

3-RV.2019.157

P 70

Urteil vom 23. Juni 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Schatzmann Richter Biondo Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

Rekurrentin	A. _____ AG
-------------	--------------------

vertreten durch Dr. Balsiger & Partner AG, Pfistergasse 38, 4800 Zofingen

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 30. Juli 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 - 2015 und direkte Bundessteuern 2012 - 2015; Revision
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 6. Oktober 2015 wurde die A. AG vom Kantonalen Steueramt, Sektion juristische Personen, für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 (ab 10. April) zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 31'207.00 (satzbestimmender Reingewinn: CHF 43'044.00) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 414'222.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen Einnahmen für ärztliche Untersuchungen von CHF 64'620.00 zu Grunde. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

1.2.

Mit Verfügung vom 5. Oktober 2015 wurde die A. AG vom Kantonalen Steueramt, Sektion juristische Personen, für die direkte Bundessteuer 2012 (ab 10. April) zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 31'207.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen Einnahmen für ärztliche Untersuchungen von CHF 64'620.00 zu Grunde. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

1.3.

Mit Verfügung vom 6. Oktober 2015 wurde die A. AG vom Kantonalen Steueramt, Sektion juristische Personen, für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 36'375.00 und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 453'168.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen Einnahmen für ärztliche Untersuchungen von CHF 72'570.00 zu Grunde. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

1.4.

Mit Verfügung vom 5. Oktober 2015 wurde die A. AG vom Kantonalen Steueramt, Sektion juristische Personen, für die direkte Bundessteuer 2013 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 36'375.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen Einnahmen für ärztliche Untersuchungen von CHF 72'570.00 zu Grunde. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

1.5.

Mit Verfügung vom 6. Februar 2017 wurde die A. AG vom Kantonalen Steueramt, Sektion juristische Personen, für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 12'615.00 und zu einem steuerbaren Eigenkapital von

CHF 525'367.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen Einnahmen für ärztliche Untersuchungen von CHF 77'755.00 zu Grunde. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

1.6.

Mit Verfügung vom 6. Februar 2017 wurde die A. AG vom Kantonalen Steueramt, Sektion juristische Personen, für die direkte Bundessteuer 2014 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 12'615.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen Einnahmen für ärztliche Untersuchungen von CHF 77'755.00 zu Grunde. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

1.7.

Mit Verfügung vom 6. Februar 2017 wurde die A. AG vom Kantonalen Steueramt, Sektion juristische Personen, für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 15'101.00 und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 529'874.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen Einnahmen für ärztliche Untersuchungen von CHF 71'641.00 zu Grunde. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

1.8.

Mit Verfügung vom 6. Februar 2017 wurde die A. AG vom Kantonalen Steueramt, Sektion juristische Personen, für die direkte Bundessteuer 2015 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 15'101.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen Einnahmen für ärztliche Untersuchungen von CHF 71'641.00 zu Grunde. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

2.

Mit Schreiben vom 15. Juni 2018 beantragte die Vertreterin der A. AG zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung Gegenberichtigungen der Veranlagungen der A. AG im Umfang der bei der Einzelunternehmung Dr. C. vorgenommenen Aufrechnungen betreffend die bei der A. AG unter "Dienstleistungen" verbuchten Einnahmen für ärztliche Untersuchungen. Das Kantonale Steueramt, Sektion juristische Personen, betrachtete dieses Schreiben als Gesuch um Revision.

3.

3.1.

Mit Entscheid vom 4. Februar 2019 wies das Kantonale Steueramt, Sektion juristische Personen, die Revision für die Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer 2012 ab.

3.2.

Mit Entscheid vom 4. Februar 2019 wies das Kantonale Steueramt, Sektion juristische Personen, die Revision für die Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer 2013 ab.

3.3.

Mit Entscheid vom 4. Februar 2019 wies das Kantonale Steueramt, Sektion juristische Personen, die Revision für die Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer 2014 ab.

3.4.

Mit Entscheid vom 4. Februar 2019 wies das Kantonale Steueramt, Sektion juristische Personen, die Revision für die Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer 2015 ab.

4.

Gegen die Entscheide vom 4. Februar 2019 erhob die Vertreterin der A. AG mit Schreiben vom 1. März 2019 Einsprache und beantragte,

aufgrund des Doppelbesteuerungsverbots seien die bei der Arztpraxis (selbständige Erwerbstätigkeit) aufgerechneten Erträge bei der A. AG nicht auch nochmals zu besteuern. Sollte diesem Antrag nicht stattgegeben werden, werde eine Steuerauscheidung beantragt, die das Verbot der Doppelbesteuerung beachte.

5.

Mit Entscheid vom 30. Juli 2019 wies das Kantonale Steueramt, Sektion juristische Personen, die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 30. Juli 2019 (Zustellung am 31. August 2019) hat die A. AG mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 30. August 2019 (Postaufgabe gleichentags) fristgerecht an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie beantragt,

aufgrund des Doppelbesteuerungsverbots seien die bei der Arztpraxis (selbständige Erwerbstätigkeit) aufgerechneten Erträge bei der A. AG nicht auch nochmals zu besteuern. Die involvierten Behörden seien anzuweisen, untereinander einen Konsens zu finden, damit es nicht zu einer Doppelbesteuerung kommt (Steuerauscheidung).

7.

Das Kantonale Steueramt beantragt, der Rekurs (bzw. die Beschwerde) sei unter Kostenfolge abzuweisen.

8.

Die Vertreterin der A. AG hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der Rekurs bzw. die Beschwerde betreffen die Kantons- und Gemeindesteuern bzw. die direkten Bundessteuern 2012 – 2015. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) bzw. das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

2.1.

C. betrieb in den vorliegend massgeblichen Jahren an der X-Strasse 8 in Q. eine Arztpraxis in der Form einer Einzelunternehmung, in welcher er auch ärztliche Fahreignungsabklärungen durchführte. Die dadurch erzielten Erträge wurden jeweils Ende Jahr in die am 10. April 2012 gegründete A. AG umgebucht. Den Verfügungen der A. AG für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkten Bundessteuern 2012 - 2015 liegen die folgenden Einnahmen aus Fahreignungsabklärungen zu Grunde:

<u>Jahr</u>	<u>Betrag in CHF</u>
2012	64'620.00
2013	72'570.00
2014	77'755.00
2015	71'641.00

2.2.

Mit den Veranlagungen von C. und D. für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkten Bundessteuern 2012 - 2015 wurden gestützt auf den Bericht des Kantonalen Steueramtes, Sektion Buchprüfungen, vom 11. Juni 2018 im oben dargelegten Umfang Aufrechnungen für "Umsatz EU Dr. C., nicht gerechtfertigte Ausbuchung" vorgenommen. An diesen Aufrechnungen wurde in den Einspracheverfahren festgehalten. Die dagegen erhobenen Rekurse wies das Spezialverwaltungsgericht mit den Urteilen vom 24. Februar 2022 (3-RV.2019.65, 3-RV.2019.66, 3-RV.2019.67, 3-RV.2019.68) ab. Diese Urteile sind unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Weil die Erträge aus Fahreignungsabklärungen auch den rechtskräftigen Veranlagungen der A. AG für die Kantons- und Gemeindesteuern bzw. die direkten Bundessteuern 2012 - 2015 zu Grunde liegen, beantragt die Vertreterin der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin, es sei auf die Besteuerung dieser Erträge bei der A. AG zu verzichten. Sinngemäss wird um eine Revision der rechtskräftigen Veranlagungen der A. AG für die Jahre 2012 - 2015 ersucht.

3.

3.1.

Eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid kann auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (§ 201 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG).

Die Revision ist ausgeschlossen, wenn die Antrag stellende Person Gründe vorbringt, die sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 201 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG).

3.2.

Als Tatsachen gelten Ereignisse, die den Steuertatbestand betreffen. Sie werden als erheblich erachtet, wenn ihr Vorliegen oder Nichtvorliegen zu unterschiedlichen Steuerfolgen führt. Grundsätzlich begründen nur jene Tatsachen einen Revisionsanspruch, die im Zeitpunkt des Entscheids, dessen Revision verlangt wird, zwar bereits vorgelegen haben, trotz hinreichender Sorgfalt jedoch erst nachträglich entdeckt worden sind (sog. unechte Noven). Nachträglich eingetretene Tatsachen – sog. echte Noven – führen daher prinzipiell nicht zu einer Revision. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt für Tatsachen, die sich nachträglich realisiert, aber von Beginn an in latenter Weise vorgelegen haben, dementsprechend auf die Bemessungsjahre zurückwirken und die damals vorgenommene Sachverhaltsbeurteilung als unzutreffend erscheinen lassen (VGE vom 20. Dezember 2021 [WBE.2021.316] mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

3.3.

Für die Beurteilung der streitigen Frage, ob bei der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin für die Steuerjahre 2012 - 2015 eine Revision vorzunehmen ist, ist das Bundesgerichtsurteil vom 14. April 2022 (2C_597/2019) heranzuziehen. Darin wird das Folgende ausgeführt:

"3.3. Wie das Bundesgericht kürzlich entschieden hat, kann eine bevorteilte Schwestergesellschaft eine (im erstveranlagenden Kanton) bereits in Rechtskraft erwachsene Veranlagung in Revision ziehen und eine sogenannte Gegenberichtigung verlangen, falls der Vorteil bei der zuwendenden Gesellschaft (im zweitveranlagenden Kanton) aufgerechnet worden ist. Die Aufrechnung bei der zuwendenden Gesellschaft (sog. Primärberichtigung) bedeutet für die Veranlagung der bevorteilten Schwestergesellschaft nämlich eine erhebliche Tatsache im Sinne von Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG, die sie im ordentlichen Verfahren nicht hätte geltend machen können. Denn erst die aus der Aufrechnung resultierende aktuelle und nicht wie ansonsten im interkantonalen Steuerrecht üblich bereits die virtuelle Doppelbesteuerung verleiht der bevorteilten Schwestergesellschaft einen Anspruch aus Art. 127 Abs. 3 BV (BGE 115 Ia 157 E. 3g; Urteil 2C_153/2021 vom 25. August 2021 E. 1.4.3, in: StE 2022 A 24.5 Nr. 11; vgl.

BRUNNER/SEILER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 46 N. 6).

3.4. Eine revisionsweise Gegenberichtigung setzt jedoch in jedem Fall voraus, dass sich das Verhalten der beteiligten Gesellschaften nicht als geradezu rechtsmissbräuchlich bzw. treuwidrig darstellt. Für die kantonalen Steuern folgt dies aus der Praxis zur Verwirkung des Beschwerderechts der steuerpflichtigen Person (vgl. dazu BGE 147 I 325 E. 4.2.1; vgl. auch BRUNNER/SEILER, a.a.O., § 46 N. 15). Nichts anderes kann für die direkte Bundessteuer gelten.

3.5. Die Vorinstanz hat in ihrem Urteil Bezug genommen auf das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 8. Februar 2017, mit welchem die Aufrechnung bei der B. AG bestätigt worden war. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz kann eine Primärberichtigung bei einer Schwestergesellschaft nach der Rechtsprechung zwar eine neue Tatsache und einen Revisionsgrund darstellen (vgl. oben E. 3.3). Aus dem aktenkundigen Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 8. Februar 2017 (bestätigt in Urteil 2C_385/2017 vom 7. September 2017) ergibt sich jedoch (Art. 105 Abs. 2 BGG), dass der Betrag von Fr. 189'000.--, den die Beschwerdeführerin der B. AG für ihre Leistungen in Rechnung gestellt hatte, ganz offensichtlich übersetzt und lediglich im Umfang von Fr. 15'000.-- geschäftsmässig begründet war, weswegen die Abschreibung auf den aktivierten Leistungen von den Thurgauer Steuerbehörden steuerlich nicht akzeptiert wurden. Dieses Verhalten der Beschwerdeführerin und der B. AG – Vereinbarung und Bezahlung eines offensichtlich übersetzten Preises mit anschliessender Abschreibung der aktivierten Leistungen – diene offenkundig einzig dazu, Gewinne von der B. AG auf die Beschwerdeführerin zu verlagern und so die Steuerlast der B. AG in unzulässiger Art und Weise zu schmälern. Wenn die Beschwerdeführerin nun nach Scheitern dieser Gestaltung eine Gegenberichtigung erwirken will, muss ihr Vorgehen als rechtsmissbräuchlich und treuwidrig bezeichnet werden, wie das Kantonale Steueramt bereits in seinem Einspracheentscheid erwogen hatte und in seiner Beschwerdeantwort zu Recht wiederholt (vgl. Beschwerdeantwort Ziff. 4). Selbst wenn also ansonsten die Voraussetzungen für eine Revision nach Art. 147 DBG und § 155 StG/ZH erfüllt wären, könnte dem Ersuchen der Beschwerdeführerin nicht stattgegeben werden. Das angefochtene Urteil ist deshalb jedenfalls im Ergebnis nicht zu beanstanden. Ob die Beschwerdeführerin und die B. AG überhaupt in einer Art und Weise miteinander verbunden waren, die nach der Rechtsprechung einen Anspruch auf eine revisionsweise Gegenberichtigung begründen könnte, braucht daher nicht näher geprüft zu werden."

3.4.

Der vom Bundesgericht beurteilte und der vorliegende Sachverhalt stimmen in den wesentlichen Punkten überein. Sowohl den Veranlagungen der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin als auch den Veranlagungen von C. und D. für die Jahre 2012 - 2015 liegen die Einnahmen aus Fahreignungsabklärungen zu Grunde. Es besteht diesbezüglich also steuerlich eine doppelte Belastung. Die dargelegte Rechtsprechung kann daher ohne Weiteres auch auf den vorliegenden Sachverhalt angewendet werden. Gemäss dem zitierten Bundesgerichtsurteil ist bei steuerlicher

Doppelbelastung eine revisionsweise Gegenberichtigung grundsätzlich möglich, jedoch ausgeschlossen, wenn das Verhalten der Beteiligten offenkundig einzig der Gewinnverschiebung und der Schmälerung der Steuerlast diene. Da C. die verkehrsmedizinischen Begutachtungen in den Räumen seiner Praxis in Q. vorgenommen hat, diene die Umbuchung der damit erzielten Erträge einzig der Verrechnung mit den von der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin erzielten Verluste. Wenn die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin nun nach Scheitern dieser Umbuchung eine Gegenberichtigung erwirken will, muss dieses Vorgehen nach der dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung als rechtsmissbräuchlich und treuwidrig bezeichnet werden. Unter diesen Umständen kann dem Ersuchen um Revision nicht stattgegeben werden.

4.

Der Rekurs bzw. die Beschwerde sind daher abzuweisen.

5.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin die Kosten des Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs bzw. die Beschwerde werden abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin hat die Kosten des Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 800.00, der Kanzleigebür von CHF 145,00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'045.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteuernamt 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 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, 23. Juni 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic