

3-RV.2019.124
P 93

Urteil vom 27. Mai 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Schorno
 Richter Schatzmann
 Gerichtsschreiberin Bernhard

Rekurrent **A.** _____

 vertreten durch Dr. iur. Yves Waldmann, Advokat,
 St. Johannis-Vorstadt 23, Postfach 1328, 4001 Basel

Gegenstand **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,**
 Sektion Rechtsdienst, Nachsteuern und Bussen, vom 22. Mai 2019
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012; Nachsteuern

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Gestützt auf eine Meldung des Gemeindesteueramtes Q., wonach geldwerte Leistungen aus der B. AG sowie Aktien der B. AG in der Steuererklärung 2012 nicht deklariert worden seien, eröffnete das Steueramt des Kantons Aargau, Sektion Nachsteuern und Bussen (nachfolgend: KStA), mit Schreiben vom 17. Juli 2018 ein Nachsteuerverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012. A. wurde bis zum 24. August 2018 die Möglichkeit gegeben, eine Stellungnahme sowie Unterlagen einzureichen.

1.2.

Innert erstreckter Frist liess A. eine Stellungnahme einreichen.

2.

Mit Verfügung vom 22. November 2018 setzte das KStA die Nachsteuern der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 von A. auf CHF 11'394.00 (inklusive Verzugszinsen) fest. Dabei wurde eine geldwerte Leistung von CHF 90'884.00 (als zu 40 % besteuert qualifizierter Beteiligungsertrag) zum Einkommen hinzugerechnet.

3.

Gegen die Nachsteuerverfügung vom 22. November 2018 liess A. mit Schreiben vom 24. Dezember 2018 Einsprache erheben. Er stellte den Antrag;

"[...], die beiden Nachsteuerverfügungen vom 22.11.2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuer sowie betreffend direkte Bundessteuer 2012 [seien] aufzuheben und die Nachsteuer auf Basis eines nachzubesteuernden Betrag von maximal CHF 884.00 festzulegen. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

4.

Mit Entscheid vom 22. Mai 2019 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen. Die Nachsteuern inklusive Verzugszinsen wurden auf CHF 7'754.00 reduziert.

5.

Den Einspracheentscheid vom 22. Mai 2019 (Zustellung am 23. Mai 2019) liess A. mit Rekurs vom 24. Juni 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (im Folgenden: Spezialverwaltungsgericht), weiterziehen. Er stellt folgende

"Rechtsbegehren

1. Es sei der Einsprache-Entscheid vom 22. Mai 2019 und die Nachsteuerverfügung Nr. 16.0379 vom 22. November 2018 aufzuheben.
2. Die Nachsteuer sei auf Basis eines nachzubesteuernden Betrag von maximal CHF 884.00 festzulegen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

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

6.

Das KStA beantragt die Abweisung des Rekurses.

7.

A. hat eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft Nachsteuern zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2012. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Das KStA führte in der Nachsteuerverfügung aus, die im Veranlagungsverfahren 2012 der B. AG aufgerechneten geldwerten Leistungen von CHF 90'884.00 seien vom Rekurrenten als Aktionär dieser Gesellschaft in der Steuererklärung 2012 nicht als Beteiligungsertrag deklariert worden. Das gleiche gelte für die Beteiligung des Rekurrenten an der B. AG mit einem Aktienkapital von CHF 100'000.00. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass die Steuerveranlagung 2012 des Rekurrenten unvollständig ausgefallen seien und dem Fiskus ein Steuerausfall erwachsen sei.

