Februar 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard