

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2018.233 vom 5. April 2019**

BS Appellationsgericht, 2019-04-05, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2018.233](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2018.233)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2018.233 du 5 avril 2019

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2018.233 del 5 aprile 2019

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1 Die angefochtenen Entscheide beziehen sich einerseits auf die kantonalen Steuern pro 2011 bis 2013 (Verfahren VD.2018.233) und andererseits auf die direkte Bundessteuer pro 2011 bis 2013 (Verfahren VD.2018.234). Beide Verfahren betreffen dieselben Parteien und beruhen auf demselben Tatsachenfundament. Zudem stellen sich in beiden Verfahren dieselben Rechtsfragen, welche aufgrund identischer Bestimmungen zu beurteilen sind. Es rechtfertigt sich daher, die Verfahren zu vereinigen und in einem einzigen Urteil darüber zu befinden (vgl. VGE VD.2016.249 und 250 vom 2. November 2017 E. 1.1 und BGer 2C\_711 und 712/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 1.2).

1.2 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Steuergesetzes [StG, SG 640.100]; § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 i.V.m. § 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

Bezüglich der direkten Bundessteuer kann das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheids mittels Beschwerde an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz vorsehen (Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Sieht das kantonale Recht ein zweistufiges Rekursverfahren für die kantonalen Steuern vor, muss dasselbe Verfahren auch für die direkte Bundessteuer gelten (BGE 130 II 65 E. 6 S. 75 ff.). Da das baselstädtische Recht für die kantonalen Steuern ein zweistufiges Rekursverfahren vorsieht, kommt dieses auch für die direkte Bundessteuer zur Anwendung (VGE 608/2006 vom 22. Juni 2006, in: BJM 2008, S. 220; vgl. Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277, 287). Im Beschwerdeverfahren der direkten Bundessteuer gelten in erster Linie die Verfahrensbestimmungen der Art. 140-144 DBG, subsidiär jene des kantonalen Rechts über die Organisation und das Verfahren, insbesondere jene über den Rekurs (Art. 145 Abs. 2 DBG, § 1 der Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer [SG 660.100]; VGE VD.2013.104 vom 31. Oktober 2013).

1.3 Gemäss § 171 Abs. 3 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 Abs. 1 DBG ist die Steuerverwaltung zum Rekurs und zur Beschwerde legitimiert. Der Rekurs und die Beschwerde wurden zudem rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 i.V.m.

§ 164 Abs. 2 StG, Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 Abs. 2 lit. a DBG). Darauf ist einzutreten.

1.4 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (siehe § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat. In Bezug auf die direkte Bundessteuer können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 3 DBG).

1.5 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (§ 25 Abs. 2 VRPG; BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5).

## **E. 2**

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die Steuerverwaltung zu Recht Nachsteuern für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2009 und 2010 veranlagt hat.

2.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt gewesen sind, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird gemäss § 177 StG und Art. 151 Abs. 1 DBG die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Der erste Nachsteuertatbestand setzt neue Tatsachen oder neue Beweismittel im Sinn unechter Noven voraus (VGE VD.2015.222 und 223 vom 2. Juni 2016 E. 2.4.1; Looser, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 151 N 13). Neu sind Tatsachen oder Beweismittel, wenn diese im ordentlichen Veranlagungsverfahren bzw. während des anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig gewesen sind und erst nach Eröffnung der Veranlagung bzw. des Entscheids und deren Erwachsen in Rechtskraft zum Vorschein gelangt sind (VGE VD.2015.222 und 223 vom 2. Juni 2016 E. 2.4.1). In einem älteren Entscheid erwoog das Bundesgericht zwar, Tatsachen und Beweismittel seien dann nicht bekannt, wenn sie der Steuerbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung bei Anwendung von gehöriger Sorgfalt nicht bekannt sein konnten, und die Veranlagungsbehörde sei zu weitergehenden Untersuchungen verpflichtet, wenn konkrete Anhaltspunkte bestehen, dass die Angaben des Steuerpflichtigen unvollständig sein könnten (BGer 2A.108/2004 vom 31. August 2005 E. 4.1). In einer Vielzahl späterer Urteile hielt das Bundesgericht jedoch fest, eine Pflicht der Veranlagungsbehörde zur ergänzenden Untersuchung bestehe erst dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthalte, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind (BGer 2C\_458 und 459/2014 vom 26. März 2015 E. 2.2.2, 2C\_1023 und 1024/2013 vom 8. Juli 2014 E. 2.2, 2C\_494 und 495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.1.3, 2C\_94 und 96/2010 vom 10. Februar 2011 E. 4.1). Nur solche augenfälligen Mängel begründeten eine

Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirkten, dass keine neue Tatsache im Sinne von Art. 151 Abs. 1 DBG vorliege, die ein Nachsteuerverfahren rechtfertigen würde (BGer 2C\_494 und 495/2011 vom 6. Juli 2012, 2C\_94 und 96/2010 vom 10. Februar 2011 E. 4.1). Bloss erkennbare Mängel genügten nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen (BGer 2C\_458 und 459/2014 vom 26. März 2015 E. 2.2.2, 2C\_1023 und 1024/2013 vom 8. Juli 2014 E. 2.2). Dies entspricht auch der Praxis des Verwaltungsgerichts (VGE VD.2015.222 und 223 vom 2. Juni 2016 E. 2.4.1). Dass konkrete Anhaltspunkte gegen die Richtigkeit oder Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung sprechen, genügt somit entgegen der Auffassung der Steuerrekurskommission (vgl. angefochtene Entscheide, E. 4c) nicht zum Ausschluss neuer Tatsachen oder Beweismittel im Sinne von § 177 StG und Art. 151 Abs. 1 DBG.

## **E. 2.2**

2.2.1 Aus den Steuerakten bzw. den darin befindlichen Jahresrechnungen ergab sich zur Zeit der Veranlagung, dass die Beigeladene im Jahr 2011 Konzessionen im Wert von CHF 50'000.00 aktivierte (Bilanz der A\_\_\_\_\_ per 31.12.2011, Rekurs- und Beschwerdebegründung, Beilage 2), dass die Beigeladene in den Jahren 2012 und 2013 Lizenzgebühren in Höhe von CHF 63'728.48 bzw. CHF 70'479.64 als Aufwand verbuchte (Erfolgsrechnung der A\_\_\_\_\_ per 31.12.2012, Rekurs- und Beschwerdebegründung, Beilage 4; Erfolgsrechnung der A\_\_\_\_\_ per 31.12.2013, Rekurs- und Beschwerdebegründung, Beilage 5) und dass die Beigeladene die Konzessionen im Jahr 2013 gegenüber den Vorjahren um CHF 20'000.00 geringer bewertete (Bilanz der A\_\_\_\_\_ per 31.12.2013, Rekurs- und Beschwerdebegründung, Beilage 5).

### **E. 2.2.1**

2.2.1.1 In Bezug auf die Konzession hat die Vorinstanz erwogen, dass sowohl deren Aktivierung mit einer Bewertung von CHF 50'000.00 im Jahr 2011 als auch deren Abschreibung in der Höhe von CHF 20'000.00 im Jahr 2012 (recte 2013) als ungewöhnlich zu beurteilen seien. Weil die Aktivierung der Konzession ohne weiteres erkennbar sei, hätte die Steuerverwaltung entsprechende Nachfragen tätigen und Belege einfordern müssen. Ebenso stelle die Abschreibung eine von der Steuerverwaltung akzeptierte Bewertung dar, auf welche diese im Rahmen des Nachsteuerverfahrens nicht zurückkommen könne (zum Ganzen angefochtene Entscheide, E. 4e).

2.2.1.2 In Bezug auf die Lizenzgebühren ist die Vorinstanz zum Schluss gelangt, dass in der ungeprüften Übernahme der Angaben dazu ohne Einforderung und Prüfung der Detailrechnungen durch die Steuerverwaltung eine Verletzung der Untersuchungspflicht zu sehen sei. So hätte sich die Steuerverwaltung die Frage stellen müssen, wieso die Lizenzgebühren nicht bereits im Vorjahr angefallen seien, zumal diese einen beträchtlichen Aufwandposten darstellten und erfahrungsgemäss häufig versucht werde, die Steuern mittels Lizenzgebühren auf unzulässige Weise zu optimieren. Dass es sich bei der Lizenzgeberin unter Umständen um eine nahestehende Person handle, genüge nicht als neue Tatsache, welche die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens rechtfertigen würde (zum Ganzen angefochtene Entscheide, E. 4f).

2.2.2 Was als Konzession aktiviert wurde sowie an wen und wofür die Lizenzgebühren bezahlt worden sein sollten, war aus den damals vorliegenden Steuerakten nicht ersichtlich. Erst nachdem die Steueranlagungen in Rechtskraft erwachsen waren, wurden der

Steuerverwaltung die folgenden rechtserheblichen Tatsachen bekannt: Gemäss der Darstellung der Beigeladenen liegt den Konzessionen und Lizenzgebühren ein Partnerschafts- und Lizenzvertrag zwischen der C\_\_\_\_, vertreten durch B\_\_\_\_, und der Beigeladenen zugrunde (vgl. Vernehmlassung, Rz. 18; Partnerschafts- und Lizenzvertrag zwischen der C\_\_\_\_ und der A\_\_\_\_ vom 1. April 2011 [nachfolgend Partnerschafts- und Lizenzvertrag; Vorakten Vorinstanz, S. 7 ff.]). Gemäss diesem Vertrag erteilte die C\_\_\_\_ der Beigeladenen das Recht, das unter der Marke «[...]» vorhandene Kursangebot in seinem Lizenzgebiet zu vermarkten und zu diesem Zweck im Lizenzgebiet eine oder mehrere Sprachschulen unter der Bezeichnung «[...]» zu eröffnen und zu betreiben sowie die damit zusammenhängenden und von der C\_\_\_\_ zur Verfügung gestellten Immaterialgüterrechte der C\_\_\_\_ zu nutzen (Partnerschafts- und Lizenzvertrag, Ziff. 1 [Vorakten Vorinstanz, S. 7]). Gemäss dem Vertrag war die Beigeladene verpflichtet, der C\_\_\_\_ bei Vertragsbeginn für den Erwerb der Exklusivlizenz CHF 50'000.00 zu bezahlen. Nach Bezahlung dieser Gebühr hatte sie Anspruch auf die im Anhang zum Vertrag aufgeführten Anfangs- und Zusatzleistungen der C\_\_\_\_ (Partnerschafts- und Lizenzvertrag, Ziff. 25 [Vorakten Vorinstanz, S. 16]). Zusätzlich war die Beigeladene gemäss dem Vertrag verpflichtet, für das Recht, das unter dem Markenzeichen «[...]» bestehende Kursangebot dem Publikum anzubieten, periodisch eine Lizenzgebühr von 5,9 % ihres Umsatzes zu bezahlen (sog. umsatzabhängige Lizenzgebühr; Partnerschafts- und Lizenzvertrag, Ziff. 26 [Vorakten Vorinstanz, S. 17]). Gemäss den Angaben der Beigeladenen wurden als Konzessionen die für die bei Vertragsbeginn fällige Lizenzgebühr von CHF 50'000.00 erworbene Lizenz aktiviert und handelt es sich bei den als Aufwand geltend gemachten Lizenzgebühren um die umsatzabhängigen Lizenzgebühren (vgl. Schreiben der [...] AG vom 26. Juli 2016, Rekurs- und Beschwerdebegründung, Beilage 3; Partnerschafts- und Lizenzvertrag, Ziff. 25 f. [Vorakten Vorinstanz, S. 16]). Die Domiziladresse der C\_\_\_\_ lautete seit dem 26. November 2012 «c/o [...], [...], 9490 Vaduz, Liechtenstein» (Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 4. Dezember 2017, Beilage 14 [Vorakten STRK.2017.149, S. 116 f., und STRK.2017.165, S. 114 f.]). An dieser Adresse war eine sehr grosse Zahl weiterer Firmen domiziliert (Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 4. Dezember 2017, Beilage 15 [Vorakten Vorinstanz STRK.2017.149, S. 117 ff., und STRK.2017.165, S. 115 ff.]). Die C\_\_\_\_ befand sich vom 17. Februar bis am 6. März 2014 im Zustand der amtlichen Auflösung und Liquidation (Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 4. Dezember 2017, Beilage 14 [Vorakten STRK.2017.149, S. 116 f., und STRK.2017.165, S. 114 f.]). B\_\_\_\_ war gemäss dem Lohnausweis 2014 Arbeitnehmer der Beigeladenen (Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 4. Dezember 2017, Beilage 22 [Vorakten Vorinstanz STRK.2017.149, S. 198, und STRK.2017.165, S. 196]). Gemäss den unbestrittenen Feststellungen der Steuerverwaltung war er zudem Aktionär der Beigeladenen (Einspracheentscheid, E. 7b [Vorakten Vorinstanz, S. 27]). Damit liegen rechtserhebliche Tatsachen und Beweismittel vor, die der Steuerverwaltung tatsächlich nicht bekannt gewesen sind.

2.2.3 Neue Tatsachen und Beweismittel im Sinn von § 177 StG und Art. 151 Abs. 1 DBG könnten deshalb nur verneint werden, wenn die Steuererklärungen klar ersichtliche bzw. offensichtliche Fehler enthalten hätten.

2.2.3.1 Wie bereits erwähnt (vgl. oben, S. 2), konnte die Beigeladene gemäss Handelsregisterauszug zum Zweck der Erbringung von Unterrichtsdienstleistungen im Rahmen einer Privatschule Verträge über Immaterialgüterlizenzen abschliessen. Gemäss

der im Jahr 2011 geltenden Fassung des OR durften immaterielle Güter wie namentlich Konzessionen und Lizenzen aktiviert werden (vgl. Art. 663a Abs. 2 des Obligationenrechts in der Fassung vom 1. Januar 2011 [vgl. AS 1992 733 ff.]; Böckli, Schweizer Aktienrecht, mit Fusionsgesetz, Börsengesellschaftsrecht, Konzernrecht, Corporate Governance, Recht der Revisionsstelle und Abschlussprüfung in neuer Fassung ■ unter Berücksichtigung der angelaufenen Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts, 4. Auflage, Zürich 2009, § 8 N 167a und N 756-758). Der in der Bilanz 2011 angegebene Wert der Konzessionen entsprach 15% der Bilanzsumme (vgl. Bilanz der A\_\_\_\_\_ per 31.12.11, Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Beilage 28). Die Bezeichnung Konzession ist zwar unpräzise. Dies ändert aber nichts daran, dass die Aktivierung immaterieller Güter im Wert von CHF 50'000'000.00 aufgrund der Informationen, die der Steuerverwaltung im Zeitpunkt der Veranlagungen zur Verfügung standen, plausibel war. Die Reduktion des Wertes der Konzessionen im Geschäftsjahr 2013 von CHF 50'000'000.00 auf CHF 30'000'000.00 entspricht einer Abschreibung um 40 % des Buchwerts. Dabei handelte es sich um den Normalansatz für immaterielle Werte, die der Erwerbstätigkeit dienen (Merkblatt A 1995 ■ Geschäftliche Betriebe 05.2011, Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Beilage 6). Entgegen der Auffassung der Steuerrekurskommission waren damit aufgrund der Informationen, die der Steuerverwaltung im Zeitpunkt der Veranlagungen zur Verfügung standen, die Aktivierung und die Abschreibung der Konzessionen nicht ungewöhnlich und der diesbezügliche Sachverhalt nicht erkennbar unvollständig. Erst recht kann keine Rede davon sein, dass die Steuererklärungen diesbezüglich einen klar ersichtlichen oder offensichtlichen Fehler aufgewiesen hätten.

2.2.3.2 Die Lizenzgebühren entsprachen bloss 7 % (in den Geschäftsjahren 2012 und 2013) des Aufwands und 7 % (im Geschäftsjahr 2012) bzw. 6 % (im Geschäftsjahr 2013) des Ertrags (Erfolgsrechnung der A\_\_\_\_\_ per 31.12.2012, Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Beilage 4; Erfolgsrechnung der A\_\_\_\_\_ per 31.12.2013, Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Beilage 5). Wie die Steuerrekurskommission richtig festgestellt hat, wird häufig versucht, die Steuern mittels Lizenzgebühren auf unzulässige Weise zu optimieren (angefochtene Entscheide, E. 4f). Die Steuerverwaltung wendet dagegen aber zu Recht ein, dass Lizenzgebühren viel öfter nicht der unzulässigen Steueroptimierung dienen, sondern geschäftsmässig begründet sind (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Ziff. II.4.3a und b). Aufgrund der Informationen, die der Steuerverwaltung im Zeitpunkt der Veranlagungen zur Verfügung standen, waren die Lizenzgebühren und deren Höhe deshalb plausibel. Dass im ersten Geschäftsjahr der neu gegründeten Gesellschaft in der Erfolgsrechnung noch keine Lizenzgebühren geltend gemacht worden sind, ist entgegen der Auffassung der Steuerrekurskommission keineswegs derart ungewöhnlich, dass darin ein konkreter Anhaltspunkt für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben der Beigeladenen gesehen werden könnte. Es kann wiederum erst recht keine Rede davon sein, dass die Steuererklärungen in Bezug auf die Verbuchung der Lizenzgebühren einen klar ersichtlichen oder offensichtlichen Fehler aufgewiesen hätten.

2.2.3.3 Aus den vorstehenden Gründen liegen entgegen der Auffassung der Steuerrekurskommission und der Beigeladenen neue Tatsachen und Beweismittel im Sinn von § 177 StG und Art. 151 Abs. 1 DBG vor. Zur Zeit der Veranlagungen sprachen nicht einmal konkrete Anhaltspunkte gegen die Richtigkeit oder Vollständigkeit der Angaben in den Steuererklärungen. An dieser Beurteilung vermögen auch die von der Vorinstanz zur Begründung ihrer Erwägungen herangezogenen Bundesgerichtsurteile (angefochtene

Entscheide, E. 4d) nichts zu ändern. Wie die Steuerverwaltung zutreffend ausführt, behandeln diese Urteilen mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbare Fälle, bei welchen es um die Beurteilung von Nachsteuerverfahren ging, die ausschliesslich nicht buchführende natürliche Personen betrafen (vgl. Rekurs- und Beschwerdebegründung, Ziff. II.4.1). Wenn die Beigeladene dem entgegenhält, es sei irrelevant, dass es sich in den erwähnten Entscheiden um natürliche Personen handelt (Vernehmlassung, Rz. 8), verkennt sie, dass die Steuerbehörden die sich aus den Geschäftsbüchern ergebenden Tatsachen grundsätzlich ohne weitere Abklärungen als materiell wahr vermutet in die Veranlagung miteinbeziehen können, sofern die Geschäftsbücher formell ordnungsgemäss geführt worden sind. M.a.W. begründet die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit der Geschäftsbücher eine Schranke für die Untersuchungspflicht der Steuerbehörden (zum Ganzen Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Auflage, Zürich 2018, § 14 N 7 f. und N 29). Die Steuerverwaltung bringt daher zu Recht vor, dass das Ausmass des Vertrauens, welches sie einer formell ordnungsmässigen Bilanz und Erfolgsrechnung entgegenbringen muss, im Vergleich zur Steuererklärung einer natürlichen Person signifikant höher ist (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Ziff. II.4.2c). Im vorliegenden Fall gibt es denn auch keine Anzeichen dafür, dass die Buchhaltung der Beigeladenen in den Geschäftsjahren 2011 bis 2013 formell nicht ordnungsgemäss geführt wurde.

#### **E. 2.2.4**

2.2.4.1 Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen und Reingewinn in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und das Eigenkapital zutreffend ausgewiesen und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so kann gemäss Art. 151 Abs. 2 DBG keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend gewesen ist. Dies gilt auch für die kantonalen Steuern (vgl. Art. 53 Abs. 1 StHG; Looser, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 53 N 15). Wenn sich die in der Steuererklärung deklarierte Bewertung später als unrichtig erweist, kann die Veranlagung nur dann erneut überprüft und korrigiert werden, wenn sich herausstellt, dass der Steuerpflichtige unrichtige oder unvollständige Angaben über die Grundlagen der Bewertung gemacht hat (BGer 2A.706/2007 vom 1. März 2007 E. 5; Zweifel et al., a.a.O., § 26 N 29; vgl. Looser, a.a.O., Art. 53 N 22). Die Steuerrekurskommission stellte zu Recht fest, dass die Abschreibung von CHF 20'000'000.00 auf den Konzessionen in der Jahresrechnung 2013 eine Bewertung darstellt, die von der Steuerverwaltung akzeptiert worden ist (angefochtene Entscheide, E. 4e). Das Gleiche gilt für die Aktivierung der Konzessionen im Umfang von CHF 50'000'000.00 in der Bilanz 2011 und die Bewertung der Konzessionen mit CHF 50'000'000.00 in der Bilanz 2012. Die Voraussetzungen, unter denen eine Bewertung im Nachsteuerverfahren ausnahmsweise korrigiert werden kann, sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt, weil die Beigeladene überhaupt keine Angaben über die Grundlagen der Bewertung der Konzessionen gemacht hat. Damit ist im Nachsteuerverfahren eine Korrektur des in den Bilanzen 2011 bis 2013 angegebenen Werts der Konzessionen von CHF 50'000'000.00 bzw. CHF 30'000'000.00 und der Abschreibung von CHF 20'000'000.00 in der Jahresrechnung 2013 ausgeschlossen.

2.2.4.2 Festzustellen ist zudem, dass die Bewertung der Konzessionen mit CHF 50'000'000.00 bzw. CHF 30'000'000.00 in den Bilanzen 2011 bis 2013 als solche ohnehin keine tieferen

Steuerbeträge als die von der Steuerverwaltung geltend gemachte Bewertung mit CHF 0.■ zur Folge gehabt hat (vgl. Provisorische Berechnung vom 12. April 2017, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 4. Dezember 2017, Beilage 2 [Vorakten Vorinstanz STRK.2017.149, S. 58 und 60 f. sowie STRK.2017.165 S. 65]). Damit fehlt es insoweit bereits an einem Steuerausfall bzw. einer Unterbesteuerung als zentraler Voraussetzung der Nachsteuererhebung (vgl. dazu Looser, a.a.O., Art. 151 N 5).

### **E. 3.1**

3.1.1 Aus den vorstehenden Gründen sind der Rekurs und die Beschwerde betreffend die Nachsteuerpflicht aufgrund der in den Jahresrechnungen 2011 bis 2013 bilanzierten Konzessionen und deren Abschreibung abzuweisen.

3.1.2 Dass die Bewertung der Konzessionen in den Bilanzen 2011 bis 2013 und die Abschreibung auf den Konzessionen in der Jahresrechnung 2013 nicht korrigiert werden dürfen, bedeutet nicht, dass die Steuerbehörden bei der Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der in den Erfolgsrechnungen 2012 und 2013 geltend gemachten Lizenzgebühren von einem Wert der Lizenz von CHF 50■000.■ oder CHF 30■000.■ ausgehen müsste. Erstens betreffen die aktivierten Anschaffungskosten einen anderen Gegenstand als die als Aufwand geltend gemachten Lizenzgebühren. Zweitens war für die Steuerverwaltung ein Zusammenhang zwischen den Konzessionen und den Lizenzgebühren nicht erkennbar. Ob die Lizenzgebühren als geldwerte Leistungen aufzurechnen sind, ist umstritten und von der Steuerrekurskommission nicht geprüft worden, weil sie zu Unrecht davon ausgegangen ist, mangels neuer Tatsachen oder Beweismittel im Sinn von § 177 StG und Art. 151 Abs. 1 DBG hätte kein Nachsteuerverfahren eingeleitet werden dürfen. Die Sache ist deshalb zum Entscheid über die Nachsteuerpflicht aufgrund der in den Erfolgsrechnungen 2012 und 2013 als Aufwand verbuchten Lizenzgebühren und gegebenenfalls zur Bemessung der Höhe der Nachsteuer an die Steuerrekurskommission zurückzuweisen. Entsprechend dem Ausgang dieser Prüfung hat die Steuerrekurskommission auch die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission neu zu verteilen.

3.2 In den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht obsiegen bezüglich der Lizenzgebühren die Steuerverwaltung und bezüglich der Konzessionen die Beigeladene. Die Steuerverwaltung rechnete zur Bestimmung des steuerbaren Gewinns der Beigeladenen Lizenzgebühren von CHF 134■208.■ und Abschreibungen auf Konzessionen von CHF 20■000.■ auf (Provisorische Berechnung vom 12. April 2017, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 4. Dezember 2017, Beilage 2 [Vorakten Vorinstanz STRK.2017.149, S. 60]). Folglich ist davon auszugehen, dass die Steuerverwaltung im Umfang von rund 87% und die Beigeladene im Umfang von rund 13% obsiegt haben. Entsprechend diesem Ausgang der Verfahren hat die Beigeladene 87% der ordentlichen Kosten der verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu tragen und hat die Steuerverwaltung der Beigeladenen 13% einer vollen Parteientschädigung für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht zu bezahlen. Die ordentlichen Kosten des Verfahrens betreffend die kantonalen Steuern pro 2011 bis 2013 (Verfahren VD.2018.233) werden auf CHF 1'200.■ und jene des Verfahrens betreffend die direkte Bundessteuer pro 2011 bis 2013 (Verfahren VD.2018.234) werden auf CHF 800.■ festgesetzt. Damit betragen die von der Beigeladenen zu tragenden reduzierten Gebühren CHF 1■000.■ und CHF 700.■, insgesamt CHF 1■700.■. Der Aufwand des Parteivertreters der Beigeladenen ist mangels Einreichung einer Honorarnote zu schätzen. Für die Fristerstreckungsgesuche vom

21. Januar 2019 und die Vernehmlassungen vom 4. Februar 2019 erscheint ein Aufwand von knapp sechs Stunden angemessen. Unter Zugrundelegung des praxisgemässen Überwälzungstarifs von CHF 250.■ pro Stunde beliefe sich die volle Parteientschädigung damit auf CHF 1■500.■. Die von der Steuerverwaltung zu bezahlende reduzierte Parteientschädigung beträgt damit CHF 200.■.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.