

WBE.2024.49 / jh / JH / we

(3-RV.2022.68)

Art. 25

Urteil vom 8. Mai 2026

Besetzung

Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz

Verwaltungsrichterin Schircks

Verwaltungsrichter Winkler

Gerichtsschreiber Hösle

Beschwerde-
führerin

A. _____ GmbH

vertreten durch Dr. iur. Benno Studer, Fürsprecher und Notar, und / oder
MLaw Cédric Bär, dipl. Steuerexperte, Studer Anwälte und Notare AG,
Hintere Bahnhofstrasse 11A, Postfach, 5080 Laufenburg

gegen

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend Feststellung der Steuerpflicht

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 21. Dezember 2023

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

Die A._____ GmbH wurde am tt.mm. 2014 ins Handelsregister eingetragen. Sie bezweckt den An- und Verkauf von landwirtschaftlichen Erzeugnissen, Handel derselben und von landwirtschaftlichen Produktionsmitteln, Maschinen, Gerätschaften und dergleichen sowie Handel und Erbringen von Dienstleistungen jeglicher Art in diesem Bereich.

Gesellschafter der A._____ GmbH sind seit der Gründung die Eheleute B._____ und C._____ mit Wohnsitz am Q._____, in R._____ (seit dem 1. Januar 2022 ist R._____ infolge Fusion Teil der Einwohnergemeinde U._____).

Gemäss Handelsregistereintrag lag der Sitz der A._____ GmbH bis zum 7. Dezember 2023 im Kanton V._____, mit Domiziladresse bei der D._____ GmbH, R-Strasse 5, in V._____. Per 8. Dezember 2023 wurde der Sitz an die Wohnadresse von B._____ und C._____ verlegt.

2.

Mit Feststellungsverfügung vom 17. Dezember 2020 verfügte das Kantonale Steueramt (KStA), dass die A._____ GmbH ab 1. Januar 2014 im Kanton Aargau unbeschränkt steuerpflichtig sei.

B.

1.

Dagegen erhob die A._____ GmbH mit Schreiben vom 15. Januar 2021 Einsprache beim KStA. Sie beantragte die Aufhebung der Feststellungsverfügung vom 17. Dezember 2020 sowie die Anerkennung des steuerlichen Sitzes im Kanton V._____.

2.

Das KStA wies die Einsprache mit Entscheid vom 4. Mai 2022 ab. In Abweichung zur Feststellungsverfügung vom 17. Dezember 2020 hielt das KStA im Entscheiddispositiv die unbeschränkte Steuerpflicht der A._____ GmbH neu ab tt.mm. 2014 und nur für die Kantons- und Gemeindesteuern im Kanton Aargau fest.

C.

1.

Mit Rekurs vom 3. Juni 2022 gelangte die A._____ GmbH an das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, und beantragte zusammengefasst, dass der Einspracheentscheid aufzuheben und der steuerliche Wohnsitz im Kanton V._____ anzuerkennen sei.

2.

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, kam am 21. Dezember 2023 zu folgendem Urteil:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebür von CHF 190.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 1'290.00 bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 5. Februar 2024 gelangte die mittlerweile anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin an das Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

1.

Das Dossier (die Sache unter Beilagen aller Akten) sei zur materiellen Beurteilung des Veranlagungsortes bzw. der unbeschränkten Steuerpflicht der Beschwerdeführerin an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern zu überweisen. Das kantonale Verfahren sei so lange zu sistieren, bis der Entscheid der ESTV vorliegt.

2.

Über den Antrag nach Ziff. 1 betreffend Weiterleitung an die ESTV und Antrag auf Sistierung sei ein anfechtbarer Zwischenentscheid zu fällen.

3.

Eventualiter sei der Steuerhoheitsentscheid vom 21. Dezember 2023 des Spezialverwaltungsgerichts betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 (**3-RV.2022.68**) aufzuheben. Zudem sei die Feststellungsverfügung vom 17. Dezember 2020 über die unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton Aargau für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkten Bundessteuern ab tt.mm. 2014 der Beschwerdeführerin aufzuheben und der Kanton Aargau sei zu verpflichten, auf die Inanspruchnahme der unbeschränkten Steuerpflicht der Beschwerdeführerin für die Zwecke der direkten Bundessteuern sowie Kantons- und Gemeindesteuern ab der Steuerperiode 2014 zu verzichten.

4.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MWST) zu Lasten der Beschwerdegegner.

2.

Am 7. Februar 2024 überwies das Spezialverwaltungsgericht die Beschwerde mitsamt Verfahrensakten an das Verwaltungsgericht und verzichtete auf die Erstattung einer Vernehmlassung.

3.

Das KStA beantragte mit Beschwerdeantwort vom 6. März 2024 die Abweisung der Beschwerde.

4.

Mit Schreiben vom 19. April 2024 reichte die Beschwerdeführerin eine als "Ergänzung zur Beschwerde" bezeichnete Replik ein.

5.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall auf dem Zirkularweg entschieden (§ 7 des Gerichtsorganisationsgesetzes vom 6. Dezember 2011 [GOG; SAR 155.200]).

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

2.1

Die Beschwerdeführerin verlangt in Ziffer 1 ihrer Rechtsbegehren, der Fall sei zur materiellen Beurteilung des Veranlagungsortes bzw. der unbeschränkten Steuerpflicht der Beschwerdeführerin an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zu überweisen und das kantonale Verfahren sei bis zum Entscheid der ESTV zu sistieren. In Ziffer 2 verlangt sie den Erlass eines anfechtbaren Zwischenentscheids zur in Ziffer 1 beantragten Weiterleitung und Sistierung.

Die Beschwerdeführerin begründet diese Anträge mit Art. 108 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11). Da sich diese Bestimmung ausschliesslich auf die direkte Bundessteuer bezieht, ist in einen ersten Schritt zu prüfen, ob diese Anträge der Beschwerdeführerin überhaupt durch den Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens gedeckt sind.

2.2

Das Verfahren und der Entscheid in der Sache sind grundsätzlich auf den Streitgegenstand begrenzt. Streitgegenstand kann in einem Rechtsmittelverfahren nur sein, was die Vorinstanz überhaupt entschieden hat oder zu entscheiden gehabt hätte, also was Thema des im Anfechtungsobjekt enthaltenen Entscheiddispositivs war oder hätte sein müssen. Als zweites Element sind die Parteibegehren heranzuziehen, die den Streitgegenstand auf Teile des jeweiligen Anfechtungsobjekts beschränken können (vgl. BGE 125 V 413, Erw. 1b; Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2025.193, Erw. II/2.2.1 mit weiteren Hinweisen).

2.3

Das KStA erliess am 17. Dezember 2020 eine "Feststellungsverfügung über die unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton Aargau für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer ab tt.mm. 2014" und verfügte, die Beschwerdeführerin sei "ab 1. Januar 2014 im Kanton Aargau unbeschränkt steuerpflichtig."

Die Beschwerdeführerin erhob gegen diese Feststellungsverfügung Einsprache. Mit Einspracheentscheid vom 4. Mai 2022 wies das KStA die von der Beschwerdeführerin gestellten Anträge zwar vollumfänglich ab, passte den Feststellungsentscheid von Amtes wegen aber wie folgt an:

Die A._____ GmbH ist ab tt.mm. 2014 unbeschränkt steuerpflichtig im Kanton Aargau für die Kantons- und Gemeindesteuern.

Mit diesem Einspracheentscheid vom 4. Mai 2022 wurde die ursprüngliche Feststellungsverfügung vom 17. Dezember 2020 materiell abgeändert und ersetzt. Gemäss Einspracheentscheid besteht die unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin im Kanton Aargau erst ab dem tt.mm. 2014 (statt 1. Januar 2014) und die Feststellung der Steuerpflicht bezieht sich ausdrücklich nur auf die Kantons- und Gemeindesteuern (anstatt auch auf direkte Bundessteuer).

Die vom KStA im Einspracheentscheid vorgenommene Beschränkung der Feststellung der Steuerpflicht allein auf die Kantons- und Gemeindesteuern ist dabei nicht zu beanstanden. Wie die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde selbst ausführt, bestimmt gemäss Art. 108 Abs. 1 DBG die ESTV den Veranlagungsort, wenn für die Veranlagung der direkten Bundessteuer mehrere Kantone infrage kommen. Nur die ESTV kann im interkantonalen Verhältnis einen verbindlichen Entscheid über die Veranlagungszuständigkeit für die direkte Bundessteuer fällen. Den Kantonen fehlt für einen solchen Entscheid die Kompetenz (Urteil des Bundesgerichts 2C_806/2019 vom 8. Juni 2020, Erw. 5.1). Das KStA war offensichtlich unzuständig, um über das Steuerdomizil der Beschwerdeführerin betreffend die direkte Bundessteuer zu entscheiden und hat diesen Fehler im Einspracheentscheid von Amtes wegen korrigiert.

2.4

Weil der Einspracheentscheid vom 4. Mai 2022 die Feststellungsverfügung vom 17. Dezember 2020 ersetzt hat, bildete nur der Einspracheentscheid Anfechtungsobjekt für das vorinstanzliche Rekursverfahren. Streitig war damit nur noch die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Aargau betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern ab tt.mm. 2014. Die Beschwerdeführerin äusserte sich im Rekurs dementsprechend nicht mehr zur Steuerpflicht betreffend die direkte Bundessteuer. Ihre Argumente für ein fehlendes Steuerdomizil im Kanton Aargau stützte die Beschwerdeführerin deshalb einzig auf das kantonale Steuerrecht ab und nicht auf das DBG. Ebenfalls beantragte sie weder im Einspracheverfahren noch im Rekursverfahren eine Überweisung an die ESTV i. S. v. Art. 108 Abs. 1 DBG.

2.5

Die Beschwerdeführerin bringt nun in ihrer Beschwerde vor, sie habe mit ihrem Rekurs nicht nur die Aufhebung des Einspracheentscheids, sondern auch der Feststellungsverfügung beantragt. Daraus leitet sie ab, dass sie auch die Steuerpflicht betreffend die direkte Bundessteuer angefochten habe.

Allein aus der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin im Rekurs fälschlicherweise auch die Feststellungsverfügung angefochten hat, kann sie nicht ableiten, dass die Zuständigkeit betreffend die direkte Bundessteuer im vorinstanzlichen Rekursverfahren Prozessgegenstand war. Einerseits wurde die Feststellungsverfügung nicht nur formell, sondern auch materiell durch den Einspracheentscheid ersetzt, andererseits machte die Beschwerdeführerin in ihrer Rekursbegründung keinerlei Ausführungen zur direkten Bundessteuer. Dementsprechend musste und durfte die Vorinstanz nur über die Frage der Steuerpflicht im Kanton Aargau für die Kantons- und Gemeindesteuer entscheiden.

Da die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin für die direkte Bundessteuer nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Entscheids war, kann sie auch im vorliegenden Verwaltungsbeschwerdeverfahren nicht Prozessgegenstand sein. Die von der Beschwerdeführerin in den Ziffern 1 und 2 gestellten Rechtsbegehren gehen deshalb am Streitgegenstand vorbei. Damit im vorliegenden Verfahren darauf eingetreten werden könnte, hätte im vorinstanzlichen Verfahren die Steuerpflicht betreffend die direkte Bundessteuer strittig gewesen sein müssen.

Nach dem Gesagten darf auf die in den Ziffern 1 und 2 gestellten Rechtsbegehren nicht eingetreten werden.

3.

3.1

Die Beschwerdeführerin beantragt eventualiter in Ziffer 3 der Rechtsbegehren die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und der Feststellungsverfügung vom 17. Dezember 2020. Darüber hinaus beantragt sie im gleichen Rechtsbegehren, dass auf die Inanspruchnahme der unbeschränkten Steuerpflicht für die Zwecke der direkten Bundessteuer sowie Kantons- und Gemeindesteuern ab der Steuerperiode 2014 zu verzichten sei

3.2

Gemäss § 198 Abs. 2 i. V. m. § 196 Abs. 2 und Abs. 3 StG (ebenso § 43 Abs. 2 VRPG) muss die Beschwerdeschrift einen Antrag sowie eine Begründung enthalten. Auf Beschwerden, die diesen Anforderungen trotz vollständiger Rechtsmittelbelehrung nicht entsprechen, ist nicht einzutreten (vgl. Botschaft des Regierungsrats des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 14. Februar 2007, 07.07, S. 56 f.). Das Ansetzen einer angemessenen Nachfrist zur Verbesserung fällt nur in Betracht, wenn Antrag und Begründung zwar vorhanden, aber unklar oder widersprüchlich sind (§ 198 Abs. 2 i. V. m. § 196 Abs. 3 StG; § 43 Abs. 3 VRPG).

Mit der Begründung ist darzulegen, in welchen Punkten und aus welchen Gründen der angefochtene Entscheid nach Auffassung der Beschwerdeführenden Mängel aufweist (Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 2009, S. 275, Erw. 3.1). An die Begründung werden keine hohen Anforderungen gestellt. Eine ausreichende Begründung liegt schon vor, wenn sie wenigstens im Ansatz vorhanden ist (AGVE 1998, S. 346 mit weiteren Hinweisen). Ungenügend ist anstelle einer Begründung der pauschale bzw. globale Verweis auf vorinstanzliche Eingaben bzw. deren unveränderte Wiedergabe (BGE 140 III 115, Erw. 2; Urteil des Bundesgerichts 2C_24/2021 vom 6. Oktober 2021, Erw. 2.2). Ein solcher Verweis bzw. eine stereotypische Wiederholung ist deshalb ungenügend, weil daraus nicht hervorgeht, in welchen Punkten und weshalb der Entscheid der Vorinstanz angefochten wird. Es ist nicht Aufgabe der Rechtsmittelinstanz, in vorinstanzlichen Eingaben der Beteiligten nach Gründen zu suchen, weshalb der angefochtene Entscheid unrichtig sein könnte. Die Beschwerdeführerin trifft mit anderen Worten eine Substanziierungspflicht, indem sie sich mit dem angefochtenen Entscheid konkret und genügend verständlich auseinandersetzt (Urteil des Bundesgerichts 2C_830/2019 vom 27. April 2020, Erw. 9.3.2).

3.3

Betreffend des Teilantrages, dass der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben sei, ist der Beschwerde keine Begründung zu entnehmen. Die Beschwerdeführerin verweist in Ziffer 15 der Beschwerde lediglich pauschal auf die Ausführungen im vorinstanzlichen Verfahren. Eine substantiierte Auseinandersetzung mit den Erwägungen des vorinstanzlichen Entscheids

nimmt die Beschwerdeführerin nicht vor. Es ist nicht ersichtlich in welchen Punkten und weshalb der Entscheid der Vorinstanz angefochten wird. Lediglich in Ziffer 8 der Beschwerde führt die Beschwerdeführerin unter dem Titel "Tatsächliches" auf, was durch das vorinstanzliche Urteil unklar geblieben sein soll. Eine eigentliche Auseinandersetzung mit den Erwägungen der Vorinstanz kann darin nicht erblickt werden. Insbesondere ist nicht ersichtlich, was am Entscheid der Vorinstanz unrichtig sein soll und wie die Vorinstanz richtigerweise hätte entscheiden sollen. Ebenso lässt sich der Replik vom 19. April 2024 keine Begründung des Eventualbegehrens entnehmen. Die Replik bezieht sich lediglich auf das in Ziffer 1 der Rechtsbegehren gestellte Überweisungsbegehren an die ESTV.

Es darf von der nunmehr anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin erwartet werden, dass sie sich substantiiert mit den Erwägungen der Vorinstanz auseinandersetzt. Ein pauschaler Verweis auf die im vorinstanzlichen Verfahren gemachten materiellen Ausführungen würde selbst bei einer Laienbeschwerde der Begründungsanforderung nicht genügen. Darüber hinaus wurde die Beschwerdeführerin in der Rechtsmittelbelehrung des vorinstanzlichen Entscheids korrekt auf das Begründungserfordernis hingewiesen. Raum für eine Verbesserung besteht nicht, zumal von der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin erwartet werden darf, dass sie die formellen Aspekte des Verfahrens beherrscht.

Schliesslich ist auch auf das Teilbegehren, die Feststellungsverfügung sei aufzuheben, nicht einzutreten. Anfechtungsobjekt bildet einzig der Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts. Dieser hat den Einspracheentscheid ersetzt, welcher seinerseits an die Stelle der Feststellungsverfügung getreten ist.

Sofern die Beschwerdeführerin beantragt, dass der Kanton Aargau auf die Inanspruchnahme der Steuerpflicht für die direkte Bundessteuer sowie Kantons- und Gemeindesteuern zu verzichten habe, verkennt sie, dass dies die notwendige Konsequenz bildet, sollte der vorinstanzliche Entscheid aufgehoben werden. Das mit dem Teilantrag verfolgte Ziel wird bereits durch den Teilantrag auf Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids erreicht. Sofern sich die Steuerpflicht auf die direkte Bundessteuer richtet, ist festzuhalten, dass diese nicht Streitgegenstand bildet (siehe vorne Erw. I/2.5).

3.4

Nach den gemachten Ausführungen ist auf Ziffer 3 der Rechtsbegehren nicht einzutreten.

4.

Zusammenfassend gehen die Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin am Streitgegenstand vorbei oder genügen der Begründungsanforderung nicht, weshalb auf die Beschwerde insgesamt nicht einzutreten ist.

II.

Aufgrund des Ausgangs des Verfahrens sind die Verfahrenskosten vollumfänglich der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 189 Abs. 1 StG). Das vorliegende Beschwerdeverfahren wurde mit Postaufgabe am 5. Februar 2024 rechtshängig gemacht und fällt damit noch unter das bis zum 30. Juni 2024 geltende Gebührenrecht (§ 29 des Gebührendekrets vom 19. September 2023 [GebührD; SAR 662.110]).

In der Verwaltungsrechtspflege betragen die Staatsgebühren für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht Fr. 500.00 bis Fr. 30'000.00 (§ 22 Abs. 1 lit. c des Dekrets über die Verfahrenskosten vom 24. November 1987 [Verfahrenskostendekret, VKD; SAR 221.150]) Innerhalb dieses Rahmens bemisst sich die Staatsgebühr nach dem Zeitaufwand und der Bedeutung der Sache (§ 3 Abs. 1 VKD). Da keine Entscheidung in der Sache gefällt werden musste, kann die Staatsgebühr angemessen reduziert werden. Die Staatsgebühr wird unter Berücksichtigung der angefallenen Kosten und der Bedeutung der Sache auf Fr. 600.00 festgelegt. Parteikosten sind nicht zu ersetzen (vgl. § 189 Abs. 2 StG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2.

Die verwaltungsrechtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 600.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 148.00, gesamthaft Fr. 748.00, sind von der Beschwerdeführerin zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:

die Beschwerdeführerin (Vertreter)
das Kantonale Steueramt
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:

das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]).

Aarau, 8. Mai 2026

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiber:

J. Huber

Hössle