

3-RV.2021.75

P 103

Urteil vom 22. Juni 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Schorno Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

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

vertreten durch Nadia Tarolli, Advokatin,
VISCHER AG, Aeschenvorstadt 4, Postfach, 4010 Basel

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Geschäftsbereich Recht, Nachsteuern und Bussen, vom 16. April 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2010 bis 2017; Nachsteuern
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Das Gemeindesteueramt B.-Q. stellte im Veranlagungsverfahren für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 fest, dass die Vermögensentwicklung nicht im Verhältnis zum deklarierten Reineinkommen stand. Auf Rückfrage hin reichte A. zusätzliche Belege ein und meldete Vermögenswerte zur Nachbesteuerung.

2.

Gestützt auf diese Nachdeklaration und die Meldung des Gemeindesteueramtes B.-Q. vom 23. Dezember 2019, wonach A. Wertschriftenvermögen samt Erträgen in noch ungeklärter Höhe in den Steuererklärungen 2010 bis 2017 nicht deklariert habe, eröffnete das Kantonale Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Nachsteuern und Bussen (nachfolgend: KStA), mit Schreiben vom 30. Juni 2020 ein Nachsteuerverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2010 bis 2017. A. wurde bis zum 30. September 2020 die Möglichkeit gegeben, eine Stellungnahme sowie Unterlagen einzureichen.

3.

Innert Frist reichte A. eine Stellungnahme ein.

4.

Mit Verfügung vom 23. Oktober 2020 setzte das KStA die Nachsteuern der Kantons- und Gemeindesteuern 2010 bis 2017 von A. auf CHF 21'786.85 (inklusive Verzugszinsen) fest. Dabei flossen folgende Beträge in die Nachsteuerberechnung ein:

Nachzube-steuern	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Einkommen	6'204	5'263	5'263	5'000	4'211	4'211	4'211	3'158
Vermögen	225'894	200'308	454'842	765'560	229'449	207'294	224'513	263'368

5.

Gegen die Nachsteuerverfügung vom 23. Oktober 2020 liess A. mit Schreiben vom 23. November 2020 Einsprache erheben. Sie stellte die:

"Rechtsbegehren

1. Für die Jahre 2010 bis 2013 sei auf die Aufrechnung von CHF 30'000 (Aufrechnung wegen Zufluss aus Nachlass Mutter der Klientin) zu verzichten.
2. Es seien sämtliche Beträge, welche lediglich kurzfristig auf einem Konto der Klientin lagen, an welchen jedoch E. wirtschaftlich berechtigt war, von der Besteuerung bei der Klientin auszunehmen.

3. Es seien insbesondere die von E. eingegangenen Beträge von EUR 80'000, EUR 217'182, CHF 94'000, CHF 123'000 und USD 47'722 von der Vermögensbesteuerung auszunehmen.

Das Einkommen aus den Wertschriften sei dem gemäss Antrag 2 und 3 korrigierten Vermögen anzupassen.

(...)."

6.

Mit Entscheid vom 16. April 2021 wurde die Einsprache abgewiesen.

7.

Den Einspracheentscheid vom 16. April 2021 (Zustellung am 17. April 2021) liess A. mit Rekurs vom 17. Mai 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (im Folgenden: Spezialverwaltungsgericht), weiterziehen. Sie stellt folgende

"Rechtsbegehren

1. Die Einspracheentscheide des Kantonalen Steueramts Aargau vom 16. April 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie der Einspracheentscheid vom 16. April 2021 betreffend direkte Bundessteuer seien aufzuheben.
2. Es sei die Sache an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen. Dabei sei die Veranlagungsbehörde anzuweisen, die Beträge, welche lediglich kurzfristig auf einem Konto der Rekurrentin lagen, an welchen jedoch E. wirtschaftlich berechtigt war, von der Besteuerung bei der Rekurrentin auszunehmen.
3. Es seien insbesondere die von E. eingegangenen Beträge von EUR 80'000, EUR 217'182, CHF 94'000, CHF 123'000 und USD 47'722 von der Vermögensbesteuerung der Rekurrentin auszunehmen.
4. Das Einkommen aus den Wertschriften sei dem gemäss Antrag 2 und 3 korrigierten Vermögen anzupassen.
5. Für die Jahre 2010 bis 2013 sei auf die Aufrechnung von CHF 30'000 (Aufrechnung wegen Zufluss aus Nachlass Mutter der Rekurrentin) zu verzichten.
6. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerde- bzw. Rekursgegnerin."

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

8.

Das KStA beantragt die Abweisung des Rekurses.

9.

A. hat eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft Nachsteuern zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2010 bis 2017. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Das KStA führt in der Nachsteuerverfügung aus, aufgrund der Nichtdeklaration von Wertschriftenvermögen samt Erträgen in den Jahren 2010 bis 2017 seien die Steuerveranlagungen der Rekurrentin unvollständig ausgefallen und für den Fiskus Steuerausfälle eingetreten.

2.2.

Die Rekurrentin liess in ihrer Einsprache entgegen, für die Jahre 2010 bis 2013 seien der Rekurrentin CHF 30'000.00 aufgerechnet worden. Diese Aufrechnung sei damit begründet worden, dass das Geld aus dem Nachlass der Mutter der Rekurrentin (vor 2010) stamme und bisher nicht deklariert worden sei. Das treffe nicht zu. Die CHF 30'000.00 seien bis und mit 2013 deklariert und versteuert gewesen.

Dem Vermögen der Rekurrentin seien weiter für das Jahr 2012 CHF 96'554.00 und CHF 95'340.00, für das Jahr 2013 CHF 334'562.00 und CHF 210'001.00 zugerechnet worden. Diese Beträge gehörten nicht der Rekurrentin. Der Sohn sei daran wirtschaftlich berechtigt gewesen. Der Sohn der Rekurrentin habe in der Vergangenheit für den C. gearbeitet und somit von Personalkonditionen profitieren können. Um die Mutter ebenfalls an diesen Konditionen teilhaben zu lassen, seien Gelder von der Rekurrentin auf das Konto des Sohnes überwiesen worden. Dieses Treuhandverhältnis sei in einem Anlagevertrag geregelt worden. Nach dem Ausscheiden des Sohnes aus dem C. bzw. der F. habe er die Vermögenswerte (seine und diejenigen der Rekurrentin, alles in seinem Namen) neu in ETF bei der G. angelegt. 2012 habe die G. das Wertschriftengeschäft für Kunden mit Domizil im Ausland eingestellt. Da der Sohn im Ausland gewohnt habe, sei ein neues Depot bei der G., lautend auf den Namen der Rekurrentin, eröffnet worden. Die gesamten Vermögenswerte seien auf das neue Depot überwiesen worden. 2013 und 2014 habe der Sohn die ihm zustehenden Beträge schliesslich von diesem Depot abgezogen und auf ein auf ihn lautendes Konto bei H. überwiesen. Grund für die kurzfristige Lagerung der Gelder im Depot der Rekurrentin sei gewesen, dass der Sohn die Beträge zwar wieder habe gewinnbringend anlegen wollen, den richtigen Zeitpunkt mit Blick auf die Börsenentwicklung dafür jedoch als noch nicht gekommen eingeschätzt und H. keine Sparkonti angeboten habe. An sämtlichen im G. Depot der Rekurrentin liegenden und

nicht in ETF angelegten Geldern sei der Sohn allein wirtschaftlich berechtigt gewesen.

Die Verschiebungen könnten nur damit sinnvoll erklärt werden, dass der Sohn seine Gelder kurzfristig auf das Konto der Rekurrentin transferiert habe, um sie danach auf ein auf ihn lautendes Konto weiter zu übertragen. Zudem spreche die Vermögensentwicklung für die Darlegungen der Rekurrentin: Würden die Beträge – wie vom KStA gemacht – zum Vermögen dazugerechnet, so ergebe sich für die Jahre 2012 bzw. 2013 eine Vermögenszunahme von knapp CHF 200'000.00 bzw. knapp CHF 400'000.00. Rechne man hingegen die erwähnten Beträge nicht zum Vermögen hinzu, nehme das Vermögen in den Jahren 2012 und 2013 im gleichen Ausmass zu, wie das in den Jahren zuvor und danach der Fall gewesen sei.

Gemäss den Nachsteuerverfügungen würden der Rekurrentin alle auf ihren Konti liegenden Gelder angerechnet werden. Dies müsse konsequenter Weise dazu führen, dass die der Rekurrentin zustehenden Gelder, welche sich vor 2012 auf den Konti des Sohnes befanden, bei der Rekurrentin nicht besteuert würden. Es dürfe nicht sein, dass für die Jahre 1998 bis 2012 die Rekurrentin ihren Anteil der auf den Konti des Sohnes liegenden Gelder versteuern müsse, jedoch für die Jahre nach 2012 für die gesamten auf ihrem Konto liegenden Geldern besteuert werde, auch wenn an grossen Teilen davon der Sohn wirtschaftlich berechtigt gewesen sei. Entweder würden die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse durchgehend anerkannt oder es werde insgesamt eine formelle Haltung eingenommen.

2.3.

Mit Einspracheentscheid wird festgehalten, die Rekurrentin und ihr Sohn hätten offensichtlich durch verschiedene Transaktionen komplizierte Verhältnisse geschaffen, die rückblickend schwer nachvollziehbar seien. Beträge seien dabei jeweils zwischen der Rekurrentin und ihrem Sohn und anschliessend auch noch zwischen verschiedenen Konten der Rekurrentin hin und her transferiert worden. Für die wirtschaftliche Zurechnung der Vermögenswerte sei grundsätzlich auf die formelle Zurechnung (Inhaberschaft) in den Kontoauszügen abzustellen, solange nicht mit ausreichender Klarheit ein davon abweichendes Treuhandverhältnis oder Darlehen für die transferierten Beträge in den betroffenen Zeiträumen nachgewiesen sei. Die Transaktionen seien entsprechend grundsätzlich als Schenkungen zu qualifizieren, solange nicht mit ausreichender Klarheit ein Treuhandverhältnis oder Darlehen für die transferierten Beträge in den betroffenen Zeiträumen nachgewiesen sei. Diesbezüglich müsse vorliegend festgestellt werden, dass für die aufgerechneten Vermögenswerte, für welche die wirtschaftliche Zurechnung strittig sei, keine derartigen Treuhandverträge oder Darlehensverträge eingereicht worden seien. Eingereicht worden, seien lediglich ein Anlagevertrag aus dem Jahr 1998, welcher ein Treuhandverhältnis im Sinne einer treuhänderischen Übertragung von Vermögen durch die

Rekurrentin an ihren Sohn ausweise. Es sei jedoch nicht klar, wann dieses Geld wieder an die Rekurrentin zurückübertragen worden sei. Dass es sich dabei um die Überweisungen des Sohnes an die Rekurrentin gehandelt habe (Jahre 2012 und 2013), sei jedenfalls nicht erwiesen und würde ohnehin auch nichts daran ändern, dass diese Vermögenswerte für die Jahre 2012 und 2013 der Rekurrentin und nicht dem Sohn anzurechnen wären. Für Transaktionen vom Sohn an die Rekurrentin in den Jahren 2012 bis 2013, soweit es sich dabei um ein neues nun umgekehrtes Treuhandverhältnis mit Treuhandübergabe vom Sohn an die Rekurrentin und Rückübertragung im Jahr 2014 an den Sohn gehandelt habe, liege hingegen überhaupt kein Treuhandvertrag oder Darlehensvertrag vor. Der Nachweis für ein Treuhandverhältnis, welches sich steuerlich zugunsten der Rekurrentin auswirken könnte, sei nicht erbracht, womit eine Abweichung vom Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung nach Massgabe der formellen Inhaberschaft definitiv nicht angezeigt sei.

2.4.

Mit Rekurs lässt die Rekurrentin ausführen, es sei die Rekurrentin gewesen, die mit den vorliegenden Informationen über die bisher nicht deklarierten Vermögenswerte an die Vorinstanz herangetreten sei. Zudem sei zu bedenken, dass es sich vorliegend um familieninterne Verhältnisse handle und daher nachvollziehbarerweise keine ausführlichen schriftlichen Belege erstellt worden seien, wie diese bei vergleichbaren Verhältnissen mit Dritten wohl vorhanden wären.

Die Vorinstanz habe mit dem Entscheid, sich inhaltlich nicht näher mit den tatsächlichen Gegebenheiten zu befassen, ihren Ermessensspielraum überschritten und das rechtliche Gehör verletzt.

2.5.

In der Vernehmlassung führt das KStA aus, strittig sei nicht die Höhe der Salden auf den Konten und Depots, sondern die wirtschaftliche Berechtigung an diesen Anlagen. Die wirtschaftliche Berechtigung richte sich nach der formellen Inhaberschaft, sofern nicht durch Treuhandvertrag die wirtschaftliche Berechtigung einer anderen Person im Aussenverhältnis (gegenüber Banken, Behörden etc.) angezeigt und nachgewiesen werde. Wirtschaftlich berechtigt sei, wer einen Rechtsanspruch auf Herausgabe der Gelder habe. Bei Post-/Bankkonten müsse somit massgebend sein, wer gegenüber der Bank als Inhaber der wirtschaftlichen Berechtigung bezeichnet werde, da die Bank als Vertragspartnerin nur im Auftrag dieser wirtschaftlich berechtigten Person (allenfalls via einen von der berechtigten Person bezeichneten Vertreter) tätig werden dürfe.

Wenn Geld vom Sohn von dessen Konto auf das Konto der Rekurrentin transferiert, dann mit dem auf dem dort befindlichen Geld vermengt und diese Anlagen gegenüber der Bank als der Rekurrentin gehörend (im Sinne

der formellen Inhaberschaft) ausgewiesen bzw. vorgetäuscht werden, so gehe die Bank (mangels entgegenstehender Hinweise) von einer wirtschaftlichen Berechtigung der Rekurrentin aus. Dementsprechend könne die Bank nur im Auftrag der Rekurrentin tätig werden. Offensichtlich sei die G. der Auffassung gewesen, dass die Rekurrentin wirtschaftlich Berechtigte an den Geldern mit strittiger wirtschaftlicher Berechtigung gewesen sei.

Seitens der steuerpflichtigen Person sei keine Bestätigung der Bank für eine von der formellen Inhaberschaft abweichende wirtschaftliche Berechtigung beigebracht worden. Die Annahme der Bank betreffend wirtschaftliche Berechtigung sei auch für die Steuerbehörde massgebend. Alle auf die Rekurrentin lautenden Konten seien daher auch wirtschaftlich und steuerlich der Rekurrentin zuzurechnen. Welche Absprachen zwischen der Rekurrentin und ihrem Sohn bestanden hätten, sei für die Steuerbehörde in Bezug auf die wirtschaftliche Berechtigung irrelevant, solange diese Absprache nur intern bestanden habe, gegenüber Behörden und Banken aber nie so kundgetan worden sei. Es werde jedoch daran festgehalten, dass der Steuerbehörde kein ausreichender zeitnaher Treuhandvertrag vorgelegt worden sei, welcher das Treugut exakt und in rechtlich ausreichender Weise bezeichnen würde.

Soweit Zuflüsse von Geldern auf Konten der Rekurrentin ersichtlich seien, seien Ursache und Herkunft der Transaktionen abzuklären. Wo Nachweise für Ursache und Herkunft der Transaktionen von der steuerpflichtigen Person nicht beigebracht würden, sei im Umfang der nicht erklärten Herkunft von Geldern eine Einkommensaufrechnung (übriges Einkommen; Einkommensgeneralklausel) vorzunehmen.

2.6.

In der Replik lässt die Rekurrentin erneut ausführen, wenn die Rekursgegnerin – trotz der ausführlichen Darlegungen – nicht von der formellen Inhaberschaft abweiche, müsse dies konsequenterweise auch zu Gunsten der Rekurrentin gelten und somit zur Folge haben, dass die Geldbeträge der Rekurrentin für den Zeitraum vor 2012, als die Geldbeträge auf Konten des Sohnes lagen, bei der Rekurrentin nicht besteuert würden. Es sei stossend und widersprüchlich, wenn die Rekursgegnerin jeweils die Regelung zur Anwendung bringe, die sich zu ihrem Vorteil und damit gleichzeitig zum Nachteil der Rekurrentin auswirke. Bisher habe die Tatsache, dass die Rekurrentin vor dem Jahr 2012 nicht formelle Inhaberin der Konten gewesen sei, die Rekursgegnerin jedenfalls nicht davon abgehalten, die entsprechenden Vermögenswerte zu besteuern.

Wie dem Anlagevertrag vom 6. April 1998 sowie den drei Ergänzungen zu entnehmen sei, habe die Rekurrentin ihrem Sohn höhere Geldbeträge anvertraut, mit dem Auftrag, diese in Anlagefonds des C., dem damaligen Arbeitgeber des Sohnes, anzulegen. Dabei handle es sich um

DM 98'000.00 (zum damaligen Umrechnungskurs von CHF 1 = DM 1.214 waren dies CHF 80'725.00) sowie CHF 140'000.00, gesamthaft CHF 220'725.00. Somit hätten sich während der Jahre 1998 bis 2012 Gelder der Rekurrentin auf Konten des Sohnes befunden. Für die vom Nachsteuerverfahren betroffenen Jahre 2010 bis 2012 habe die Rekursgegnerin diese Gelder trotz abweichender formeller Inhaberschaft bei der Rekurrentin besteuert. Ab dem Jahr 2012 weiche sie von diesem Prinzip ab und stelle anstatt auf die formelle Inhaberschaft auf die wirtschaftliche Berechtigung ab.

Sollte das Gericht die ausschliessliche Zuhilfenahme der formellen Inhaberschaft bestätigen, so sei die Rekursgegnerin anzuweisen, das steuerbare Vermögen der Jahre 2010 und 2011 um die genannten Beträge zu reduzieren, da in diesen Jahren der Sohn der formelle Inhaber der Gelder gewesen sei und sich eine Vermögensbesteuerung bei der Rekurrentin somit erübrige bzw. der Ansicht der Rekursgegnerin folgend unzulässig sei. Die Investition und Stückzahl der Titel der Mutter sei während dieser Jahre unverändert gewesen, was zu einem Betrag von CHF 195'893.68 und entsprechenden Zinsen von CHF 2'689.16 für das Jahr 2010 und von CHF 170'307.52 und entsprechenden Zinsen von CHF 5'237.96 für das Jahr 2011 führe.

3.

3.1.

Die Rekurrentin lässt geltend machen, die Vorinstanz habe mit dem Entscheid, sich inhaltlich nicht näher mit den tatsächlichen Gegebenheiten zu befassen, das rechtliche Gehör verletzt. Es ist davon auszugehen, dass die Rekurrentin damit einerseits die Verletzung der Begründungspflicht und andererseits die Verletzung der Untersuchungspflicht geltend macht.

3.2.

3.2.1.

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 (Kommentar zum Aargauer Steuerge-
setz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hin-
weisen).

3.2.2.

Die in § 179 Abs. 1 StG verankerte Untersuchungspflicht der Veranla-
gungsbehörde besagt, dass diese alle tatsächlichen und rechtlichen Ver-
hältnisse von Amtes wegen abzuklären hat, die für eine vollständige und
richtige Besteuerung massgebend sind. Diese Untersuchungspflicht ist um-
fassend, wobei einer Veranlagung mithin nur solche Tatsachen zugrunde
gelegt werden dürfen, von deren Vorhandensein sich die Veranlagungsbe-
hörde selber überzeugt hat. Der behördlichen Untersuchungspflicht steht
der Mitwirkungsgrundsatz gemäss § 180 - 182 StG gegenüber, wonach
sich der Steuerpflichtige aktiv an der behördlichen Abklärung des steuerlich
relevanten Sachverhalts zu beteiligen hat. Eine ungenügende oder verwei-
gerte Mitwirkung seitens des Steuerpflichtigen befreit die Steuerbehörde
allerdings nicht von der genauen Ermittlung des Sachverhalts; der Unter-
suchungsgrundsatz wird dadurch nicht aufgehoben. Vielmehr trägt die
Steuerbehörde aufgrund ihrer Untersuchungspflicht auch in diesen Fällen
die Beweisführungslast. Mit anderen Worten bleibt die Behörde auch bei
missachteten Mitwirkungspflichten verpflichtet, wenn nötig zusätzliche Un-
tersuchungsmassnahmen zu treffen, um die tatsächlichen Verhältnisse auf
andere Weise zu klären (VGE vom 20. Mai 2020 [WBE.2020.53], mit Hin-
weisen auf die Literatur und Rechtsprechung).

3.3.

Zwar lässt die Rekurrentin selbst nicht genauer ausführen, worin eigentlich
die Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör besteht. Fest steht
jedoch, dass sie die ihr obliegenden Mitwirkungspflichten nicht im
erforderlichen Umfang erfüllt hat. Dessen ungeachtet hat sich die
Vorinstanz detailliert mit den einzelnen Beträgen, mit dem Geldfluss und
mit der wirtschaftlichen Berechtigung bzw. der formellen Inhaberschaft
auseinandergesetzt. Die Vorinstanz hat Tabellen angelegt, woraus die
"kritischen" Beträge (Einkommen und Vermögen) sowie deren Zufluss und
Weiterleitung ersichtlich sind. Des Weiteren wurden die deklarierten und
korrigierten Vermögenswerte aufgeführt. Diese Auflistung erforderte
zweifelloso eine vertiefte Untersuchung und Prüfung der Akten, womit das
Argument der Rekurrentin, die Vorinstanz habe sich inhaltlich nicht näher
mit den tatsächlichen Gegebenheiten befasst, ins Leere läuft. Weder die
Begründungspflicht, noch die Untersuchungspflicht wurden damit verletzt.
Ob die Begründung richtig ist, ist nachfolgend zu prüfen.

4.

4.1.

Es ist nachfolgend zu untersuchen, ob das KStA zu Recht Nachsteuern für die Steuerperiode 2010 bis 2017 von der Rekurrentin 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).

4.3.

Geprüft wird zuerst, ob eine neue Tatsache oder ein neues Beweismittel vorliegt. 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, a.a.O., § 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).

Ohne besonderen Anlass sind die Steuerbehörden dementsprechend nicht verpflichtet, weitergehende Untersuchungen durchzuführen. Eine solche Pflicht besteht nur, wenn klar ersichtliche beziehungsweise offensichtliche Fehler in einer Steuererklärung vorhanden sind. Das Vorliegen von bloss erkennbaren Mängeln ist nicht ausreichend, um Tatsachen zur Zeit der Veranlagung als bereits bekannt zu qualifizieren beziehungsweise der Steuerbehörde ein entsprechendes Wissen anzurechnen (Bundesgerichtsurteil vom 17. Juni 2004 [2A.286/2004] = ASA 75 S. 25). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich (Bundesgerichtsurteil vom 25. April 2003 [2A.182/2002] = ASA 73 S. 482).

Die unrichtige Würdigung des Sachverhalts im Zeitpunkt der Veranlagung, sei es in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht, gibt keinen Anlass zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 206 StG N 3, mit Hinweis).

4.4.

Der im Veranlagungsverfahren 2018 angestellte Vermögensvergleich des Gemeindesteueramtes B.-Q. ergab eine Bewertungsdifferenz-Wertschriften von CHF 263'021.00 (act. 12). Auf Nachfrage reichte die Rekurrentin diverse Bankbelege zu in den Vorjahren nicht deklarierten Anlagen bei der G. ein. Folglich gelten die in den Vorjahren nicht aktenkundigen Konten bzw. die sich am jeweiligen Stichtag darauf befindenden Werte als neue Tatsachen.

4.5.

Die Rekurrentin bestreitet nicht, Eigentümerin der nachdeklarierten Konten (und des Depots) bei der G. zu sein. Die Rekurrentin lässt jedoch geltend machen, dass gewisse – den Aufrechnungen zugrundeliegenden Werte – nicht ihr zuzurechnen seien. Dies ist in der Folge zu prüfen.

5.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung der in Art. 8 ZGB niedergelegte Grundsatz, 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. Besonders qualifizierte Mitwirkungspflichten bestehen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten oder in Fällen, in denen die rechtserheblichen Tatsachen den schweizerischen Behörden nicht oder nur schwer zugänglich sind (vgl. dazu SGE vom 20.6.2019, 3-RV.2019.41 E. 4.3 mit Hinweis auf BGer 2C_958/2016 E. 4.4; VGE vom 30.11.2016, WBE.2016.51 E. II./1.1.1.). Erweiterte Auskunftspflichten und höhere Beweisforderungen gelten etwa für Abzüge für Leistungen ins Ausland. So hat die steuerpflichtige Person bei Zahlungen ins Ausland nicht nur den Empfänger der Zahlung zu nennen, sondern die gesamten Umstände aufzuzeigen, die zur Zahlung geführt haben sowie die Verträge, Korrespondenzen und Bankbelege vorzulegen. Die gleichen Anforderungen gelten für Zahlungen aus dem Ausland (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 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, a.a.O., § 174 StG N 28 ff., § 179 StG N 13 ff., § 182 StG N 7 ff. mit Hinweisen). Es obliegt der steuerpflichtigen Person, diese Tatsachen rechtsgenüglich 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.

6.1.

Gemäss § 29 Abs. 1 lit. a Ingress StG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere Zinsen aus Guthaben, steuerbar. Von der Einkommensteuer werden Zinsen aus Guthaben aller Art erfasst. Als Guthaben gilt jede Forderung auf eine Geldleistung gegenüber einem Dritten bzw. jedes Vermögensrecht, welches ein Gläubiger einer anderen Person (Schuldner) zur Nutzung überlässt. Unter den Begriff des Guthabens fallen namentlich Darlehen, Anlehensobligationen, Forderungen aus Bank- und Spareinlagen, Geldmarktpapiere sowie Buchforderungen. Als Zins gilt im Sinne des subjektiven Herkunftsprinzips jedes Entgelt für die Überlassung einer Geldsumme, welches nach der Zeit und als Quote der Geldsumme in Prozenten berechnet wird und keine Tilgung des Guthabens bewirkt. Vermögenserträge auf Kapitalanlagen (Bankkonti, Festgelder, Obligationen, Schuldbriefe, Obligationen mit Einmalverzinsung, derivative Finanzinstrumente oder Token usw.) und auf Beteiligungspapieren werden im Zeitpunkt der Fälligkeit als Einkommen besteuert, und zwar brutto, auch wenn sie verrechnungssteuerpflichtig sind, dem Gläubiger also nur der Nettoertrag nach Abzug der Verrechnungssteuer ausbezahlt wird (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 29 StG N 6 f. mit Hinweisen).

6.2.

Der Vermögenssteuer unterliegen die Aktiven des Steuerpflichtigen und der Personen, deren Vermögen er versteuern muss. Fallen die zivilrechtliche Berechtigung und die wirtschaftliche Verfügungsgewalt auseinander, so dass dem Eigentümer bzw. Gläubiger kein Nutzungsrecht und keine Verfügungsgewalt zusteht, sind die geldwerten Rechte dem wirtschaftlich Berechtigten zuzuordnen. Für die zeitliche Bemessung des Vermögens gilt das Stichtagsprinzip (§ 60 StG). Eine vermögenssteuerliche Zurechnung erfolgt, wenn die festen Rechtsansprüche vor dem Stichtag erworben bzw. die Verpflichtungen vor dem Stichtag eingegangen worden sind (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 46 StG N 14 ff.).

6.3.

Treuhänder, Vermögensverwalter, Pfandgläubiger, Beauftragte und andere Personen, die Vermögen des Steuerpflichtigen in Besitz oder in Verwaltung haben oder hatten, sind zur Bescheinigung dieses Vermögens und seiner Erträge verpflichtet (§ 183 Abs. 1 lit. e StG). Es wird vorausgesetzt, dass ein Dritter auf Grund eines Rechtsverhältnisses (Treuhand-, Vermögensverwaltungs-, Depotvertrag usw.) berechtigt ist, Vermögen des Steuerpflichtigen zu besitzen oder zu verwalten. Die Bescheinigungspflicht bezieht sich auf das gesamte in ihrem Besitz oder in ihrer Verwaltung befindliche Vermögen des Steuerpflichtigen und die daraus fliessenden Erträge. Treuhandverhältnisse werden von den Steuerbehörden nur anerkannt, wenn diese einwandfrei nachgewiesen sind, wobei der schriftliche Treuhandvertrag mit Namen und Adresse des Treugebers vorzulegen ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 183 StG N 18 f.).

7.

7.1.

Das KStA hat CHF 30'000.00 in den Jahren 2010 bis 2013 zum steuerbaren Vermögen hinzugerechnet und ausgeführt, die Rekurrentin habe diesen Betrag aus Erbschaft erhalten. In Bezug auf die Aufrechnung der CHF 30'000.00 als Vermögen aus dem Nachlass der Mutter (für die Jahre 2010 bis 2013) stelle sich die Frage, woher die CHF 30'000.00 auf das D.-Konto (ddd) gekommen seien. Der Übertragungsweg aus dem Nachlass bis zum D.-Konto sei nicht ausreichend dokumentiert. Ersichtlich sei nur, dass die Gelder aus Überträgen stammten. Es müsse daher unverändert angenommen werden, dass diese CHF 30'000.00 in den Jahren 2010 bis 2013 irgendwo ausserhalb der offengelegten Konten vorhanden gewesen seien.

Demgegenüber lässt die Rekurrentin im Rekurs erstmals ausführen, es handle sich dabei um versteuerte Mieteinnahmen der Wohnung an der X-Strasse 18, Q. (Mieter: I.). Der Mieter bezahle einen monatlichen Mietzins von CHF 1'650.00. Die Zahlungen könnten den Kontounterlagen entnommen werden. Der Betrag von CHF 30'000.00 sei am 27. Februar 2014 vom (deklarierten) D.-Konto (ddd) auf das (ebenfalls deklarierte) D.-Konto (eee) übertragen worden. Anschliessend sei das Geld auf ein Konto des Sohnes der Rekurrentin, E. (nachfolgend: Sohn), überwiesen worden (Belastung vom 28. Februar 2014), welcher es schliesslich auf ein nicht deklariertes G.-Konto der Rekurrentin einbezahlt habe. Die CHF 30'000.00 seien somit bis und mit 2013 deklariert und versteuert gewesen.

Die Rekurrentin hat in den Steuererklärungen 2010 bis 2013 Mieteinnahmen von jeweils CHF 17'400.00 (netto) deklariert. Detaillierte Kontounterlagen zu diesen Jahren wurden jedoch – trotz Aufforderung durch das KStA – keine eingereicht. Ein Nachweis der Mittelherkunft blieb die Rekurrentin folglich entgegen ihrer Beteuerungen während des gesamten Verfahrens

schuldig. Im Übrigen ist festzuhalten, dass Mietzahlungen die Vermögensdifferenz nicht zu erklären vermögen. Denn die – eine Differenz ausweisende – Vermögensvergleichsrechnung berücksichtigt bereits die deklarierten Mieteinnahmen. Somit können die fehlenden CHF 30'000.00 gerade nicht aus den Mieteinnahmen stammen. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass dieser Betrag – wie von der Rekurrentin in einer Tabelle dargelegt (act. 9) – die letzte Teilzahlung aus der Erbschaft ihrer Mutter war. In dem die Rekurrentin die Deklaration der erbrechtlichen Zahlungen unterlassen hat, kam es zu einer Vermögensdifferenz. Folglich wurde der Betrag von CHF 30'000.00 sowie dessen Ertrag zu Recht vom KStA aufgerechnet.

7.2.

7.2.1.

Das KStA hat den Betrag von CHF 96'544.00 im Jahr 2012 und CHF 334'562.00 im Jahr 2013 aufgerechnet und ausgeführt, die Rekurrentin habe Ursache und Herkunft der Transaktion nicht nachgewiesen, weshalb es im Umfang der nicht deklarierten Herkunft zu einer Aufrechnung komme.

Demgegenüber lässt die Rekurrentin ausführen, am 31. Dezember 2012 bzw. am 1. März 2013 habe der Sohn von dem auf ihn lautenden G.-Eurokonto EUR 80'000.00 bzw. EUR 217'182.00 auf das auf die Rekurrentin lautende G.-Eurokonto (aaa; nachfolgend: aaa) überwiesen. Am 20. Juni 2013 bzw. 6. Februar 2014 sei dann die Rückzahlung von EUR 20'005.00 bzw. EUR 272'000.00 auf das auf den Sohn lautende Konto bei H. erfolgt. Insgesamt habe der Sohn somit EUR 297'182.00 auf das Konto der Rekurrentin bezahlt. Kurze Zeit später habe die Rekurrentin insgesamt EUR 292'005.00 an den Sohn zurückbezahlt.

7.2.2.

Aus den eingereichten Kontoauszügen des auf die Rekurrentin lautenden EUR-Privatkontos bei der G. IBAN bbb (nachfolgend: bbb) ist ersichtlich, dass eine Gutschrift des Sohnes von EUR 80'000.00 am 28. Dezember 2012 erfolgte. Am 31. Dezember 2012 wurden EUR 80'000.00 auf das – ebenfalls auf die Rekurrentin lautende – Euro-Privatkonto aaa übertragen. Am 2. Januar 2013 wurde der Betrag von EUR 79'999.51 bereits wieder auf ein anderes G.-Konto der Rekurrentin (Kontonummer: fff, nachfolgend: fff) transferiert. Am 1. März 2013 wurden vom Konto des Sohnes EUR 217'181.65 dem Euro-Privatkonto aaa der Rekurrentin gutgeschrieben und gleichentags auf das Konto fff weitergeleitet. Am 20. Juni 2013 wurden dem Euro-Privatkonto aaa wiederum EUR 20'000.00 ab dem Konto fff (zurück-)übertragen bzw. gutgeschrieben. Vier Tage später, am 24. Juni 2013, wurden EUR 20'004.97 auf ein Konto des Sohnes der Rekurrentin bei der H. überwiesen. Am 30. Dezember 2013 wurden EUR 273'000.00 vom Euro-Sparkonto lautend auf die Rekurrentin IBAN ggg (nachfolgend: ggg) auf das Euro-Privatkonto aaa übertragen und

am 6. Februar 2014 flossen EUR 272'000.00 auf ein Konto des Sohnes bei der H.

7.2.3.

Wie vom KStA zu Recht festgehalten wurde, wurde zwischen der Rekurrentin und ihrem Sohn und ebenso zwischen Konten der Rekurrentin Geld hin und her transferiert. Bei den vorgängig aufgerechneten knapp EUR 300'000.00 kann jedoch zusammenfassend festgehalten werden, dass diese in zwei Teilbeträgen Ende 2013 bzw. März 2014 von G.-Konten des Sohnes auf solche der Rekurrentin überwiesen wurden. Daraufhin wurde das Geld auf den Konten der Rekurrentin bei der G. umhergeschoben, wofür keine nachvollziehbaren Gründe ersichtlich sind. Schliesslich übertrug die Rekurrentin im Juni 2013 und Februar 2014 – einen etwas geringeren Betrag als ursprünglich vom Sohn überwiesen – wiederum (in anderen Teilbeträgen) auf ein Konto des Sohnes bei der H. Die Rekurrentin (und ihr Sohn) haben damit Verhältnisse geschaffen, die die Herkunft der Mittel, die Inhaberschaft und das Eigentum daran verschleiern.

Die Rekurrentin ist in der Folge ihren Mitwirkungspflichten insoweit nicht nachgekommen, als sie nicht nachgewiesen hat, dass das transferierte Geld einer Drittperson gehört(e). Beim eingereichten Anlagevertrag inklusive Ergänzungen zwischen der Rekurrentin und ihrem Sohn handelt es sich um Vereinbarungen der Jahr 1998 und 1999, wobei zu den vorliegend in Frage stehenden Beträgen und Überweisungen kein nachvollziehbarer Zusammenhang dargelegt wurde. Vielmehr liesse sich daraus nur schliessen, dass sämtliche den verschiedenen Geldtransfers zugrundeliegenden Mittel bereits vor Abschluss der Vereinbarungen aus Mitteln der Rekurrentin stammten. Da das Geld am jeweiligen Stichtag auf Konten der Rekurrentin lag und die Rekurrentin keinen Nachweis erbringt, dass das Geld dem Sohn gehörte, muss das Geld sowie der damit erzielte Ertrag ihr angerechnet werden.

7.3.

7.3.1.

Weiter hat das KStA im Jahr 2012 CHF 95'340.00 und im Jahr 2013 CHF 210'001.00 aufgerechnet. Es begründet die Aufrechnung ebenfalls damit, dass die Rekurrentin, Ursache und Herkunft der Transaktionen nicht belegt habe, weshalb es zu einer Aufrechnung komme.

Demgegenüber lässt die Rekurrentin argumentieren, der Sohn habe am 31. Dezember 2012 bzw. am 4. März 2013 von dem auf ihn lautenden G.-Konto CHF 94'000.00 bzw. CHF 123'000.00 auf das auf die Rekurrentin lautende G.-Konto überwiesen (hhh; nachfolgend: hhh). Am 6. Februar 2014 sei dann die Rückzahlung von CHF 210'000.00 auf das auf den Sohn lautende Konto bei H. erfolgt.

7.3.2.

Am 31. Dezember 2012 überwies der Sohn von seinem G.-Konto CHF 94'000.00 und am 4. März 2013 CHF 123'000.00 auf das Privat-Konto hhh der Rekurrentin. CHF 120'000.00 übertrug die Rekurrentin am 4. März 2013 weiter auf ihr E-Deposito-Konto bei der G. (IBAN iii; nachfolgend: ED iii). Die Rückübertragung von CHF 210'000.00 erfolgte am 30. Dezember 2013. Am 6. Februar 2014 wurden CHF 210'000.55 vom G.-Konto der Rekurrentin auf ein Konto des Sohnes bei der H. überwiesen.

7.3.3.

Die Rekurrentin hat auch in dieser Konstellation ihre Mitwirkungspflichten insoweit verletzt, als keine Unterlagen eingereicht wurden, die die Herkunft der Mittel und den (Rechts-)Grund der Überweisungen belegen. Auch hier muss demgemäss gelten: Da das Geld am Stichtag auf den Konten der Rekurrentin lag und keine Anhaltspunkte für eine von der gegenüber der Bank abweichend dargestellten wirtschaftlichen Berechtigung bestanden, wurde das Geld vom KStA zu Recht dem Vermögen der Rekurrentin zugewiesen. Dementsprechend wurde auch ein Ertrag aufgerechnet.

7.4.

Die Rekurrentin lässt im Rekurs eine Transaktion vom Sohn an sie (auf das Konto ccc) vom 2. Oktober 2012 von USD 47'722.84 sowie die Rücküberweisung am 4. September 2013 von USD 47'664.90 geltend machen. Inwiefern dies vorliegend relevant ist, führt sie jedoch nicht aus. Auch auf der Liste des KStA bezüglich der aufgerechneten Erträge und Vermögen ist das USD Konto nicht ersichtlich. Es wurden keine Korrekturen vorgenommen. Folglich erübrigen sich weitere Ausführungen hierzu.

7.5.

Das KStA hat somit zu Recht sowohl das Einkommen als auch das Vermögen der Rekurrentin in den Jahren 2010 bis 2017 gemäss § 29 StG und § 46 StG korrigiert.

8.

Das Nachsteuerverfahren beruht auf neuen Tatsachen. Da auch die übrigen Voraussetzungen (rechtskräftige Veranlagungen) erfüllt sind, ist die Nachsteuerveranlagung zu Recht erfolgt.

9.

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 2010 bis 2017 – wie vom KStA berechnet – total CHF 21'786.85. Der Rekurs ist dementsprechend abzuweisen.

10.

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 1'600.00, der Kanzleigebühr von CHF 230.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 1'930.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt B.-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, 22. Juni 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche