

**BStP | 2019 | Nr. 11**

Betreff:	Nachsteuern, Neue Tatsachen, Bewertung
Instanz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	5. April 2019
Verfahrensnummer:	VD.2018.233

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 die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Neue Tatsachen und Beweismittel könnten nur verneint werden, wenn die Steuererklärungen klar ersichtliche bzw. offensichtliche Fehler enthalten hätten. Die Steuerbehörden können die sich aus den Geschäftsbüchern ergebenden Tatsachen grundsätzlich ohne weitere Abklärungen als materiell wahr vermutet in die Veranlagung miteinbeziehen, sofern die Geschäftsbücher formell ordnungsgemäss geführt worden sind. Das Ausmass des Vertrauens, welches die Steuerbehörden einer formell ordnungsmässigen Bilanz und Erfolgsrechnung entgegenbringen müssen, ist im Vergleich zur Steuererklärung einer natürlichen Person signifikant höher. 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.

Sachverhalt:

Die A. AG (nachfolgend A. bzw. Beigeladene) mit Sitz in Basel bezweckt die Erbringung von Unterrichtsdienstleistungen im Rahmen einer Privatschule. Zu diesem Zweck kann die Gesellschaft Verträge über Immaterialgüterlizenzen (über Marken-, Franchise- und Urheberrechte etc.) abschliessen. B. war vom 28. Februar 2011 bis am 25. Februar 2015 Präsident des Verwaltungsrats mit Einzelunterschrift und ist seit dem 25. Februar 2015 Mitglied des Verwaltungsrats mit Einzelunterschrift.

Die Steuerverwaltung Basel-Stadt (nachfolgend Steuerverwaltung) setzte für die Beigeladene den steuerbaren Gewinn mit Veranlagungsverfügungen vom 8. Februar 2013 und vom 29. November 2013 betreffend die Steuerperiode pro 2011 bzw. pro 2012 für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer auf je CHF 0.-- und mit Veranlagungsverfügung vom 5. Dezember 2014 betreffend die Steuerperiode pro 2013 für die kantonale Steuer und die direkte Bundessteuer auf je CHF 1'700.-- (zum Satz von CHF 1'700.--) fest. Diese Veranlagungsverfügungen sind in Rechtskraft erwachsen.

Am 19. Juli 2016 wurde die Beigeladene einer Buchprüfung durch die Steuerverwaltung unterzogen. Die Steuerverwaltung führte daraufhin ein Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren durch, dessen Eröffnung sie der Beigeladenen mit Schreiben vom 29. März 2017 mitteilte. Zur Begründung wurde angeführt, dass in den Vorjahren ohne geschäftsmässige Begründetheit Lizenzgebühren an die der Beigeladenen nahestehende C. Establishment (nachfolgend C.) mit Sitz in Vaduz/FL geleistet und ein Teil davon als Konzessionen aktiviert worden seien. Gemäss den Nachsteuerverfügungen vom 22. Juni 2017 (nachfolgend Nachsteuerverfügungen) ergab sich gegenüber der Beigeladenen für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer neu ein steuerbarer Gewinn in der Höhe von je CHF 35'100.-- (zum Satz von CHF 35'100.--) betreffend

die Steuerperiode 2012 sowie von je CHF 106'100.-- (zum Satz von CHF 106'100.--) betreffend die Steuerperiode pro 2013. Basierend darauf wurde für die kantonalen Steuern die Nachsteuer auf CHF 28'199.40 zuzüglich Verzugszins von CHF 3'740.60 und für die direkte Bundessteuer die Nachsteuer auf CHF 11'857.50 zuzüglich Verzugszins von CHF 1'237.60 festgesetzt, resultierend in einem Nachsteuerbetrag von insgesamt CHF 40'056.90 zuzüglich Belastungszins von CHF 4'978.20. Gemäss den Bussenverfügungen vom 22. Juni 2017 (nachfolgend Bussenverfügungen) ergab sich gegenüber der Beigeladenen für die kantonalen Steuern eine Busse von CHF 38'000.-- und für die direkte Bundessteuer eine Busse von CHF 16'000.--, resultierend in einer Busse von insgesamt CHF 54'000.--. Gegen diese Verfügungen erhob die Beigeladene Einsprache, welche mit Einspracheentscheid vom 20. September 2017 teilweise gutgeheissen wurde. Dabei wurden die Bussenverfügungen aufgehoben und die Einsprache im Übrigen abgewiesen. Den Rekurs und die Beschwerde, welche die Beigeladene gegen den Einspracheentscheid erhob, hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt (nachfolgend Vorinstanz bzw. Steuerrekurskommission) mit Entscheiden vom 21. Juni 2018 (nachfolgend angefochtene Entscheide; zugestellt am 28. November 2018) gut. Die Vorinstanz hob den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung auf und entschied, dass auf die Erhebung einer Nachsteuer zu verzichten sei.

Hiergegen richten sich der Rekurs und die Beschwerde der Steuerverwaltung vom 12. Dezember 2018 (nachfolgend Rekurs- und Beschwerdebegründung) an das Verwaltungsgericht, mit welchen sie beantragt, die angefochtenen Entscheide seien aufzuheben, in Bestätigung des Einspracheentscheides sei das Vorliegen einer neuen Tatsache zu bejahen und in der Folge sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen zum materiellen Entscheid über die Bemessung der Nachsteuer, alles unter Kostenfolge. Mit Schreiben vom 7. Januar 2019 verzichtet die Steuerrekurskommission unter Verweis auf den vorinstanzlichen Entscheid auf die Einreichung einer Vernehmlassung. Die Beigeladene beantragt mit Eingabe vom 4. Februar 2019 (nachfolgend Vernehmlassung) die kostenfällige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde sowie Bestätigung der vorinstanzlichen Entscheide. Betreffend die direkte Bundessteuer pro 2011 bis 2013 ist von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) keine Vernehmlassung eingegangen.

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

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 Erwaschen in Rechtskraft zum Vorschein gelangt sind (VGE VD.2015.222 und 223 vom 2. Juni 2016 E. 2.4.1). In einem älteren Entscheid erwog 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 Anhalts-

punkte 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.

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.-- aktivierte (Bilanz der A. per 31.12.2011, Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, 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 Beschwerdebeurteilung, Beilage 4; Erfolgsrechnung der A. per 31.12.2013, Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Beilage 5) und dass die Beigeladene die Konzessionen im Jahr 2013 gegenüber den Vorjahren um CHF 20'000.-- geringer bewertete (Bilanz der A. per 31.12.2013, Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, Beilage 5).

2.2.1.1 In Bezug auf die Konzession hat die Vorinstanz erwogen, dass sowohl deren Aktivierung mit einer Bewertung von CHF 50'000.-- im Jahr 2011 als auch deren Abschreibung in der Höhe von CHF 20'000.-- 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 Steuerveranlagungen 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.-- 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.-- 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 Beschwerdebegründung, Beilage 28). Die Bezeichnung Konzession ist zwar unpräzise. Dies ändert aber nichts daran, dass die Aktivierung immaterieller Güter im Wert von CHF 50'000.-- 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.-- auf CHF 30'000.-- 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 Beschwerdebegründung, 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 Beschwerdebegündung, Beilage 4; Erfolgsrechnung der A. per 31.12.2013, Rekurs- und Beschwerdebegündung, 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 Beschwerdebegündung, 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 Urteile 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 Beschwerdebegündung, 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 Beschwerdebegündung, 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.

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.-- 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.-- in der Bilanz 2011 und die Bewertung der Konzessionen mit CHF 50'000.-- 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.-- bzw. CHF 30'000.-- und der Abschreibung von CHF 20'000.-- in der Jahresrechnung 2013 ausgeschlossen.

2.2.4.2 Festzustellen ist zudem, dass die Bewertung der Konzessionen mit CHF 50'000.-- bzw. CHF 30'000.-- 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).

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.

Demgemäss wird erkannt:

Rekurs und Beschwerde werden teilweise gutgeheissen.