Der Rekurrent sei wirtschaftlicher Eigentümer der B. AG wie auch der D. GmbH gewesen. Für den in der Jahresrechnung der B. AG verbuchten Kauf von Material im Umfang von CHF 90'000.00 im Jahr 2012 habe der Rekurrent keinen Beleg (Kaufvertrag oder Zahlungsnachweis) eingereicht. Die Zahlung für den Materialkauf sei nach dessen Angaben an die bereits konkursite D. GmbH erfolgt. Eine solche Zahlung erscheine jedoch unmöglich, da die D. GmbH zu diesem Zeitpunkt nicht mehr aktiv gewesen sei. Ein Beleg für die Zahlung als steuermindernde Tatsache sei vom Rekurrenten nicht eingereicht worden. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass die Zahlung gar nicht erfolgt sei. Als wirtschaftlicher Eigentümer der B. AG sei der Rekurrent selbst als Bezüger der aufgerechneten geldwerten Leistung zu betrachten. Andere Personen, welche ernsthaft als Begünstigte angesehen werden könnten, seien nicht ersichtlich. Dem Rekurrenten seien damit nicht nur die unbestrittenen CHF 884.00 (nicht geschäftsmässig begründeter Kauf von Matratzen und Bettzubehör), sondern auch die Zahlung von CHF 90'000.00 als qualifizierter Beteiligungsertrag im Sinne von § 45a StG aufzurechnen. Weiter sei unbestritten, dass auch die nicht deklarierten Aktien der B. AG beim Rekurrenten nachträglich mitberücksichtigt werden müssten. Zuzufolge Nichtdeklaration der geldwerten Leistungen aus der B. AG in der Steuererklärung 2012 im Totalumfang von CHF 90'884.00 und des erwähnten Aktienkapitals im Umfang von CHF 100'000.00 sei die entsprechende Steuerveranlagung 2012 des Rekurrenten unvollständig ausgefallen. Die deshalb zu wenig veranlagten Steuern würden als Nachsteuern erhoben.

2.2.

Der Rekurrent liess in seiner Einsprache entgegen, dass er bei Abgabe der Steuererklärung nichts von einer geldwerten Leistung gewusst habe, da sich diese erst aus dem Einspracheentscheid der Steuerverwaltung R. vom 8. April 2016 betreffend B. AG ergeben habe.

Es sei nicht erstellt, dass die als Aufwand verbuchte Position bei der B. AG in Höhe von CHF 90'000.00 zu einer Leistung geführt habe, welche die Aktiven der B. AG tatsächlich vermindert habe. Entsprechend sei auch nicht belegt, dass sich der Ertrag der B. AG um CHF 90'000.00 erhöht habe. Die gemäss Einspracheentscheid falsch verbuchte Aufwandposition habe jedenfalls nicht zu einer Zahlung von CHF 90'000.00 geführt. Ein Mittelzufluss zu Gunsten des Rekurrenten sei folglich nicht nachgewiesen. Es handle sich entsprechend bei den CHF 90'000.00 nicht um einen Beteiligungsertrag. Nur CHF 884.00 könnten nachvollziehbar als geldwerte Leistung qualifiziert werden. Der Restbetrag in Höhe von CHF 90'000.00 sei keine geldwerte Leistung zu Gunsten des Rekurrenten.

2.3.

Mit Einspracheentscheid wird festgehalten, als Beteiligungsertrag des Aktionärs (Rekurrenten) sei nur derjenige Teil der Gewinnaufrechnungen zu qualifizieren, welcher dem Rekurrenten tatsächlich gutgeschrieben worden sei. Soweit die geldwerten Leistungen steuerlich nicht akzeptierte Abschreibungen oder Rückstellungen oder Käufe via Kreditorenkonto beträfen, würden derartige Gutschriften fehlen. Der als geldwerte Leistung aufgerechnete Aufwand von CHF 884.00 hingegen sei über die Kasse gebucht worden. Es sei damit ein Vermögensabfluss erfolgt. Als Begünstigter (Empfänger der Gutschrift) sei damit der Rekurrent zu betrachten. Entsprechend seien die CHF 884.00 bei ihm als Beteiligungsertrag nachzubesteuern, was seitens des Rekurrenten denn auch anerkannt werde. Aus den Mobiliarkäufen vom 16. November 2018, für welche kein Beleg eingereicht worden sei, und welche daher als nicht erfolgt zu betrachten seien, habe sich der Rekurrent CHF 60'000.00 über das Aktionärsdarlehenskonto gutschreiben lassen. Er sei damit nur im Umfang von CHF 60'000.00 begünstigt worden. Insgesamt liege damit ein nachzubesteuernder Beteiligungsertrag von CHF 60'884.00 vor. In teilweiser Gutheissung der Einsprache reduziere sich damit das nachzubesteuernde Einkommen von CHF 90'884.00 auf CHF 60'884.00 und die Nachsteuern inkl. Verzugszinsen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 von CHF 11'394.00 auf CHF 7'754.00.

2.4.

Mit Rekurs lässt der Rekurrent geltend machen, der angefochtene Einspracheentscheid gründe auf einem unrichtigen Sachverhalt und verletze das geltende Recht. Zunächst sei eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör des Rekurrenten zu rügen. Mit dem Einspracheentscheid vom 22. Mai 2019 werde die nicht deklarierte geldwerte Leistung in Höhe von

CHF 60'000.00 unerwartet und neu mit einer entsprechenden Gutschrift über das Aktionärsdarlehenskonto vom 16. November 2011 begründet. Dazu sei dem Rekurrenten keine vorgängige Stellungnahme ermöglicht worden. Weder in der Anhörung vor der Verfügung, noch in der Nachsteuererfügung noch bis zum Einspracheentscheid sei die Gutschrift über das Aktionärsdarlehenskonto erwähnt und als Grund für eine Nachbesteuerung genannt worden. Entsprechend habe sich der Rekurrent dazu nicht vorgängig äussern können, was seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt habe. Schon aus diesem formellen Grund sei der angefochtene Entscheid vollumfänglich aufzuheben.

Materiell irre die Vorinstanz in der Annahme, die unstrittig am 16. November 2011 erfolgte Gutschrift über das Aktionärsdarlehenskonto (2850) habe etwas mit dem nicht vollzogenen Materialeinkauf der B. AG von der damals schon konkursiten D. GmbH zu tun. Dies lasse sich einfach damit nachweisen, dass die Gutschrift auf dem Aktionärsdarlehenskonto (2850) als Gegenkonto nicht das Konto Materialeinkauf (4000) bezeichne, sondern das Konto 1510 (Geschäftsmobiliar). Dies korrespondiere mit dem Kauf von Geschäftsmobiliar von A. in der Höhe von CHF 60'000.00 am 16. November 2011, wie es auch dem Schreiben der Steuerverwaltung R. vom 28. September 2015 an die B. AG und deren Einspracheentscheid vom 8. April 2016 zu entnehmen sei. Für dieses Geschäft und die Gutschrift von CHF 60'000.00 auf dem Aktionärsdarlehenskonto sei auch von der Steuerverwaltung R. keine Meldung für eine geldwerte Leistung erfolgt. Die Begründung, der Rekurrent habe sich für den Materialeinkauf über CHF 90'000.00 den Betrag von CHF 60'000.00 über das Aktionärsdarlehenskonto gutschreiben lassen, erweise sich offensichtlich als aktenwidrig und damit als willkürliche Feststellung der Vorinstanz.

Da die Gutschrift über das Aktionärsdarlehenskonto von CHF 60'000.00 aktenkundig nicht mit dem von der Steuerverwaltung R. gemeldeten Materialeinkauf von CHF 90'000.00 zu tun habe, werde nach wie vor bestritten, dass die als Aufwand verbuchte Position bei der B. AG in Höhe von CHF 90'000.00 zu einer Leistung geführt habe, welche die Aktiven der B. AG tatsächlich verminderte. Entsprechend sei auch nicht erstellt, dass sich der Ertrag der B. AG um CHF 90'000.00 erhöht habe. Die gemäss dem Einspracheentscheid betreffend die B. AG nicht korrekt verbuchte Aufwandposition habe nicht zu einer Zahlung von CHF 90'000.00 geführt. Ein Mittelzufluss zu Gunsten des Rekurrenten sei folglich nicht nachgewiesen. Es handle sich entsprechend bei den CHF 90'000.00 nicht um einen Beteiligungsertrag des Rekurrenten.

Die Nachsteuer gemäss dem angefochtenen Einspracheentscheid beruhe im Umfang von CHF 60'000.00 auf einem falschen Sachverhalt und sei

rechtswidrig. Der Betrag von CHF 884.00 sei von Beginn an als der Nachsteuer unterliegend anerkannt worden, weshalb sich dazu weitere Ausführungen erübrigen würden.

2.5.

In der Vernehmlassung führt das KStA aus, es treffe zu, dass die Begründung im Verlauf des Einspracheverfahrens angepasst worden sei und dem Rekurrenten vor der Eröffnung des Einspracheentscheides keine Gelegenheit zur Stellungnahme zu dieser angepassten Begründung gegeben worden sei. Der Vertreter habe aber vollständige Akteneinsicht erhalten und damit Kenntnis von der ganzen Gewinnaufrechnung bei der B. AG für das Jahr 2012 durch die S. Steuerbehörden gehabt. Dem Vertreter sei damit bekannt gewesen, dass mehrere in der Jahresrechnung der B. AG verbuchte Käufe von Mobiliar und Material als fiktiv qualifiziert worden seien und entsprechend zu steuerlichen Korrekturen geführt hätten. Er sei damit in der Lage gewesen, sich allgemein zu den Auswirkungen der einzelnen von der S. Steuerbehörden zum Gewinn aufgerechneten Positionen zu äussern. Der Vertreter des Rekurrenten habe in Bezug auf den Materialkauf bei der D. GmbH im Umfang von CHF 90'000.00 darauf hingewiesen, dass dieser, sofern er fiktiv gewesen wäre, nicht zu einer Gutschrift beim Rekurrenten geführt habe. Es wäre für den Vertreter zumutbar gewesen, sich gleichzeitig auch dazu zu äussern, ob denn allenfalls die anderen mutmasslich fiktiven Käufe, welche Teil der Gewinnaufrechnung waren, beim Rekurrenten zu Gutschriften geführt hätten. Der Rekurrent habe grundsätzlich Kenntnis vom ganzen Sachverhalt und auch Kenntnis von einer nicht deklarierten geldwerten Leistung gestützt auf die durch die S. Steuerbehörde vorgenommene Gewinnaufrechnung bei der B. AG gehabt.

Dass die Beurteilung dieses Sachverhalts zwischenzeitlich aufgrund der Stellungnahme des Vertreters angepasst worden sei, ändere nichts daran, dass sich der Vertreter des Rekurrenten ab dem Zeitpunkt seiner vollständigen Akteneinsicht zum relevanten Sachverhalt hätte äussern können. Sollte das Spezialverwaltungsgericht der Auffassung sein, dass dem Rekurrenten das rechtliche Gehör nicht ausreichend gewährt worden sei, so könne die gebotene Gewährung des rechtlichen Gehörs vor Spezialverwaltungsgericht nachgeholt werden und eine allfällige Gehörsverletzung "geheilt" werden.

Die B. AG habe verschiedene Material- und Mobiliarkäufe von der D. GmbH verbucht, welche von der S. Steuerbehörde als fiktiv qualifiziert worden seien und zu steuerlichen Korrekturen im Geschäftsjahr 2011/2012 geführt hätten. Es sei eine Gewinnaufrechnung bei der B. AG erfolgt. Einer dieser steuerlich als fiktiv qualifizierten Käufe habe einen Mobiliarkauf vom 16. November 2011 durch die B. AG beim Rekurrenten im Umfang von CHF 60'000.00 betroffen, welcher mit dem Buchungssatz

"Geschäftsmobiliar / Aktionärsdarlehen" verbucht worden sei. Im Umfang dieser CHF 60'000.00 sei dem Rekurrenten eine Gutschrift zulasten der D. GmbH angefallen, ohne dass er hierfür eine entsprechende Gegenleistung erbracht habe. Es liege somit eine geldwerte Leistung im Umfang von CHF 60'000.00 zugunsten des Rekurrenten vor, welche bei diesem im Jahr 2012 als qualifizierter Beteiligungsertrag nachzubesteuern sei. Dass die Meldung der S. Steuerbehörde eine geldwerte Leistung im Umfang von CHF 90'884.00 und nicht im Umfang von CHF 60'884.00 betroffen habe, wie es aus Sicht der unterzeichnenden Amtsstelle korrekt gewesen wäre, sei nicht entscheidend. Die für die Veranlagung der natürlichen Personen zuständige Steuerbehörde nehme die Veranlagung der natürlichen Personen eigenständig vor und könne einen ihr gemeldeten Sachverhalt anders beurteilen als die meldende Behörde. Im Übrigen habe der Rekurrent das ihm zuzurechnende Aktienkapital der B. AG in seinen Steuererklärungen nicht deklariert. Diese Nichtdeklaration führe jedoch aufgrund des noch nicht ausgeschöpften Vermögensfreibetrages bei der Vermögenssteuer nicht zu einer Nachbesteuerung. Die unterzeichnende Amtsstelle erachte die Nachbesteuerung im Sinne des Einspracheentscheides vom 22. Mai 2019 als richtig. Der Rekurs sei entsprechend abzuweisen.

2.6.

In der Replik lässt der Rekurrent ausführen, der Anspruch auf rechtliches Gehör sei klar verletzt worden. Es habe überhaupt keine Veranlassung bestanden, sich zu Buchungen zu äussern, welche vom KStA nicht zur Begründung der Nachsteuer verwendet worden seien. Eine Stellungnahme zum Mobiliarkauf über CHF 60'000.00 im Rahmen des rechtlichen Gehörs oder in der Einsprachebegründung wäre offensichtlich an der Sache vorbeigegangen. Eine Heilung im Rechtsmittelverfahren komme nicht in Betracht. Es könne nämlich nicht der Sinn des Instituts der Heilung des rechtlichen Gehörs sein, dass sich Verwaltungsstellen über den elementaren Grundsatz des rechtlichen Gehörs hinwegsetzten und darauf vertrauten, dass solche Verfahrensmängel in einem von den durch den Verwaltungsakt Betroffenen allfällig angehobenen Gerichtsverfahren behoben würden. Dem KStA wäre es ohne Weiteres zumutbar gewesen, den Vertreter des Rekurrenten im Einspracheverfahren zur neuen Begründung der Aufrechnung vorgängig anzuhören bzw. neu zu verfügen. Die Unterlassung dieser Anhörung müsse sogar als treuwidrig bezeichnet werden.

Der Mobiliarkauf beim Rekurrenten durch die B. AG habe, selbst wenn er fiktiv gewesen wäre, zu keinem Mittel(zu)fluss geführt. Entsprechend seien die CHF 60'000.00 nicht in den CHF 90'844.00 enthalten, welche mit Schreiben vom 10. Juni 2016 als geldwerte Leistung vom Kanton R. gemeldet worden seien. Mit dem Buchungssatz „Geschäftsmobiliar / Aktionärsdarlehen“ sei dem Rekurrenten von der Gesellschaft kein

Darlehen gewährt worden, welches im Falle einer Simulation zu einer geldwerten Leistung führe. Entsprechend liege kein nicht deklarerter Beteiligungsertrag in Höhe von CHF 60'000.00 vor. Es habe keine Darlehensvaluta gegeben. Die Korrektur durch die Steuerverwaltung R. führe lediglich dazu, dass die Schuld der Gesellschaft gegenüber dem Rekurrenten kleiner geworden sei. Dies führe zu einer Verringerung der Forderung des Rekurrenten gegenüber der Gesellschaft und damit nicht zu einer Erhöhung des Einkommens, sondern zu einer Verminderung des Vermögens. Das Konto „Aktionärsdarlehen (2850)“ sei als Passivkonto bilanziert. Mit der Buchung „Geschäftsmobiliar an Aktionärsdarlehen“ sei dem Rekurrenten kein Darlehen gewährt worden. Wenn der Kauf des Geschäftsmobiliars nicht stattgefunden habe, heisse das nur, dass die Forderung des Rekurrenten gegenüber der Gesellschaft entsprechend tiefer sei (CHF 0.00 statt den per 31. Dezember 2012 in der Buchhaltung der B. AG bilanzierten CHF 43'728.00). Da das steuerbare Vermögen des Rekurrenten per 31. Dezember 2012 bereits negativ gewesen sei, habe die Tatsache, dass der Kauf von Mobiliar vom Rekurrenten in Höhe von CHF 60'000.00 als nicht erwiesen gelte, keine steuerrechtlichen Auswirkungen. Entsprechend werde am Rekurs vollumfänglich festgehalten.

2.7.

Zu beurteilen ist vorliegend in einem ersten Schritt die formelle Frage, ob die Vorinstanz – wie vom Rekurrenten gerügt – den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt hat. Erst wenn diese Fragen zu verneinen ist, ist in einem zweiten Schritt materiell zu prüfen, ob und in welchem Umfang eine geldwerte Leistung aufzurechnen ist.

3.

3.1.

Unbestritten ist in formeller und materieller Hinsicht eine geldwerte Leistung im Umfang von CHF 884.00. Darauf ist nicht weiter einzugehen, insbesondere nicht, soweit die Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend gemacht wird. Eine Aufhebung der Nachsteuerverfügung bzw. des Einspracheentscheides kommt in dieser Hinsicht nicht in Frage.

3.2.

3.2.1.

Der Rekurrent lässt jedoch geltend machen, das KStA habe die Festsetzung der Nachsteuer im Einspracheentscheid unerwartet und neu mit einem neuen Sachverhalt (Gutschrift über das Aktionärsdarlehenskonto für den Kauf von Büromobiliar) begründet. Weder in der Anhörung vor der Verfügung noch in der Verfügung und dem Einspracheverfahren sei die Gutschrift über das Aktionärsdarlehenskonto erwähnt und als Grund für eine Nachbesteuerung genannt worden. Entsprechend habe sich der Rekurrent dazu nicht vorgängig äussern können, was seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt habe (Rekurs, Replik).

3.2.2.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst unter anderem das Recht der Betroffenen, vor Erlass einer Verfügung über deren wesentlichen Inhalt informiert zu werden und dazu Stellung nehmen zu können (BGE 122 II 286). Dieser Anspruch ist formeller Natur. Seine Verletzung führt ungeachtet der Erfolgsaussichten des Rekurses in der Sache selbst grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides (BGE 127 I 128; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2020, N 1174 mit weiteren Hinweisen). Trotz der formellen Natur des Gehörsanspruchs kann ein Mangel in der Gehörsgewährung geheilt werden, wenn die unterlassene Anhörung in einem Rechtsmittelverfahren nachgeholt wird, das eine Prüfung im gleichen Umfang wie durch die Vorinstanz erlaubt. Das ist insbesondere dann geboten, wenn eine Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und einer unnötigen Verlängerung des Verfahrens führen würde (vgl. BGE 137 I 195; BGE 139 V 407; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, a.a.O., N 1175 ff. mit weiteren Hinweisen). Das Spezialverwaltungsgericht und das Verwaltungsgericht folgen dieser Praxis und nehmen im Einzelfall eine Interessensabwägung vor, welche darüber entscheidet, ob Verletzungen des Anspruches auf rechtliches Gehör durch die Rechtsmittelinstanz geheilt werden sollen, oder ob eine Rückweisung an die Vorinstanz erfolgt (AGVE 2004 S. 158 ff.; RGE vom 19. November 2009 [3-RV.2007.304]; RGE vom 25. September 2008 [3-RV.2007.62]).

3.2.3.

Die Meldung des Gemeindesteueramtes Q. vom 21. Juni 2016 beinhaltete "andere Hinweise aus dem Einsprache-Entscheid R." unter anderem auch die "weiteren steuerbaren Faktoren (...) z.B. Kauf Mobilien". Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung R. vom 8. April 2016 und die Meldung vom 21. Juni 2016 waren dem Rekurrenten bekannt. Zudem wurde dem Rekurrenten anlässlich eines Telefonats mit dem KStA am 18. Juli 2018 mitgeteilt, dass der Hintergrund für die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung R. betreffend B. AG vom 8. April 2016 sei. Der Rekurrent hatte somit bereits vor Erlass der Nachsteuerverfügung vom 22. November 2018 Kenntnis davon, dass die Nachsteuer sich auf die aufgeführten (allenfalls) steuerbaren Faktoren des Einspracheentscheides der Steuerverwaltung R. vom 8. April 2016 stützen würde. Der Wechsel der Begründung im Einspracheentscheid hat dem Rekurrenten denn auch offensichtlich nicht verunmöglicht, den neuen Sachverhalt im Rekurs sachgerecht anzufechten. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist unter diesen Umständen eher zu verneinen.

Ob die Vorinstanz das rechtliche Gehör mit der im Einspracheentscheid vorgebrachten neuen Begründung verletzt hat, kann vorliegend jedoch offenbleiben, da das Spezialverwaltungsgericht einen entsprechenden Mangel ohnehin heilen könnte. Das Spezialverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid und insbesondere den der Nachsteuer zugrundeliegenden Sachverhalt umfassend überprüfen. Einer Heilung des Verfahrensmangels steht daher nichts im Wege, zumal sonst offensichtlich ein prozessualer Leerlauf betrieben würde (siehe BGE 107 Ia 2 f.; Bundesgericht in: ZBI 90/1989, S. 367). Zusammenfassend ist keine Aufhebung des Einspracheentscheides aus formellen Gründen vorzunehmen. Der diesbezügliche Antrag ist damit abzuweisen.

Wie nachfolgend gezeigt wird, ist die Nachbesteuerung einer geldwerten Leistung von CHF 60'000.00 im Jahr 2012 aus anderen Gründen aufzuheben.

4.

4.1.

Es ist damit nachfolgend zu untersuchen, ob das KStA zu Recht Nachsteuern für die Steuerperiode 2012 vom Rekurrenten erhoben hat.

4.2.

Ergibt sich auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der zuständigen Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. (§ 206 Abs. 1 StG).

5.

5.1.

5.1.1.

Das KStA hat gestützt auf eine Meldung der Steuerverwaltung R. eine geldwerte Leistung von CHF 60'000.00 im Nachsteuerverfahren erfasst. Die Steuerverwaltung R. hat im Veranlagungsverfahren der B. AG gestützt auf eine Buchprüfung festgestellt, dass diese dem Rekurrenten Mobilien für CHF 60'000.00 verkaufte, ohne dass dafür eine Gegenleistung des Rekurrenten mit Belegen nachgewiesen werden konnte.

5.1.2.

Das Bundesgericht geht bei der steuerlichen Erfassung von geldwerten Leistungen von zweidimensionalen Verhältnissen aus. Es hat festgehalten, dass herrschende Ebene (hier: der Rekurrent als Präsident des Verwaltungsrates und Alleingesellschafter) und beherrschte Ebene (hier: B. AG)

zwei unterschiedliche Rechts- und Steuersubjekte bilden (Bundesgerichtsurteil vom 17. August 2020, Erw. 3.2.1 [2C_576/2020] mit Hinweisen). Darüber hinaus hat das Bundesgericht in ständiger Praxis betont, dass kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus bestehe. Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung folgen demzufolge auf Ebene der Gesellschaft einerseits und des Anteilsinhabers andererseits einer jeweils eigenen Logik. Entsprechend herrscht an sich die übliche Beweislastverteilung. Steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen hat die Veranlagungsbehörde, steuermindernde und steuerausschliessende Tatsachen die steuerpflichtige Person zu beweisen (Normentheorie; BGE 144 II 427, Erw. 8.3.1, S. 449; 142 II 488, Erw. 3.8.2, S. 508). In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweislast hat jedoch ein Gesellschafter, der gleichzeitig Organ und/oder beherrschender Anteilsinhaber der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe einer von der Veranlagungsbehörde auf seiner Ebene aufgerechneten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Lässt er dies bleiben oder begnügt er sich mit pauschalen Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde grundsätzlich annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Anteilsinhaber gegenüber ebenso berechtigt (Bundesgerichtsurteil vom 23. November 2020, Erw. 3.2.1 [2C_886/2020] und vom 17. Juli 2020, Erw. 2.2 [2C_461/2020]).

5.1.3.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung unterliegt die steuerliche Beurteilung eines Verkaufs von der B. AG an den Rekurrenten, Präsident des Verwaltungsrats und Aktionär, den Regeln des zweidimensionalen Sachverhalts. Demgemäss sind Rekurrent und B. AG zwei unterschiedliche Rechts- und Steuersubjekte. Daraus folgt, dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung R. vom 8. April 2016 betreffend B. AG für die rechtliche Beurteilung einer allfälligen Nachsteuer zu Lasten des Rekurrenten nicht bindend ist.

5.1.4.

Die Buchhaltung der B. AG (juristische Person) wurde für den Zeitraum vom 15. November 2011 (Gründung der Aktiengesellschaft) bis 31. Dezember 2012 erstellt, somit für ein überjähriges Geschäftsjahr. Die fragliche Buchung erfolgte am 16. November 2011 (sowohl Geschäftsmobilien an Darlehen Aktionär von CHF 60'000.00 als auch Materialeinkauf an Kreditoren CHF 90'000.00). Dass die Buchungen auf Seiten der B. AG als dem Steuerjahr 2012 zugehörig qualifiziert wurden (Einspracheentscheid der Steuerverwaltung R. vom 8. April 2016), ist wohl korrekt, für die Beurteilung der Steuerpflicht beim Rekurrenten aber nicht bindend.

Für beide Buchungen wurden keine weiteren Unterlagen eingereicht. Da keine anderen Fakten oder Indizien vorhanden sind, ist daher davon auszugehen, dass die Bereicherung des Rekurrenten auch tatsächlich am

16. November 2011 eingetreten ist. Da die fragliche Buchung von CHF 60'000.00 im Jahr 2011 erfolgt ist, gilt sie für das Jahr 2012 dementsprechend als periodenfremd. Der Rekurs ist in diesem Umfang gutzuheissen.

Das KStA wird folglich zu prüfen haben, ob ein allfälliges Nachsteuerverfahren für das Steuerjahr 2011 und nicht – wie verfügt – für das Steuerjahr 2012 zu erheben wäre.

5.2.

5.2.1.

Die Nachsteuererhebung im Umfang von CHF 884.00 im Jahr 2012 wurde vom Rekurrenten zu Recht anerkannt. Dem Betrag liegen zwei Materialeinkäufe (Konto 4000) bei der C. zugrunde: Einerseits datierend vom 6. Januar 2012 im Umfang von CHF 489.00 und andererseits der Materialeinkauf vom 7. August 2012 über CHF 395.00. Im Gegensatz zum obgenannten Sachverhalt (vgl. Ziffer 5.1 hiavor) sind die fraglichen Buchungen im Jahr 2012 erfolgt und die vorliegende Nachsteuererhebung wurde in der korrekten Periode vorgenommen.

5.2.2.

Aufgrund der Aufrechnung von CHF 884.00 ergibt sich neu ein korrigiertes steuerbares Einkommen von CHF 133'651.00, ein satzbestimmendes Einkommen von CHF 134'535.00 (CHF 133'651.00 + CHF 884.00) und ein Beteiligungsertrag von CHF 884.00. Die Nachsteuer für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 beträgt gestützt auf diese Steuerfaktoren demnach CHF 89.50 zuzüglich Verzugszinsen, und nicht – wie im Einspracheentscheid festgehalten – CHF 7'754.00.

5.2.3.

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 89.50 zuzüglich Verzugszinsen verzichtet.

Zwar ist das Spezialverwaltungsgericht nicht an eine Weisung der Steuerbehörden gebunden. Aus Gründen der Gleichbehandlung ist jedoch auch im Rekursverfahren infolge Geringfügigkeit auf die Erhebung einer Nachsteuer zu verzichten. Der Rekurs ist damit insgesamt gutzuheissen.

6.

6.1.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

6.2.

6.2.1.

Ausserdem ist dem Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

6.2.2.

Die Parteientschädigung wird gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) festgelegt.

6.2.3.

Vorliegend beträgt der Streitwert CHF 7'754.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem – aufgrund des Parallelverfahrens 3-BB.2019.15 – eher mittleren 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 2'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses werden die Nachsteuerverfügung vom 22. November 2018 und der Einspracheentscheid vom 22. Mai 2019 ersatzlos aufgehoben.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 2'000.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des Rekurrenten (2)
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, 27. Mai 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard