

3-RV.2019.204

P 138

Urteil vom 1. September 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Lämmli
 Richterin Sramek
 Gerichtsschreiberin Bernhard

Rekurrentin **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion
Rechtsdienst, Nachsteuern und Bussen,
vom 12. November 2019**
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2008 bis 2016; Nachsteuern

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Schreiben vom 6. August 2018 reichte A. beim Steueramt des Kantons Aargau, Sektion Nachsteuern und Bussen (nachfolgend: KStA), eine Selbstanzeige ein und meldete folgende, in den Steuererklärungen 2008 bis 2016 nicht deklarierte Vermögenswerte zur Nachbesteuerung an: eine Liegenschaft in Belgien, ein Konto bei der C. und ein Konto bei der D..

1.2.

Gestützt auf eine Steuermeldung des Automatischen Informationsaustausches (nachfolgend: AIA) mit Belgien stellte das Gemeindesteueramt Q. fest, dass A. weder in der Steuererklärung 2017, noch in ihrer Selbstanzeige vom 6. August 2018 ein (weiteres) Bankkonto bei der C. mit einem Guthaben von CHF 13'604.99 deklariert hatte. Das Gemeindesteueramt Q. informierte das KStA darüber.

1.3.

Infolgedessen eröffnete das KStA mit Schreiben vom 7. Juni 2019 ein Nachsteuer- und Bussenverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2008 bis 2016. A. wurde bis zum 15. Juli 2019 die Möglichkeit gegeben, eine Stellungnahme sowie Unterlagen einzureichen.

1.4.

Innert Frist reichte A. eine Stellungnahme ein.

2.

2.1.

Mit E-Mail vom 17. Juli 2019 informierte das KStA A. über die weiteren Abklärungen und Erkenntnisse und gab ihr bis zum 21. August 2019 die Möglichkeit, weitere Unterlagen einzureichen.

2.2.

Mit E-Mail vom 27. Juli 2019 nahm A. Stellung und reichte weitere Unterlagen ein.

3.

Mit Verfügung vom 12. August 2019 setzte das KStA die Nachsteuern der Kantons- und Gemeindesteuern 2008 bis 2016 von A. auf CHF 5'823.10 (inklusive Verzugszinsen) fest.

4.

Gegen die Nachsteuerverfügung vom 12. August 2019 erhob A. mit Schreiben vom 10. September 2019 Einsprache.

5.

Mit Entscheid vom 12. November 2019 wurden in teilweiser Gutheissung der Einsprache, die Nachsteuern samt Verzugszinsen der Kantons- und Gemeindesteuern 2008 bis 2016 von CHF 5'823.10 auf CHF 3'776.80 reduziert.

6.

Den Einspracheentscheid vom 12. November 2019 (Zustellung am 13. November 2019) hat A. mit Rekurs vom 11. Dezember 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (im Folgenden: Spezialverwaltungsgericht), weitergezogen. Sie stellte sinngemäss den Antrag, die Nachsteuern der Kantons- und Gemeindesteuern seien auf CHF 700.00 bis 750.00 festzusetzen.

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

7.

Das KStA beantragt die Abweisung des Rekurses.

8.

A. hat eine Replik erstatte lassen.

9.

Am 1. September 2021 hat das Spezialverwaltungsgericht eine Verhandlung mit Parteibefragung durchgeführt (Protokoll der Verhandlung vom 1. September 2021 [nachfolgend: Protokoll]).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft Nachsteuern zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2008 bis 2016. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Rekurrentin verlangt eine Erklärung des Verhaltens des Gemeindesteueramtes Q. im Jahr 1995. Das vorliegende Rekursverfahren hat die Nachsteuern der Jahre 2008 bis 2016 zum Gegenstand. Das Jahr 1995 gehört daher nicht dazu. Auf dieses Begehren der Rekurrentin ist nicht einzutreten.

3.

3.1.

Die Rekurrentin hat am 6. August 2018 eine Selbstanzeige eingereicht und folgende Betreffnisse gemeldet:

- Hälfziger Anteil an einem Ferienhaus (B, R.) in Belgien für den ganzen Nachsteuerzeitraum ab 2008;
- Hälfziger Anteil am Bankkonto aaa bei der C. für den ganzen Nachsteuerzeitraum ab 2008;
- Bankkonto bbb bei der D. für den ganzen Nachsteuerzeitraum ab 2008.

Aufgrund der im Rahmen des AIA mit Belgien gelieferten Daten zeigte sich jedoch, dass die Rekurrentin über weiteres Wertschriftenvermögen (ccc) bei der C., Belgien, verfügte, welches sie weder in den Steuererklärungen noch in der Selbstanzeige angegeben hatte.

3.2.

Das KStA hat für die vorliegenden Nachsteuerperioden 2008 bis 2016 die Einkommens- und Vermögenspositionen der Rekurrentin aufgelistet und das korrigierte steuerbare Einkommen bzw. korrigierte steuerbare Vermögen berechnet (siehe Beilage zur Nachsteuerverfügung vom 12. August 2019).

Die Rekurrentin bestreitet, dass sie im gesamten vorliegenden Nachsteuerzeitraum Eigentümerin der Erbschaft (insbesondere Liegenschaft in den Niederlanden, vom KStA zu Unrecht als Liegenschaft in Belgien bezeichnet, was im Nachsteuerverfahren ohne Belang ist) ihrer Mutter gewesen sei. Sie macht zudem geltend, es seien ihr Kosten sowie ausländische Erbschaftssteuern aufgrund der Erbschaft der Liegenschaft in Holland entstanden. Weiter bemängelt sie die prozentuale Aufteilung der Abzüge in der

Steuerausscheidung des KStA. Die Rekurrentin bringt vor, das Gemeindesteueramt hätte vom nicht angezeigten Bankkonto (ccc) Kenntnis haben können, da regelmässig von diesem Konto Überweisungen auf ein von ihr deklariertes Konto (aaa) erfolgt seien. Im Übrigen habe sie das Konto vor der Selbstanzeige saldiert, weshalb sie davon ausgegangen sei, dass es nicht mehr im Rahmen der Selbstanzeige deklariert werden müsse.

Nachfolgend ist zu untersuchen, ob das KStA zu Recht Nachsteuern für die Steuerperioden 2008 bis 2016 von der Rekurrentin erhoben hat.

4.

4.1.

Das KStA führt in der Nachsteuerverfügung aus, zufolge Nichtdeklaration einer ausländischen Liegenschaft aus einer Erbschaft und ausländischen Liegenschaftserträgen, sowie von Wertschriftenvermögen samt Erträgen in den Steuererklärungen 2008 bis 2016 seien die entsprechenden Steueranforderungen der Rekurrentin unvollständig ausgefallen. Die deshalb zu wenig veranlagten Steuern müssten als Nachsteuern erhoben werden.

4.2.

Die Rekurrentin hat in ihrer Einsprache entgegnet, es werde mangels Unterlagen eine Zinsaufrechnung der Erbschaft gemacht. Im E-Mail vom 27. Juli 2019 sei der Verkauf des Elternhauses jedoch erwähnt und eine Kopie der Einzahlung vom Notar auf das Sparkonto in Belgien vorhanden. Die Unterlagen würden somit vorliegen.

Der Verkauf des Elternhauses sei von 2008 bis 2014 blockiert gewesen. In diesen Jahren habe es keinen Ertrag und auch keine Verfügbarkeit des Erbanteils gegeben. Erst im Jahr 2015 sei das Vermögen verfügbar geworden. Es seien jedoch sehr hohe Rechtskosten generiert worden, wobei noch ein Urteil ausstehend sei. Fast die Hälfte des geerbten Vermögens sei für Anwalts- und Gerichtskosten gebraucht worden. Es sei nicht angemessen, Vermögenssteuern für ein nicht verfügbares und nur in stark reduziertem Masse für private Zwecke verwendbares Vermögen zu verlangen. Darum sei dieses "scheinbare Vermögen" während der Jahre 2008 bis 2014 nicht in der Steuerberechnung zu berücksichtigen. Ausserdem sei das Vermögen während der Jahre 2008 bis 2014 Teil einer ausländischen Liegenschaft gewesen. Der Wert einer ausländischen Liegenschaft sei für die Vermögenssteuer nur satzbestimmend zu berücksichtigen. Sie habe in den Niederlanden schon mehrere Tausend Euro an Erbschaftssteuer bezahlt. Den Ertrag von Euro 720.00 jährlich bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens akzeptiere sie nicht.

Die prozentuale Aufteilung von Abzügen in der Steuerausscheidung nach Inland und Ausland sei sehr fraglich. Die Steuerausscheidung sei zu korrigieren, da die Abzüge in einer falschen Reihenfolge vorgenommen worden

seien. Dies führe für die Jahre 2008, 2009 und 2010 zu einem falschen Kleinverdienerabzug. Für die Jahre 2008 bis 2010 betrage der Kleinverdienerabzug CHF 7'500.00, für das Jahr 2016 CHF 12'000.00. Für das Jahr 2016 resultiere keine Nachsteuer. Die geringe Erhöhung des steuerbaren Einkommens für die Jahre 2008 bis 2010 würde wenig Wirkung zeigen.

4.3.

Mit Einspracheentscheid wird vom KStA festgehalten, dass aus den eingereichten Unterlagen ein Verkehrswert der Liegenschaft von rund Euro 72'000.00 ersichtlich sei. Ein Verzicht auf den Steuerwert und den Eigenmietwert der Liegenschaft aus Erbschaft sei nicht möglich. Diese Werte seien der Rekurrentin als Erbin ihrer am 31. Dezember 2007 verstorbenen Mutter ab dem 1. Januar 2008 wirtschaftlich zuzurechnen. Steuerrechtlich nicht relevant sei, ob die Rekurrentin während dieser Zeit tatsächlich über das Vermögen habe verfügen können. Ebenfalls nicht relevant sei, ob bei der Rekurrentin zusätzliche ausserordentliche Kosten angefallen seien. Der schweizerische Steuerwert des belgischen Liegenschaftsvermögens werde in der Höhe von 80 % des Verkehrswertes (Euro 57'600.00) und die darauf basierenden Liegenschaftserträge würden entsprechend auf 3 % des Steuerwertes (Euro 1'728.00) abzüglich pauschal 20 % Liegenschaftsunterhaltskosten festgesetzt.

Eine Aufteilung und Ausscheidung der Sozialabzüge werde vorgenommen, weil diese in Fällen mit internationalem Bezug gemäss § 42 Abs. 2 StG vorgeschrieben seien. In diesen Fällen seien die Sozialabzüge nur anteilmässig, d.h. im Verhältnis der Nettoeinkommensanteile (vor Sozialabzügen), zu gewähren. Die Höhe der Sozialabzüge bemesse sich mithin nach dem Verhältnis des steuerbaren Nettoeinkommens (vor Sozialabzügen) zum gesamten Nettoeinkommen (vor Sozialabzügen). Gleiches gelte sinngemäss für das Vermögen. Die Steuerausscheidung und die Abzüge seien korrekt vorgenommen worden.

4.4.

Mit Rekurs lässt die Rekurrentin insbesondere auch unter Verweis auf die Ausführungen in der Einsprache ergänzend geltend machen, der Kleinverdienerabzug sei um CHF 4'500.00 zu tief in die Berechnung eingeflossen. Die prozentuale Aufteilung der Abzüge nach Inland und Ausland sei zu begründen.

4.5.

In der Vernehmlassung führt das KStA aus, das von der Rekurrentin mit der Selbstanzeige nicht offengelegte Konto sei erst wenige Tage vor Einreichung der Selbstanzeige – am 3. August 2018 – saldiert worden. Auf dem Konto hätten sich insgesamt deutlich höhere Beträge befunden als auf den beiden mit Selbstanzeige offengelegten Konten. Es sei somit nicht

glaubhaft, dass die Rekurrentin das Konto – trotz zeitnaher Saldierung – versehentlich in der Selbstanzeige nicht aufgeführt habe.

Aus verfahrensökonomischen Gründen sei bei der Berechnung der Nachsteuern der ursprünglich deklarierte Beteiligungsertrag ausgeklammert worden, was sich zugunsten der Rekurrentin ausgewirkt habe. Die von der Rekurrentin im Rekurs erhobenen Beanstandungen gegen die Nachsteuerberechnung seien falsch. Der Kleinverdienerabzug sei richtig angepasst und die Steuerausscheidung korrekt vorgenommen worden. Die weiteren Ausführungen seien unerheblich. Eine falsche Bezeichnung der Liegenschaft als belgische anstelle einer niederländischen Liegenschaft habe keinen Einfluss auf den Nachsteuerbetrag. Dass der Anteil am Nachlass der Mutter schon ab dem Todestag der Erbin zuzurechnen sei, und nicht erst ab Durchführung der Teilung im Jahr 2015 sei rechtlich klar.

4.6.

In der Replik führt die Rekurrentin aus, der Saldo des belgischen Kontos (ccc) von Euro 11'627.00 sei am 26. Februar 2018 auf das deklarierte Konto (aaa) überwiesen worden. Mithin ein halbes Jahr vor der Selbstanzeige. Die Informationen diesbezüglich seien dem KStA im Nachsteuerverfahren geliefert worden.

Der Betrag von Euro 72'049.00 sei am 16. Oktober 2015 auf dem deklarierten Konto (aaa) gutgeschrieben worden, nicht wie in der Vernehmlassung erwähnt auf dem nicht angegebenen belgischen Konto (ccc). Am 19. Oktober 2015 sei eine Überweisung von Euro 70'000.00 vom deklarierten Konto (aaa) zum Sparkonto gemacht worden. Die Belege dazu seien als Anhänge zu ihrem E-Mail vom 27. Juli 2019 dem KStA zugestellt worden. Die schwankenden Jahressaldi würden sich aus dem Ziel des Sparkontos (ccc) erklären, dass deklarierte Konto (aaa) zu füllen (mit einer Ausnahme 2015 in umgekehrter Richtung). Ein Sparkonto in Zusammenhang mit einem Girokonto mache Sinn in Zeiten, in denen die Banken Zinsen zahlen würden. Jedoch habe dies im Jahr 2018 keinen Sinn ergeben. Das Guthaben von Euro 11'626.71 sei am 26. Februar 2018 auf dem deklarierten Konto (aaa) gutgeschrieben und die Schliessung des Sparkontos (ccc) beantragt worden. Warum das Konto (ccc) effektiv von der Bank erst am 2. August 2018 saldiert worden sei, sei ihr nicht bekannt. Sie habe dies im Anhang zu ihrem E-Mail vom 27. Juli 2019 an das KStA dokumentiert.

4.7.

An der Verhandlung vom 1. September 2021 hielt die Rekurrentin an ihren Standpunkten fest (Protokoll, S. 3 ff.).

5.

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, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 206 Abs. 1 StG). Für das Verfahren und den Vollzug gelten die Bestimmungen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens sinngemäss (§ 209 Satz 2 StG).

Neu sind Tatsachen oder Beweismittel, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren beziehungsweise während des anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren und somit erst nach Rechtskraft der Veranlagung beziehungsweise des Entscheids zum Vorschein gekommen sind (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 206 StG N 19). Massgebend für die Neuheit von Tatsachen ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. Was damals nicht in den Akten ersichtlich war, gilt als neu. Die Neuheit ist zwar auch dann zu bejahen, wenn die Steuerbehörde die fraglichen Sachkenntnisse bei besserer Untersuchung schon im früheren Verfahren hätte erlangen können. Sie darf sich aber auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen. An die Abklärungspflicht der Steuerbehörde können keine überspannten Anforderungen gestellt werden (StE 2008 B 97.41 Nr. 22; BStPra 2008 S. 17; BStPra 2007 S. 590).

Nach § 179 Abs. 1 StG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Daraus folgt zunächst, dass Behörden und steuerpflichtige Person grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hin arbeiten. Die steuerpflichtige Person muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 182 Abs. 1 StG). Insbesondere muss sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (§ 180 Abs. 2 StG); dazu hat sie bestimmte Beilagen einzureichen und sie trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Ist sie sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf sie diese nicht einfach verschweigen, sondern hat auf die Unsicherheit hinzuweisen; jedenfalls muss sie die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (Bundesgerichtsurteile vom 3. Februar 2016 [2C.230/2015] und vom 8. Juli 2014 [2C_1023/2013, 2C_1024/2013]).

Die Veranlagungsbehörde ihrerseits prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (§ 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörde darf sich jedoch grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Sie ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer steuerpflichtiger Personen

vorzunehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Die Steuerbehörde darf freilich auch nicht unbesehen in der Art auf die Steuererklärung abstellen, wie wenn es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Sie muss insbesondere berücksichtigen, dass in den Steuererklärungsformularen nicht nur Tatsachen einzutragen sind, sondern sich dabei auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden aber nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden. Musste sich die Steuerbehörde bewusst sein, dass der Sachverhalt unvollständig oder unklar ist, so wird der adäquate Kausalzusammenhang zwischen mangelhafter Deklaration und ungenügender oder unvollständiger Veranlagung unterbrochen (Bundesgerichtsurteile vom 26. März 2015 [2C_458/2014], vom 8. Juli 2014 [2C_1023/2013, 2C_1024/2013], vom 20. Juni 2008 [2C_104/2008] und vom 17. Juni 2004 [2A.286/2004] = ASA 75 S. 25). Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person ist nicht erforderlich (Bundesgerichtsurteil vom 25. April 2003 [2A.182/2002] = ASA 73 S. 482).

6.

6.1.

Die Rekurrentin bestreitet nicht, vom 21. Dezember 2009 bis 2. August 2018 (Saldierung) Eigentümerin des Kontos bei der C., Belgien, (ccc) gewesen zu sein. Somit ist unbestritten, dass die Rekurrentin dieses Konto weder deklariert, noch in der Selbstanzeige angegeben hat.

6.2.

6.2.1.

Die Rekurrentin macht geltend, sie habe erst im Jahr 2015 auf die Erbschaft zugreifen können, weshalb ihr die Erbschaft (Vermögen und Erträge) zuvor nicht (anteilig) zuzurechnen sei.

6.2.2.

Grundsätzlich geht das Eigentum an Nachlassgegenständen mit dem Tod des Erblassers auf dessen Erben über. Die Mutter der Rekurrentin verstarb am 31. Dezember 2007. Folglich ging das Eigentum an der Liegenschaft in den Niederlanden am Todestag anteilmässig auf die Rekurrentin über. Die Rekurrentin gibt selbst an, dass sie bereits im Mai 2008 versucht habe, das Haus über einen Makler zu verkaufen. An der Verhandlung führte sie zudem aus, dass sie sechs Jahre lang die Verwaltung des Hauses (bis zu dessen Verkauf) gemacht habe (Protokoll. S. 3). Folglich konnte sie bereits über die Liegenschaft verfügen bzw. diese verwalten und nicht erst – wie behauptet – im Jahr 2015. Somit deutet vorliegend nichts darauf hin, was ein Abweichen vom Grundsatz des Nachlassübergangs im Zeitpunkt des

Todes der Mutter rechtfertigen würde. Folglich ist ab dem 31. Dezember 2007 das Eigentum an der Liegenschaft in den Niederlanden (Einkommen und Vermögen) der Rekurrentin zuzurechnen.

6.2.3.

Das KStA hat in der Nachsteuerverfügung für die Steuerperioden 2008 bis 2016 (Beilage zur Nachsteuerverfügung vom 12. August 2019) einkommensseitig den Eigenmietwert der Liegenschaft in R. sowie Liegenschaftsunterhaltskosten berücksichtigt. Auf der Vermögensseite hat das KStA den Steuerwert des Hauses in R. bzw. den Miteigentumsanteil der Rekurrentin hinzugerechnet. Diese Einkommens- und Vermögensfaktoren wurden von der Rekurrentin nicht bestritten. Sie ist einzig mit der Aufrechnung des Zinsertrags von jährlich Euro 720.00 nicht einverstanden. Hierbei handelt es sich um eine Schätzung des KStA, da die Rekurrentin es unterlassen hat, diesbezügliche Unterlagen einzureichen. Das KStA hat den Zinsertrag auf 1 % des Vermögens und damit moderat festgesetzt. Die angewandte Methode und die Schätzung des KStA ist nicht zu beanstanden.

6.3.

6.3.1.

Die Rekurrentin macht Kosten sowie ausländische Erbschaftssteuern geltend, welche ihr durch die Erbschaft der Liegenschaft in den Niederlanden entstanden seien. An der Verhandlung führte sie aus, es handle sich bei den geltend gemachten Kosten um solche, welche mit der Erbschaft zu tun hätten. Das Kataster habe die Liegenschaft von ihren Eltern nicht richtig registriert. Der Namen ihrer Mutter sei falsch geändert worden. Die Adresse von ihrem Vater sei auch falsch gewesen (Protokoll, S. 4). Sie macht damit bei den Nachsteuern zu berücksichtigende Gewinnungskosten geltend.

6.3.2.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, wer aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Die Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person ist in § 179 StG und § 182 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (AGVE 1997 S. 201, mit Hinweisen; BGE 140 II 248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteile vom 2. Dezember 2014 [2C_201/2014], vom 15. September 2014 [2C_112/2014] und vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], unter anderem mit - 7 - Hinweis auf AGVE 2010 S. 111, VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268], VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 2015, 4. Auflage, § 174 StG N 15, N 28

ff., § 179 StG N 13 ff., § 182 StG N 7 ff.). Es obliegt der steuerpflichtigen Person, diese Tatsachen rechtsgenügend darzutun und nachzuweisen. Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Würdigung erlauben (BGE 92 I 393 = ASA 36 S. 192; ZStP 2014 Nr. 10; AGVE 1997 S. 201; VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268]; RGE vom 20. September 2007 [3-RV.2007.49], mit Hinweis; analog Bundesgerichtsurteil vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]).

6.3.3.

Die Rekurrentin macht einkommensmindernde Tatsachen (Kosten sowie ausländische Erbschaftssteuern ausgelöst durch die Erbschaft der Liegenschaft in den Niederlanden) geltend. Jedoch ist sie ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen und hat weder substantiierte Ausführungen gemacht noch Nachweise für die behaupteten Kosten erbracht. Im Übrigen sind die ausländischen Erbschaftssteuern für das vorliegende Verfahren irrelevant. Ein Abzug der behaupteten Aufwendungen kann daher nicht in Frage kommen.

6.4.

6.4.1.

Die Rekurrentin bemängelt einen zu tiefen Kleinverdienerabzug und die nicht korrekte Berücksichtigung (Reihenfolge) dieses Sozialabzuges bei der Festsetzung des steuerbaren Einkommens. Des Weiteren verlangt die Rekurrentin eine Erklärung der prozentualen Aufteilung der Sozialabzüge, insbesondere hinsichtlich der Berechnung des steuerbaren Einkommens bei internationalem Bezug sowie der Berechnung des steuerbaren Vermögens.

6.4.2.

Zur Ermittlung des Reineinkommens werden gemäss § 34 Abs. 1 StG von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den §§ 35 bis 40a StG abgezogen. Vom so bestimmten (Rein-) Einkommen werden sodann zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens die Sozialabzüge nach § 42 Abs. 1 StG vorgenommen. Nach Lehre und Rechtsprechung werden die zulässigen Abzüge unterteilt in die zur Einkommenserzielung notwendigen Aufwendungen (organische Abzüge oder Gewinnungskosten genannt), in die allgemeinen Abzüge (d.h. Abzüge für besondere Aufwendungen; auch anorganische Abzüge genannt) und Sozialabzüge (d.h. Abzüge für bestimmte Verhältnisse; auch Freibeträge genannt) (Bundesgerichtsurteil vom 27. August 2015 [2C_95/2015, 2C_96/2015] Erw. 2).

Der Kleinverdienerabzug gemäss § 42 Abs. 1^{bis} StG gehört zu den Sozialabzügen. Auf Grund der Ermittlung des für den Kleinverdienerabzug relevanten Einkommens, sind bei erfüllten Voraussetzungen zunächst die allgemeinen sowie die anderen Sozialabzüge zu gewähren. Anschliessend lässt sich feststellen, ob der Kleinverdienerabzug berechtigt ist. Die anderen Abzüge können somit u. a. als Voraussetzung für die Gewährung des Kleinverdienerabzugs bezeichnet werden, welcher das letzte mögliche Glied der Abzugskette darstellt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 42 StG N 1 und 92g).

Für die Verlegung von Abzügen im Verhältnis zwischen der Schweiz und Belgien enthält das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 28. August 1978 sowie das Zusatzabkommen zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 10. April 2014 keine Regelung. Dementsprechend ist auf inländisches Recht abzustellen. Die Praxis in der Schweiz folgt für die Ausscheidung von Sozialabzügen den dazu entwickelten interkantonalen Grundsätzen. Danach sind allgemeine Abzüge sowie Sozialabzüge proportional nach Lage des Reineinkommens zu verlegen. Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 enthält eine explizite Regelung betreffend die Sozialabzüge. Gemäss Art. 35 Abs. 3 bzw. aArt. 213 Abs. 3 DBG werden die Sozialabzüge bei teilweiser Steuerpflicht anteilmässig gewährt. Dies bedeutet u.a., dass im Rahmen einer internationalen Steuerauscheidung eine Aufteilung und Zuordnung der Sozialabzüge nach Massgabe des in der Schweiz steuerpflichtigen (Netto-) Einkommens im Verhältnis zum gesamten (Netto-) Einkommen, jeweils vor Abzug der Sozialabzüge, zu erfolgen hat (Bundesgerichtsurteil vom 27. August 2015 [2C_95/2015, 2C_96/2015] Erw. 2). Bei der Berechnung des satzbestimmenden Einkommens sind die Sozialabzüge in vollem Umfange zu berücksichtigen (Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 35 N 36). Das aargauische Steuerrecht enthält eine Art. 35 Abs. 3 DBG bzw. aArt. 213 Abs. 3 DBG entsprechende Bestimmung in § 19 Abs. 1 StG und stimmt folglich mit der Regelung im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer überein (Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Basel 2015, Art. 23 DBG A, B N 91 f.).

6.4.3.

Das KStA hat dem Einspracheentscheid eine detaillierte, korrekte Berechnung beigelegt, auf diese kann verwiesen werden (vgl. Beilage zum Einspracheentscheid "angepasste Steuerauscheidungen"). Daraus ist ersichtlich, dass die Reihenfolge der Abzüge eingehalten und der Kleinver-

dienerabzug – wie gesetzlich vorgeschrieben – erst nach den anderen zulässigen Abzügen vorgenommen wurde. Aufgrund der korrekt ermittelten Einkommen musste in den Jahren 2008, 2009, 2010 und 2016 eine Korrektur des Kleinverdienerabzugs von jeweils CHF 4'500.00 gemacht werden.

6.5.

Die Rekurrentin wirft die Frage auf, welches die Grenze der Geringfügigkeit bei der Nachsteuererhebung der Kantons- und Gemeindesteuer sei.

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

"(...)

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

- (...)
- Die Nachsteuerperiode erstreckt sich auf mehrere Steuerjahre:
Das Total der einfachen Nachsteuer (100 %) beträgt für die Kantons- und Gemeindesteuern über die ganze Nachsteuerperiode weniger als 400 Franken bzw. für die direkte Bundessteuer weniger als 200 Franken."

Bei der Weisung des KStA handelt es sich nicht um einen Gesetzestext, folglich kann die steuerpflichtige Person keine Rechtsansprüche daraus ableiten. In begründeten Einzelfällen kann deshalb trotz Unterschreitung der vorgenannten Mindestbeträge eine Nachbesteuerung erfolgen. Bei Anwendung der zitierten Weisung im vorliegenden Fall ist jedoch offensichtlich, dass keine Geringfügigkeit vorliegt und das KStA zu Recht nicht auf die Erhebung einer Nachsteuer von CHF 3'776.80 zuzüglich Verzugszinsen verzichtete.

7.

Die vom KStA ermittelten steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen sowie die steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen sind korrekt. Demnach beträgt die Nachsteuer samt Verzugszinsen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 bis 2016 – wie vom KStA berechnet – CHF 3'776.80.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten von der Rekurrentin zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 165.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 565.00, zu bezahlen.

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, 1. September 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard