

3-RV.2022.105

P 2

Urteil vom 23. Januar 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	---

Rekurrentin	A._____ GmbH vertreten durch KENDRIS AG, Mühlemattstrasse 56, Postfach, 5001 Aarau
-------------	---

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 20. Juli 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 11. März 2021 wurde die A. _____ GmbH vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 1'336'075.00 (Anteil Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 1'301'022.00 (Anteil Aargau 12.171 %) veranlagt. Dabei wurden zum deklarierten Gewinn von CHF 397'164.00 insbesondere CHF 746'000.00 für "Untersetzter Verkaufspreis STWE aaa Q. _____ an D. _____ AG" als "Gewinnausschüttungen und gleichgestellte Leistungen an die Gesellschafter oder Genossenschafter oder ihnen nahestehende Personen, soweit diese Leistungen auf Kosten des Geschäftsergebnisses ausgerichtet wurden" hinzugerechnet. Weiter wurde eine Rückstellung für die "Dächersanierung Q. _____" von CHF 484'000.00 als "Der Erfolgsrechnung belastete und nicht begründete Rückstellungen und Abschreibungen inkl. Wegfall der geschäftsmässigen Begründetheit von Rückstellungen" zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet. Berücksichtigt wurde ein zusätzlicher Steueraufwand von CHF 200'000.00 (Rückstellung).

2.

Gegen die Verfügung vom 11. März 2021 erhob die A. _____ GmbH mit Schreiben vom 9. April 2021 Einsprache mit den

"Begehren:

1. Die definitive Veranlagungsverfügung ausgestellt durch das Kantonale Steueramt Aargau, Sektion juristische Personen vom 11. März 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 sei aufzuheben;
2. Auf folgende gewinnsteuerliche Aufrechnungen sei zu verzichten (unter gleichzeitiger entsprechender Korrektur der zusätzlich gewährten Steueraufwände von CHF 200'000):
 - a. Angeblich untersetzter Verkaufspreis von **CHF 746'000** der STWE aaa, Q. _____
 - b. Nicht gewährte Rückstellungen für die Dächersanierung Q. _____ von **CHF 484'000**
3. Der **steuerbare Reingewinn Kanton Aargau** sei demgemäss mit **CHF 306'075**, und das **steuerbare Kapital** mit gesamt CHF 1'017'222, resp. gemäss interkantonaler Kapitalsteuerauscheidung dem **Anteil Kanton Aargau mit CHF 123'800** (12.171%) festzusetzen."

3.

Am 16. März 2022 fand eine Einspracheverhandlung (Online-Besprechung via Microsoft Teams) statt.

4.

Mit Entscheid vom 20. Juli 2022 wies das KStA JP die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 20. Juli 2022 (Zustellung am 21. Juli 2022) liess die A._____ GmbH mit Rekurs vom 19. August 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen mit den Anträgen:

- "1. Der Einsprache-Entscheid ausgestellt durch das Kantonale Steueramt, Sektion juristische Personen vom 20. Juli 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuer 2017 sei aufzuheben;
2. Auf die gewinnsteuerliche Aufrechnung des angeblich unteretzten Verkaufspreises von **CHF 746'000** der STWE aaa, (Haus B, resp. S-Strasse 14), Q._____ sei zu verzichten (unter gleichzeitiger, entsprechender Korrektur der zusätzlich gewährten Steueraufwände von CHF 200'000).
3. Der **steuerbare Reingewinn Kanton Aargau** sei demgemäss mit **CHF 721'075**, und das **steuerbare Kapital** mit gesamt CHF 1'432'022 resp. gemäss interkantonaler Kapitalsteuerausscheidung dem **Anteil Kanton Aargau mit CHF 174'291** (12.171%) festzusetzen.

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

6.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

7.

Die A._____ GmbH hat eine Replik erstaten lassen.

8.

Das KStA JP hat weitere Unterlagen eingereicht (E-Mail vom 29. November 2024).

9.

Die A._____ GmbH hat dazu mit Schreiben vom 8. Januar 2025 Stellung nehmen lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Die Rekurrentin wurde am tt.mm. 1997 in das Handelsregister des Kantons X._____ mit Sitz in P._____ eingetragen (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons X._____ vom 10. Dezember 2024). Am 11. Juni 2021 wurde der Sitz nach T._____ verlegt. Sie bezweckt im Wesentlichen im In- und Ausland Marketingkonzepte für den Kauf, Verkauf oder die Umnutzung von Liegenschaften zu entwickeln. [...] (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau vom 9. Dezember 2024).

2.2.

Die D._____ AG mit Sitz in U._____ wurde am tt.mm. 2016 in das Handelsregister des Kantons X._____ (zuvor Sitz in V._____) eingetragen. Sie bezweckt den Erwerb, die Erstellung, die Veräusserung und die Bewirtschaftung von Immobilien, die Entwicklung und Vermarktung von Bauprojekten, [...] (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons X._____ vom 10. Dezember 2024).

2.3.

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2017 veräusserte die Rekurrentin der D._____ AG – diese ist unbestritten eine zur Rekurrentin nahestehende Person (Rekurs, S. 5) – die Grundstücke STW Q._____/aaa und MIT Q._____/bbb für CHF 3.9 Mio. Das KStA JP erachtete diesen Verkaufspreis als untersetzt und rechnete CHF 746'000.00 als geldwerte Leistung zum steuerbaren Gewinn hinzu.

2.4.

Bevor auf die materielle Beurteilung des Rekurses eingegangen werden kann, sind vorab verschiedene formelle Aspekte des bisherigen Verfahrens einer Prüfung zu unterziehen.

3.

3.1.

3.1.1.

Mit der Einsprache liess die Rekurrentin geltend machen:

"Vor einem Einspracheentscheid zu Ungunsten der Einsprecherin, bezüglich der in dieser Einsprache gestellten Begehren, würden wir eine persönliche Vorsprache als zielführend erachten, um allfällige Unklarheiten zu klären."

Das KStA JP hat das als Antrag um Durchführung einer Einspracheverhandlung entgegengenommen (vgl. auch E-Mail des KStA, Rechtsdienst [RD], vom 17. November 2021).

Weiter bot die Rekurrentin mit der Einsprache an, eine Verkehrswertschätzung zum Nachweis für einen angemessenen Kaufpreis in Auftrag zu geben.

3.1.2.

Mit E-Mail vom 21. Februar 2022 führte der Veranlagungsfachmann des KStA JP zur beantragten Einspracheverhandlung aus:

"(...) Sie wünschen eine persönliche Vorsprache, falls es zu einem Einspracheentscheid zu Ungunsten der Einsprecherin kommen würde. Ich bitte Sie deshalb, uns einen Termin für eine Besprechung bekannt zu geben, müssen jedoch mitteilen, dass diese Besprechung keinen Einfluss auf unseren Entscheid nehmen wird. (...)."

3.1.3.

Am 16. März 2022 wurde eine Einspracheverhandlung durchgeführt. Das Protokoll wurde der Rekurrentin mit E-Mail vom 16. März 2022 zur Unterzeichnung zugestellt. Das KStA JP hielt fest:

"Sie [die Vertreterin] hat angeboten, für den Verkauf des Hauses B (Q._____ aaa) eine Marktwertschätzung vornehmen zu lassen. Aus der Sicht des Kantonalen Steueramtes ist dies nicht nötig, da mit dem Verkauf des vergleichbaren Objektes des Hauses A (Q._____ ccc) an Dritte die Marktwerte bekannt sind."

3.1.4.

Die Rekurrentin hat das Protokoll aufforderungsgemäss unterzeichnet und ergänzt. Es wurde insbesondere festgehalten:

"Das Kantonale Steueramt geht auf die Argumente, dass die Häuser A und B nicht identisch sind nicht ein und hält an der ursprünglichen Beurteilung fest ohne die Argumente der Einsprache zu würdigen."

3.1.5.

Mit Rekurs wurde unter dem Titel "Verweigerung weiterer Nachweise durch die Steuerbehörde im Einspracheverfahren" geltend gemacht, "die ablehnende Haltung der Steuerbehörde, die Argumente nicht zu prüfen und keine weiteren Nachweise wie Marktwertschätzungen zuzulassen", verstosse gegen allgemeine Verfahrensgrundsätze. In der Replik wurde ausgeführt, "[e]s verstärkt sich der Eindruck, den wir seit der Einsprache-

verhandlung am 16. März 2022 haben, dass das Kantonale Steueramt überhaupt nicht an der korrekten Festsetzung der Steuerfaktoren interessiert ist und stattdessen jedes Argument mit dem Vorwurf widersprüchlichen Verhaltens resp. dem Verstoß gegen Treu und Glauben abprallen lässt."

3.2.

3.2.1.

Die in § 179 Abs. 1 StG verankerte Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde besagt, dass diese alle tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amtes wegen abzuklären hat, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebend sind. Diese Untersuchungspflicht ist umfassend, wobei einer Veranlagung mithin nur solche Tatsachen zugrunde gelegt werden dürfen, von deren Vorhandensein sich die Veranlagungsbehörde selber überzeugt hat. Der behördlichen Untersuchungspflicht steht der Mitwirkungsgrundsatz gemäss § 180 ff. StG gegenüber, wonach sich der Steuerpflichtige aktiv an der behördlichen Abklärung des steuerlich relevanten Sachverhalts zu beteiligen hat (VGE vom 20. Mai 2020 [WBE. 2020.53]).

3.2.2.

Nach § 174 StG haben die Steuerbehörden die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abzunehmen, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen. Diese gesetzliche Pflicht der Steuerbehörden zur Beweisabnahme reflektiert den verfassungsmässigen Anspruch der Steuerpflichtigen auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV). Die Steuerbehörden und Steuerjustizbehörden dürfen auf die Beweisabnahme verzichten, wenn die angebotenen Beweismittel unerhebliche Tatsachen betreffen oder untauglich sind, Beweis zu erbringen. Gleichermassen können sie Beweisanträge ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs ablehnen, wenn sie aufgrund bereits abgenommener Beweise ihre Überzeugung gebildet haben und ohne Willkür in vorweggenommener antizipierter Beweiswürdigung annehmen können, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde.

3.2.3.

Bleibt eine Tatsache auch nach den gebotenen Untersuchungen der Behörden beweislos, greift auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie).

3.2.4.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Steuerbehörden und Steuerjustizbehörden erst anhand der Beweislastregel entscheiden dürfen, wenn sie ihrer Untersuchungspflicht gehörig nachgekommen sind. Dazu müssen sie sämtliche geeigneten und erforderlichen Beweismassnahme ergriffen und insbesondere alle tauglichen Beweismittel abgenommen und gewürdigt haben, welche der Steuerpflichtige ihnen angeboten bzw. deren Erhebung er beantragt hatte, es sei denn, es wären die Voraussetzungen der antizipierten Beweiswürdigung gegeben (zum Ganzen: Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]).

3.3.

Mit dem beschriebenen Vorgehen hat die Vorinstanz den Anspruch der Rekurrentin auf rechtliches Gehör in mehrfacher Hinsicht verletzt. Es ist unerklärlich, wie das KStA JP vor der Durchführung der beantragten Einspracheverhandlung ohne Anhörung von allenfalls weiteren Argumenten bereits feststellen konnte, die Einspracheverhandlung werde nichts mehr am Entscheid ändern. Diese "vorverurteilende" Aussage hat nichts mit antizipierte Beweiswürdigung zu tun, zumal die Einspracheverhandlung gerade verlangt wurde, "um allfällige Unklarheiten zu klären." Auch der Anspruch auf Beurteilung durch eine unparteiische und unvoreingenommene Behörde ist verfassungsrechtlich garantiert (Art. 30 Abs. 1 BV). Es ist nicht verwunderlich, dass die Rekurrentin von einer unerklärlichen Verweigerungshaltung ausgegangen ist. Die Pflicht zur Beweisabnahme und damit das rechtliche Gehör wurden klar verletzt.

4.

4.1.

4.1.1.

Der Veranlagungsfachmann des KStA JP hat mit E-Mail vom 13. Juli 2021 beim KStA, Grundstückschätzung (GS), eine Stellungnahme zur Einsprache eingeholt. Das KStA GS nahm aufforderungsgemäss mit Bericht vom 13. August 2021 zur Frage der festgestellten Preisdifferenz Stellung. Der Bericht wurde ausweislich der Akten der Rekurrentin nicht zugestellt und auch im Einspracheentscheid nicht erwähnt (vgl. Einspracheentscheid, II. Sachverhalt, S. 2).

4.1.2.

Mit E-Mail vom 13. Juli 2021 ersuchte der Veranlagungsfachmann des KStA JP den KStA RD um eine Auskunft zum "willkürlichen oder methodendualistischen" Verhalten der Rekurrentin. Diese Frage wurde vom KStA RD mit E-Mail vom 17. November 2021 rechtlich gewürdigt. Die Antwort des KStA RD wurde der Rekurrentin nicht zugestellt.

4.1.3.

Sowohl der Bericht des KStA GS vom 13. August 2021 als auch die Stellungnahme des KStA RD vom 17. November 2021 haben – in unterschiedlichem Umfang – Eingang in den Einspracheentscheid gefunden.

4.2.

4.2.1.

Das rechtliche Gehör wird verletzt, wenn den steuerpflichtigen Personen vor der Fällung eines Einspracheentscheides keine Gelegenheit gegeben wird, sich zur Stellungnahme einer als sachverständig oder Auskunftsperson beigezogenen Person (wie z.B. einem Bericht des KStA GS) zu äussern (VGE vom 7. Juni 2000 [BE.98.00103]; SGE vom 25. September 2008 [3-RV.2007.273]).

Davon zu unterscheiden sind – in Analogie zum Akteneinsichtsrecht – rein interne Auskünfte, denen kein Beweischarakter zukommt, sondern die ausschliesslich der verwaltungsinternen Meinungsbildung dienen und somit nur für den verwaltungsinternen Gebrauch bestimmt sind (VGE vom 25. Februar 2016 [WBE.2015.89]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 173 StG N 4 ff.).

4.2.2.

Die Auskunft des KStA RD vom 17. November 2021 umfasst eine Stellungnahme zu einer Rechtsfrage. Insofern ist von einer rein internen Auskunft ohne Beweischarakter auszugehen. Dass diese Auskunft der Rekurrentin nicht zugestellt wurde, bewirkt – auch wenn teilweise im Einspracheentscheid verwendet – noch keine Verletzung des rechtlichen Gehörs.

4.2.3.

Der Bericht des KStA GS vom 13. August 2021 beschlägt dagegen die – im Rekursverfahren weiterhin umstrittene – Frage des Verkehrswertes der verkauften Liegenschaft. Dieser Bericht, den die Vorinstanz im Einspracheentscheid auszugsweise beinahe wörtlich (vgl. Einspracheentscheid, S. 4, Abs. 1 und 2) verwendete, hat Beweischarakter (gleich wie es ein von der Rekurrentin im Einspracheverfahren angebotenes/eingereichtes Verkehrswertgutachten gehabt hätte). Indem die Vorinstanz diesen Bericht der Rekurrentin nicht zustellte, sich aber selber darauf in wesentlichen Teilen abstützte, wurde das rechtliche Gehör der Rekurrentin ebenfalls verletzt.

5.

5.1.

Von einer Rückweisung der Sache kann selbst bei schwerwiegenden Verfahrensfehlern dann ausnahmsweise abgesehen werden, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Parteien nicht zu vereinbaren wären (vgl. VGE vom 26. Oktober 2011

[WBE.2008.134]). Vorliegend ist ein solcher Ausnahmefall nicht gegeben. Das rechtliche Gehör wurde im Einspracheverfahren in mehrfacher Hinsicht verletzt.

Der angefochtene Einspracheentscheid ist daher aufzuheben und die Sache zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens an das KStA JP zurückzuweisen.

5.2.

Im Einspracheverfahren wird das KStA JP der Rekurrentin Gelegenheit geben müssen, sich zum Bericht des KStA GS vom 13. August 2021 zu äussern. Ebenso wird sich das KStA JP mit der im Rekursverfahren eingereichten Verkehrswertschätzung der E._____ AG vom 27. Juni 2022 auseinandersetzen müssen. In die Beurteilung miteinzubeziehen sind auch die dem Spezialverwaltungsgericht vom KStA JP eingereichten Kaufverträge vom tt.mm. 2023 und tt.mm. 2023 unter dem Aspekt von Vergleichspreisen sowie die Stellungnahme der Rekurrentin vom 8. Januar 2025.

5.3.

Sofern sich im erneuten Einspracheverfahren eine Erhöhung des steuerbaren Gewinnes der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 gegenüber dem Einspracheentscheid vom 20. Juli 2020 ergeben sollte, muss der Rekurrentin die Gelegenheit eingeräumt werden, dies durch einen nachträglichen Rekursrückzug zu vermeiden, damit die Rückweisung nicht zur Ausschaltung der zugunsten der Steuerpflichtigen aufgestellten Schutzbestimmung von § 197 Abs. 3 StG führt (VGE vom 24. Oktober 2013 [WBE.2013.35]).

6.

6.1.

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

6.2.

Zudem ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Bei der Vertretung durch Steuerberater stellt der staatlich Anwaltstarif (AnwT) vom 10. November 1987 die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar.

Der Streitwert beträgt rund CHF 100'000.00. Der Fall hat einen maximal mittleren Schwierigkeitsgrad und eine maximal mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem mittleren Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 4 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 5'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes vom 20. Juli 2022 wird aufgehoben und die Angelegenheit zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens an das Kantonale Steueramt zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten, werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 5'000.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (2)

das Kantonale Steueramt

(mit Kopie der Verkehrswertschätzung der E. _____ AG vom 27. Juni 2022 und der Stellungnahme der Rekurrentin vom 8. Januar 2025)

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, Obere Vorstadt 37, 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. Januar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner