

3-RV.2021.119

P 7

Urteil vom 26. Januar 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Senn
 Richter Wick
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrent **A. _____**

 vertreten durch LB Treuhand AG, Forstackerstrasse 1,
 Postfach 810, 4800 Zofingen

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____**
 vom 30. Juni 2021
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Oktober 2020 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 219'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 219'000.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 87'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 87'000.00) veranlagt. Dabei wurden verschiedene Aufrechnungen zum Einkommen aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit vorgenommen.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 20. Oktober 2020 liess A. mit Schreiben vom 20. November 2020 Einsprache erheben. Er liess beantragen, dass das veranlagte Einkommen aus der selbständigen Haupterwerbstätigkeit von CHF 181'282.00 um CHF 65'000.00 auf CHF 116'282.00 zu reduzieren sei.

3.

Mit Entscheid vom 30. Juni 2021 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut, indem sie das steuerbare Einkommen um CHF 10'000.00 reduzierte. Der darüber hinausgehende Antrag wurde abgewiesen. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 209'000.00 festgesetzt.

4.

Den Einspracheentscheid vom 30. Juni 2021 (Zustellung am 5. Juli 2021) liess A. mit Rekurs vom 21. Juli 2021 (Postaufgabe 22. Juli 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er liess folgenden Antrag stellen:

"Das steuerbare Einkommen sei von CHF 209'000 um CHF 55'000 auf CHF 154'000 zu reduzieren."

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

5.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. liess eine Replik erstatten.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom Kantonalen Steueramt, Sektion juristische Personen, die Steuerakten 2019 der C. GmbH beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

In der Steuererklärung 2018 deklarierte der Rekurrent ein Einkommen aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit von CHF 53'369.00. Die Vorinstanz veranlagte jedoch ein Einkommen von CHF 181'282.00, wobei sie in den Details auf den Verkauf von XY und einen XZ verwies. Auch seien Einnahmen in der Vorperiode von CHF 28'000.00 nicht belegt. Zudem seien im Jahresabschluss diverse effektive Spesen verbucht, die ohne belegmässigen Nachweis nicht abgezogen werden könnten. Im Einspracheverfahren korrigierte die Vorinstanz die Aufrechnung um CHF 10'000.00, da diese im Veranlagungsverfahren fälschlicherweise um diesen Betrag zu hoch ausgefallen sei.

Umstritten im Rekursverfahren ist nur noch der Verkauf der XY und des XZ. Nicht mehr umstritten sind die weiteren Aufrechnungen.

3.

3.1.

Der Rekurrent war im Jahr 2018 mit der Einzelunternehmung D. selbständig erwerbstätig.

3.2.

Am tt. Juli 2019 wurde die C. GmbH gegründet. Die C. GmbH hat folgenden Zweck: (...) Der Rekurrent ist einziger Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift.

Die erste Jahresrechnung der Gesellschaft umfasste gemäss der für die juristische Person eingereichten Steuererklärung 2019 den Zeitraum tt. Juli 2019 bis 31. Dezember 2019.

4.

4.1.

Mit Valuta 11. September 2018 wurden auf dem Konto bei der Raiffeisenbank S., lautend auf den Rekurrenten (IBAN aaa) vom E. CHF 10'000.00 für XY und CHF 45'000.00 für einen XZ gutgeschrieben.

4.2.

Der Rekurrent macht geltend, dass er die GmbH Mitte 2018 habe gründen wollen. Aufgrund seines Engagements, unter anderem als Trainer in Korea,

habe er kaum Zeit gehabt, die Gründung voranzutreiben. Die C. GmbH habe sich deshalb während rund eines Jahres in Gründung befunden. Der Verkauf der XY und des XZ sei grundsätzlich über die GmbH erfolgt. Da diese aber zu diesem Zeitpunkt noch kein Konto gehabt habe, seien die Zahlungen auf das private Konto überwiesen worden. In der ersten Buchhaltung der GmbH seien die Erträge unter Verweis auf Art. 779a OR gebucht worden.

4.3.

Die Vorinstanz rechnete die beiden Positionen mit der Begründung auf, dass die GmbH am 11. September 2018 noch nicht steuerpflichtig gewesen sei, da sie noch nicht im Handelsregister eingetragen gewesen sei. Zudem seien die Gutschriften zugunsten des Steuerpflichtigen und nicht der GmbH erfolgt.

5.

Dass eine Gründung der C. GmbH mit sechsmonatiger Rückwirkung erfolgte, wurde im Rekursverfahren nicht geltend gemacht und ist im vorliegenden Fall auch nicht relevant. Es ist somit zu prüfen, ob aus anderen Gründen vor der Gründung vom tt. Juli 2019 erzielte Erträge der C. GmbH zugerechnet werden können.

6.

6.1.

Nach Art. 779 Abs. 1 OR erlangt die GmbH das Recht der Persönlichkeit durch die Eintragung im Handelsregister. Insofern können grundsätzlich erst ab diesem Zeitpunkt Verpflichtungen eingegangen und Erträge vereinbart werden. Für vor der Eintragung im Namen der Gesellschaft vorgenommene Handlungen haften die handelnden Personen persönlich und solidarisch (Art. 779a Abs. 1 OR). Übernimmt jedoch die Gesellschaft innerhalb von drei Monaten nach ihrer Eintragung Verpflichtungen, die ausdrücklich in ihrem Namen eingegangen werden, so werden die Handelnden befreit, und es haftet nur die Gesellschaft (Art. 779a Abs. 2 OR). Inhaltlich entspricht Art. 779a OR der aktienrechtlichen Bestimmung von Art. 645 OR, so dass die Kommentierung dieser Bestimmung übernommen werden kann (Basler Kommentar Obligationenrecht II [nachfolgend BaK OR II], Art. 530 - 964 OR, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 779a OR N 1).

6.2.

Art. 645 Abs. 1 OR verlangt insbesondere, dass die Handlungen im Namen der Gesellschaft vorgenommen werden. Handelt ein Gründer nach aussen selbständig und im eigenen Namen, tritt er im Namen der Gründergemeinschaft auf, oder handeln mehrere Gründer gemeinschaftlich, greift Art. 645 OR nicht (BaK OR II, Art. 645 OR N 2). Dabei genügt ein Hinweis auf die in Gründung befindliche Gesellschaft und muss die handelnde Person ihren Willen unmissverständlich zum Ausdruck bringen, die Rechtswirkungen

ihrer Handlungen bei der Gesellschaft entstehen zu lassen, sobald diese im Handelsregister eingetragen ist und sie die Handlung gemäss Art. 645 Abs. 2 OR genehmigt hat (Zürcher Kommentar zum Obligationenrecht, Art. 620-659b OR, Die Aktiengesellschaft, Allgemeine Bestimmungen [nachfolgend ZK], 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 645 OR N 17 und 18). Die Rechtfolge von Art. 645 Abs. 1 OR ist die Fiktion, dass die Rechtswirkungen der Handlungen eines Vertreters der künftigen Gesellschaft bei diesem selber eintreten (ZK, Art. 645 OR N 37). Art. 645 Abs. 2 OR setzt für die Übernahme eines Rechtsgeschäftes innert drei Monaten seit Gründung voraus, dass Verpflichtungen ausdrücklich im Namen der zu bildenden Gesellschaft eingegangen wurden (ZK, Art. 645 OR N 50). Keine Übernahme ist für Rechtsgeschäfte notwendig, die für die Gründung einer Gesellschaft unmittelbar erforderlich sind (BaK OR II, Art. 645 AOR N 12). Wer zur Übernahme befugt ist, bestimmt sich grundsätzlich nach den Statuten, Reglementen und Beschlüssen der Gesellschaft. Mangels abweichender Ordnung wird davon ausgegangen, dass die Geschäftsführer der GmbH zur Übernahmeerklärung kompetent sind (BaK OR II, Art. 779a OR N 2).

7.

7.1.

Beide vorliegend relevanten Zahlungen gingen ohne speziellen Vermerk, beispielsweise dass die Verkäufe zu Gunsten der in Gründung stehenden GmbH erfolgen würden, auf dem privaten Sparkonto des Rekurrenten ein. Zudem liegen keine Kaufverträge vor, aus denen explizit ersichtlich wäre, dass sie im Namen der zu gründenden GmbH geschlossen worden wären. Damit gibt es keine Hinweise darauf, dass der Rekurrent die Verpflichtungen im Namen der zu gründenden C. GmbH eingegangen wäre.

Damit kann er mit dem Verweis auf Art. 779a Abs. 1 OR nichts zu seinen Gunsten ableiten. Es ist deshalb davon auszugehen, dass der Rekurrent die XY und den XZ selbständig und im eigenen Namen verkauft hat.

7.2.

Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz zurecht die Erträge dem Rekurrenten zugewiesen und aufgerechnet. Der Rekurs ist diesbezüglich abzuweisen.

8.

Der Buchhaltung der C. GmbH ist zu entnehmen, dass mit Buchungsdatum 1. Januar 2019 die beiden Zahlungen verbucht wurden. Aus den Steuerakten der C. GmbH ist ebenso ersichtlich, dass sie gemäss Selbstdeklaration vom Kantonalen Steueramt, Sektion juristische Personen, veranlagt wurden. Die Verkaufserlöse wurden deshalb sowohl beim Rekurrenten als auch bei der C. GmbH besteuert.

Wie die Vorinstanz richtig ausführt, handelt es sich nicht um eine Doppelbesteuerung im rechtlichen Sinne. Jedoch stellt sich die Frage, ob die tatsächliche Doppelbelastung der Erträge durch die gleichzeitige Besteuerung bei der C. GmbH nachträglich zu korrigieren ist. Die Veranlagung der juristischen Person ist jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens, so dass darauf nicht weiter einzugehen ist.

9.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'200.00, der Kanzleigebür von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'410.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin 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, 26. Januar 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann