

GR_GERICHTE A 2009 69 vom 13. April 2010

GR Gerichte, 2010-04-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2009_69

FR: GR_GERICHTE A 2009 69 du 13 avril 2010

IT: GR_GERICHTE A 2009 69 del 13 aprile 2010

Regeste

Nachsteuern | Steuern übriges

Erwägungen

E. 4

In ihrer Replik weist die Beschwerdeführerin darauf hin, dass in den Veranlagungen 2006 und 2007 der Fusionsverlust entsprechend der neueren Doktrin (vgl. Entwicklung in den Kommentaren Prof. Reich) auch kapitalseitig korrigiert worden sei. Leider sei die Korrektur nur auf der Aktivseite erfolgt, was dogmatisch falsch bzw. nicht konsequent sei und zu einer höheren Besteuerung geführt habe. Die Auslegung liege aber jeweils im Ermessen des Steuerkommissärs des Kantons Aargau. Deshalb liege weder eine Verfälschung der Quotenermittlung noch eine Unterbesteuerung vor. Nachdem sie ab 2004 in GR nur über eine Betriebsstätte verfüge, könne der Kanton Graubünden von sich aus nicht den maximalen Anteil versteuern, sondern habe die Handlung des Sitzkantons zu akzeptieren, wenn er von sich aus auf weitere Abklärungen bei seinen ordentlichen Veranlagungen verzichte. Alles andere würde zu einer weder erwünschten noch zulässigen Rechtsunsicherheit führen.

E. 5

Im Rahmen ihrer Duplik verweist die Steuerverwaltung auf das Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV über „Umstrukturierungen“, wonach der Gewinnsteuerwert des aktivierten unechten Fusionsverlustes „Null“ (Negativreserve im Umfang des unechten Fusionsverlustes) betrage. Mit dem Inkrafttreten des Fusionsgesetzes am 1.7.2004 habe sich daran nichts geändert. Dieser Praxis folge auch Prof. Reich und die Beschwerdeführerin habe auch den Gesamtgewinn korrekt deklariert. Es sei auch richtig, auf der Kapitalseite auf die Steuerbilanz abzustellen, weshalb sie im Einspracheentscheid die Kapitalfaktoren zu Gunsten der Beschwerdeführerin korrigiert habe. Eine Unterbesteuerung in Graubünden liege aber vor, weil die interkantonale Ausscheidung falsch vorgenommen worden sei. Dies sei nur möglich gewesen, weil die Beschwerdeführerin den Fusionsverlust anders als sie selbst im Ruling vorgeschlagen und zugesichert vorgenommen habe. Diese Tatsachen hätten aber durch die Steuerverwaltung bei der ordentlichen Veranlagung nicht erkannt werden können, weshalb ihre zufällige Entdeckung nun zu Recht in einem Nachsteuerverfahren erfasst werde. Dies habe mit Rechtsunsicherheit bei der Besteuerung im Betriebsstättekantons überhaupt

nichts zu tun, da dieser in der Veranlagung weitgehend frei sei. Zur Vermeidung einer allfälligen Doppelbesteuerung würden der Beschwerdeführerin weitere Rechtsmittel zur Verfügung stehen. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. a)

Beschwerdethema bildet vorab die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht das Vorliegen der Voraussetzungen für die Erhebung der kantonalen Nachsteuer bejaht hat. Gemäss Art. 145 Abs. 1 StG wird die zuwenig veranlagte Steuer als Nachsteuer erhoben, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Vorab stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Tatsache oder ein Beweismittel als neu zu gelten habe. Die nachstehenden Überlegungen folgen der Darstellung von Markus Kühni in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 2, 3.A., § 206 N 20. § 206 des Aargauer Steuergesetzes hat bezüglich der interessierenden Fragen den gleichen Wortlaut wie Art. 145 Abs. 1 StG, sodass ohne weiteres für die Auslegung beider Bestimmungen dieselben Argumente herbeigezogen werden können. b) Die Steuerbehörde muss nicht, aber darf sich auf die Richtigkeit der ausgefüllten Steuererklärung verlassen, ohne damit das Recht auf Durchführung eines Nachsterverfahrens zu verwirken (AGVE 1982, 467; StE 1994 SO B 97.41 Nr. 6). Die Neuheit ist deshalb gegeben, auch wenn bei weitergehender Untersuchung der richtige Sachverhalt hätte aufgedeckt werden können (ASA 51, 34). Wegen der grossen Zahl der durchzuführenden Steuerverfahren ist es den Steuerbehörden nicht zumutbar, in jedem Falle eine ins Detail gehende Untersuchung vorzunehmen (BGE vom 3.9.1981 i. S. Sch.). Es ist prinzipiell Sache der steuerpflichtigen Person, sämtliche (steuerlich) massgebenden Tatsachen den Steuerbehörden bekanntzugeben,

da sie allein vollumfänglich über ihre persönliche und finanzielle Situation Bescheid weiss. Die steuerpflichtige Person trägt deshalb die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Sie muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 182 Abs. 1). Ist der Pflichtige über die steuerliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese deshalb nicht einfach verschweigen, sondern er hat auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss die steuerpflichtige Person die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (BGE vom 2 1.12.2007, 2C_557/ 2007). Mit der Unterzeichnung der Steuererklärung gibt letztlich die steuerpflichtige Person ausdrücklich die Versicherung ab, die Steuererklärung sei vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt worden. Diese Erklärung gilt in der Regel als Beweis der objektiven Richtigkeit (AGVE 1986, 408). Die steuerpflichtige Person muss daher immer damit rechnen, dass die Veranlagungsbehörde auf ihre Angaben abstellt, ohne sie näher zu prüfen (VGE vom 23.6.1997). Dabei besteht aber die Gefahr einer zu weit gehenden Relativierung des Untersuchungsgrundsatzes. Das aargauische Verwaltungsgericht hat mit Recht erkannt, dass es einen Grenzbereich gibt zwischen denjenigen Fällen, in denen die Steuerbehörde auf die Angaben der steuerpflichtigen Person abstellen darf (aber nicht notwendigerweise muss) und demzufolge die Nachbesteuerung zulässig ist, wenn sich die Angaben der steuerpflichtigen Person nachträglich als unrichtig erweisen, und Fällen, in denen die Steuerbehörde einen erkennbar unklaren oder unvollständigen Sachverhalt ungeklärt lässt und die auf derart unsicherer Grundlage getroffenen Annahmen nicht über ein Nachsterverfahren verbessert werden dürfen, wenn sie sich nachträglich als unzutreffend herausstellen (VGE vom 27.6.1986, Art. 63 = StE 1987 AG B 97.41 Nr. 4). Will man die vom Gesetz statuierte Eigenverantwortung der steuerpflichtigen Person nicht allzu stark einschränken (RGE vom 26.11.1986, E 6045/P 76), ist darauf abzustellen, ob sich aus den Angaben der steuerpflichtigen Person selbst und den weiteren Akten klare Hinweise ergeben, dass die Angaben in der Steuererklärung unvollständig sind oder sonst wie zusätzliche Abklärungen notwendig erscheinen (VGE vom 27.6.1986, Art. 63 = StE 1987 AG B 97.41 Nr. 4). In Präzisierung seiner

Rechtsprechung hat das zürcherische Verwaltungsgericht dazu festgehalten, dass die Unrichtigkeit oder

Unvollständigkeit des als erheblich erkennbaren Sachverhaltes offensichtlich sein, d h ins Auge springen müsse. Die versäumte Sachverhaltsabklärung bedingt mit andern Worten eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht, die den Kausalzusammenhang zwischen der ungenügenden Deklaration und der ungenügenden Veranlagung unterbricht (vgl. dazu StE 1994 ZH B 97.41 Nr. 7; StE 1999 BE B 97.41 Nr. 10; StE 1999 ZH B 97 41 Nr. 11). In der neueren Rechtsprechung wurde diese Einschätzung zum Untersuchungsgrundsatz bestätigt, indem dargelegt wurde, dass bloss erkennbare Mängel keine ergänzenden Untersuchungen durch die Steuerbehörden bedingen. Nur bei Fehlern die klar ersichtlich und offensichtlich seien, bestehe die Verpflichtung zu entsprechenden Abklärungen (StE 2007 BS B 97 41 Nr. 21; BGE vom 17.6.2004, 2A 604/2003; StR 2004 531). Tatsachen und Beweismittel sind somit in jedem Fall dann neu, wenn sie der Steuerbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung auch bei Anwendung von gehöriger bzw. pflichtgemässer Sorgfalt nicht bekannt sein konnten (DBG Kommentar Art 151 N 11). Nimmt die Veranlagungsbehörde auf einem Sachverhalt, der vollständig und korrekt deklariert wurde, eine falsche rechtliche Würdigung vor, ist dagegen die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens ausgeschlossen. Dieses Verständnis zur Untersuchungspflicht der Steuerbehörden basiert zum Teil auch auf praktischen Überlegungen, um das Massenveranlagungsverfahren nicht unnötig zu erschweren. Da die steuerpflichtigen Personen im Veranlagungsverfahren ohnehin zur umfassenden Offenlegung ihrer persönlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse verpflichtet sind und da die Nachforderung gesetzwidrig nicht erhobener Steuern ausgeschlossen ist, wenn Einkommen und Vermögen in der Steuererklärung genau und vollständig angegeben wurden, ist diese Betrachtungsweise vertretbar. Davon ausgehend hat das aargauische Steuerrekursgericht erkannt, dass die Vorakten einer steuerpflichtigen Person nur beizuziehen sind, wenn sich dies auf Grund eines Hinweises aus der Steuererklärung der aktuell zu veranlagenden Steuerperiode bzw. auf Grund der damit eingereichten Unterlagen geradezu aufdrängt (RGE vom 18.10.1995, 1K 3247/p 231). Es kann nicht verlangt werden, dass ohne entsprechenden Hinweis im laufenden Veranlagungsverfahren grundsätzlich sämtliche Vorakten einer

steuerpflichtigen Person nach Angaben zu durchforsten sind, aus denen auf (immer noch fließendes) steuerbares Einkommen in der aktuell zu veranlagenden Periode zu schliessen ist. Die Vorakten sind einzig für die Vornahme eines Vermögensvergleichs beizuziehen. Der Vermögensvergleich hat aber nicht detailliert, sondern in groben Zügen zu erfolgen, weshalb ein Blick auf die Veranlagungsverfügung bzw. auf die letzte Seite der Steuererklärung der Vorperiode genügt. Diese Betrachtungsweise hat das Bundesgericht in einem neueren Entscheid (BGE vom 21.12.2007, 2C_557/2007) relativiert, indem der Steuerbehörde vorgehalten wurde, sie hätte die Nichtdeklaration von Darlehenszinsen, die jeweils nicht ausbezahlt, sondern dem Darlehen gutgeschrieben wurden, bei gehöriger Sorgfalt erkennen müssen. Dies wurde damit begründet, dass einerseits Darlehen in der Regel nicht zinsfrei gewährt werden und dass andererseits die jährliche Erhöhung der Darlehensguthaben nicht nachvollziehbar war. Das Vorliegen einer neuen Tatsache wurde deshalb verneint. Diese Einschätzung kann nur geteilt werden, wenn die Zinsgutschriften zu einer nicht erklärbaren Vermögensentwicklung führten. Es wäre praxisfremd, wenn bereits die bloss Deklaration eines zinsfreien Darlehens zu weiteren Abklärungen verpflichten würde. Ohne einen detaillierten Vergleich mit den Vorakten hätte aber die

Veranlagungsbehörde gar nicht erkennen können, dass das Darlehen von Jahr zu Jahr angewachsen ist. Eine Verpflichtung zu Nachforschungen in den Vorakten kann aber den Steuerbehörden nur auferlegt werden, wenn sich aus der zu prüfenden Steuererklärung selbst klar ersichtliche und offensichtliche Hinweise auf eine unvollständige oder unkorrekte Deklaration ergeben. c) Die erwähnten Grundsätze gelten mutatis mutandis selbstredend auch dann, wenn es um eine interkantonale Steuerauscheidung geht. Im interkantonalen Verhältnis übernimmt bei interkantonalen Gesellschaften grundsätzlich der Sitzkanton die „Leader-Rolle“ im Veranlagungs- und Ausscheidungsverfahren. Diese „Leader-Rolle“ kommt im vorliegenden Fall dem Sitzkanton Aargau zu. Der Sitzkanton führt in der Regel als erster das Veranlagungsverfahren durch. Er kontrolliert die Steuererklärung und nimmt allfällige Korrekturen vor, wie die Vorinstanz zu Recht bemerkt hat. Der Sitzkanton verfügt - im Gegensatz zu den Steuerbehörden der Betriebsstättekantone - über eine komplette Steuererklärung mit sämtlichen

notwendigen Beilagen. Nach Vornahme der definitiven Veranlagung teilt er die Steuerfaktoren samt interkantonaler Steuerauscheidung den beteiligten Kantonen mit. Darin eingeschlossen sind allfällige Abweichungen gegenüber der Steuererklärung (vgl. Art. 2 Abs. 3 der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis). 2. a) Im Lichte dieser Grundsätze ist vorliegend zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht ein Nachsteuerverfahren durchgeführt hat. Vorab ist dazu festzuhalten, dass sich das Nachsteuerverfahren einzig auf die Steuerauscheidung bezog, ausdrücklich aber nicht auf den steuerbaren Gesamtgewinn. Die Steuerfaktoren hat die Vorinstanz vom Sitzkanton übernommen und können im vorliegenden Verfahren nicht mehr zur Diskussion stehen. b) Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin den Fusionsverlust entgegen den Zusicherungen im Steurruling, das auch dem Sitzkanton vorlag, aktivierte und in die Ausscheidung einbezog. In der Vereinbarung hiess es: „Die Fusion führt zu einem unechten Fusionsverlust in der ..., der zulasten der Reserven ausgebucht wird (die mutmassliche Fusionsbilanz ist bei ihren Akten).“ Die Abweichung davon führte zu einer Unterbesteuerung im Kanton Graubünden. Die Beschwerdeführerin macht nun vergeblich geltend, die Vorinstanz hätte dies bereits im ordentlichen Veranlagungsverfahren erkennen können und müssen. Die Steuerverwaltung hat unter der Annahme, dass das Ruling eingehalten wurde, die ordentlichen Veranlagungen 2004 und 2005 gestützt auf die Angaben des Sitzkantons übernommen und rechtskräftig veranlagt. Sie hatte angesichts der Zusicherung der Beschwerdeführerin keine Veranlassung zu irgendwelchen Rückfragen an den Sitzkanton oder weiteren eigenen Abklärungen, sondern durfte sich dem auch im Steuerrecht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben auf die Angaben der Beschwerdeführerin verlassen. Nachdem die anders vorgenommene Abbuchung des Fusionsverlustes eine direkte Auswirkung auf die interkantonale Ausscheidung hatte, so die Kollisionsnormen, wie die Steuerverwaltung eingehend dargetan hat und worauf verwiesen werden kann, verletzte und die entsprechende Abweichung vom zugesicherten Vorgehen nachträglich durch einen Dritthinweis entdeckt wurde, war die Vorinstanz gegenüber der unterschreibenden Beschwerdeführerin auf Grund der vereinbarten Zusicherung berechtigt, die nachweislich unkorrekten Veranlagungen im Nachsteuerverfahren zu korrigieren. Die nachträglich angepassten Kapitalfaktoren hat sie im Einspracheentscheid konsequenterweise zu Gunsten der Beschwerdeführerin mit einer Reduktion der Gesamtsteuer von Fr. 354'429.-- auf Fr. 200'014.-- berücksichtigt. Die Beschwerde ist somit abzuweisen. 3. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten

zulasten der Beschwerdeführerin. Demnach erkennt das Gericht: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Die Gerichtskosten, bestehend - aus einer Staatsgebühr von Fr. 4'000.-- - und den Kanzleiauslagen von Fr. 248.-- zusammen Fr. 4'248.-- gehen zulasten der ... und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.

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