

**31 Verzugszinsen auf Steuerschulden**

- Das Gericht ist an das von ihm erlassene Urteil gebunden. Diese Bindungswirkung tritt erst mit der Eröffnung des Urteils gegenüber den Parteien ein (Erw. 1.3.).
- Das Steuerrekursgerichts ist zum Eingreifen von Amtes wegen berechtigt und verpflichtet, wenn der angefochtene Entscheid an qualifizierten, offenkundigen Mängeln leidet (Erw. 1.5.1.).
- Verzugszinsen auf Steuerschulden sind von Amtes wegen zu berücksichtigen (Erw. 1.5.3.).
- **Massgebender Zeitpunkt:** Zu berücksichtigen sind Verzugszinsen auf Steuerschulden, soweit sie in der infrage stehenden Steuerperiode in Rechnung gestellt und/oder veranlagt wurden (Praxisänderung; Erw. 1.6.).

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 7. Dezember 2011 in Sachen S. gegen KStA (WBE.2011.153).

*Aus den Erwägungen*

1.

1.1.

Die Beschwerdeführer führen aus, sie hätten festgestellt, dass die von ihnen im Jahre 2001 bezahlten Verzugszinsen für Steuern der Vorjahre bei der Bemessung ihres steuerbaren Einkommens nicht berücksichtigt worden seien. Deshalb hätten sie mit eingeschriebenem Brief vom 26. Februar 2011 (Postaufgabe: 28. Februar 2011) bei der Steuerverwaltung Bremgarten und mit Schreiben vom 3. März 2011 (A-Post) beim Steuerrekursgericht verlangt, dass diese Verzugszinsen zusätzlich in Abzug zu bringen seien. Da jedoch das Urteil des Steuerrekursgerichts am 3. März 2011 gefällt worden sei, habe die Eingabe keine Berücksichtigung gefunden. Die Beschwerdeführer verlangen, dass das Verwaltungsgericht nunmehr diesen Abzug gewähren solle.

## 1.2.

Das Steuerrekursgericht hielt im angefochtenen Entscheid fest, dass ihm das Schreiben vom 26. Februar 2011 am 4. März 2011 zugegangen sei und damit nach der Urteilsfällung. Deshalb habe die verspätete Eingabe nicht mehr berücksichtigt werden können.

## 1.3.

Grundsätzlich ist das Gericht an das von ihm erlassene Urteil gebunden. Diese Bindungswirkung tritt jedoch erst mit der Eröffnung des Urteils gegenüber den Parteien ein. Vor Urteilseröffnung kann das Gericht seinen Entscheid jederzeit in Wiedererwägung ziehen (Daniel Staehelin, in: Kommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung, Zürich/Basel/Genf 2010, Art. 236 N 23 m.w.H.; Georg Nägeli, in: Kurzkommentar Schweizerische Zivilprozessordnung, Basel 2010, Art. 236 N 14). Daraus folgt, dass das Gericht Eingaben, die ihm nach der Urteilsberatung und -fällung, aber noch vor der Urteilseröffnung zugehen, nicht einfach unberücksichtigt lassen kann. Soweit das Steuerrekursgericht die Nichtgewährung des von den Beschwerdeführern verlangten zusätzlichen Abzugs für Verzugszinsen auf von ihnen geschuldeten Steuern allein damit begründet, sie hätten ihren Antrag nach Urteilsfällung gestellt – das Urteil datiert vom 3. März 2011; die Eingabe der Beschwerdeführer ging beim Gericht am 4. März 2011 ein; der Urteilsversand erfolgte am 14. März 2011 – erweist sich damit die von ihm vertretene Rechtsauffassung als unzutreffend.

## 1.4.

Zu beantworten bleibt die Frage, ob die Eingabe der Beschwerdeführer vom 3. März 2011 zulässig war.

Der von den Beschwerdeführern im Rekursverfahren nachträglich, d.h. nach Abschluss des Behauptungsverfahrens, gestellte Antrag auf Berücksichtigung der von ihnen im Jahr 2001 bezahlten Verzugszinsen auf von ihnen geschuldeten Steuern stellte eine unzulässige Erweiterung des Rekursantrags dar. Die Beschwerdeführer verlangten damit nämlich gegenüber ihren bisherigen Anträgen, auch wenn sie diese nicht rechnerisch beziffert hatten, im Ergebnis einen zusätzlichen Abzug vom steuerbaren Einkommen (vgl. AGVE 1981, S. 277; [VGE] II/60 vom 12. Juni 1998 [WBE.1996.231], Erw. I./4;

VG II/38 vom 8. April 1999 [WBE.1998.112], Erw. I./4.; VG II/90 vom 26. Oktober 1999 [WBE.1998.180], Erw. I./2.; VG II/17 vom 2. März 2006 [WBE.2005.105], Erw. I./4. Nichts anderes ergibt sich insbesondere auch aus dem vom Steuerrekursgericht angeführten Urteil des Verwaltungsgerichts vom 30. September 2010 [WBE.2009.370], in dem es um eine Einschränkung d.h. im Ergebnis um ein Eventualbegehren gegenüber dem ursprünglichen Antrag ging [ursprünglicher Antrag auf Nichtaufrechnung eines verdeckten Eigenkapitals von mehr als Fr. 8 Mio.; zusätzlicher Antrag – wenigstens – auf Berücksichtigung des Bilanzverlusts von rund Fr. 1.9 Mio. bei der Berechnung des steuerbaren Eigenkapitals]).

1.5.

1.5.1.

Im Rekursverfahren gilt grundsätzlich die Untersuchungsmaxime ebenso wie die Oficialmaxime. Das Steuerrekursgericht hat die erforderlichen Untersuchungen von Amtes wegen durchzuführen und ist bei seiner Entscheidung nicht an die Anträge der Parteien gebunden, d.h. es ist unter bestimmten Voraussetzungen berechtigt und verpflichtet, über die Anträge der Parteien hinauszugehen (§ 197 Abs. 1 und 2 StG sowie dazu Martin Plüss, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., Muri-Bern 2009, § 197 N 3 ff.). Im Rekursverfahren als gerichtlichem Verfahren steht indessen der Rechtsschutz für die Parteien im Vordergrund, obwohl die Oficialmaxime unter bestimmten Voraussetzungen auch ein (im Ergebnis) aufsichtsrechtliches Einschreiten des Steuerrekursgerichts zulässt und erforderlich macht. Soll das erwähnte aufsichtsrechtliche Element des Rekursverfahrens nicht zu einer Schwächung des Vertrauens der Parteien in das Steuerrekursgericht als unabhängiges und unparteiliches Gericht führen, darf von der Möglichkeit einer reformatio in peius oder in melius aber nur zurückhaltend Gebrauch gemacht werden. Praktisch bedeutet dies, dass ein Eingreifen des Steuerrekursgerichts von Amtes wegen sich nur dann rechtfertigt, wenn der angefochtene Entscheid an qualifizierten, offenkundigen Mängeln leidet (vgl. Martin Plüss, a.a.O., § 197 N 4 sowie Patrick M. Müller, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, Bern 2006, S. 336). Es fragt sich somit, ob der Einspracheentscheid hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der Ver-

zugszinsen auf noch nicht beglichenen Steuerschulden an einem offenkundigen Mangel litt, so dass das Steuerrekursgericht trotz des unzulässigerweise erweiterten Antrags der Beschwerdeführer von Amtes wegen hätte beachten bzw. prüfen müssen, ob der angefochtene Entscheid diesbezüglich an einem offenkundigen Mangel litt.

#### 1.5.2.

Verzugszinsen, und zwar auch solche betreffend noch nicht beglichene Steuerforderungen, fallen unter den Begriff der Schuldzinsen gemäss § 40 lit. a StG und sind daher grundsätzlich von den Einkünften abzuziehen (Daniel Aeschbach, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 40 N 20; VGE II/31 vom 6. Mai 2002 [WBE.2001.175]; Peter Locher, in: Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 33 N 19 m.w.H.). Es fragt sich jedoch, ob Verzugszinsen auf Steuerschulden bei der Veranlagung von Amtes wegen steuermindernd zu berücksichtigen sind oder ob der Steuerpflichtige einen entsprechenden Abzug geltend machen muss.

#### 1.5.3.

##### 1.5.3.1.

Bei den Kantons- und Gemeindesteuern bereitet das Gemeindesteueramt die Veranlagungen vor (die die Steuerkommission dann vornimmt; vgl. § 164 Abs. 3 und 4 StG), errechnet die Steuerbeträge und eröffnet die Veranlagungsverfügungen (§ 163 Abs. 3 StG). Der Gemeinderat bezieht die Einkommens- und Vermögenssteuer (§ 222 Abs. 1 StG): Bei den Einkommens- und Vermögenssteuern obliegen Veranlagung und Bezug somit der Gemeinde. Die Höhe der von einem bestimmten Steuerpflichtigen geschuldeten Steuerbeträge ebenso wie die Höhe allfälliger Verzugszinsen lässt sich heutzutage ohne weiteres aus den mittels EDV geführten Aufzeichnungen über den Steuerbezug beim betreffenden Steuerpflichtigen eruieren. Unbeschadet dessen, dass es sich bei den Verzugszinsen auf Kantons- und Gemeindesteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, muss daher den Gemeindebehörden, welche auch für den Steuerbezug verantwortlich sind, das Wissen über die Höhe allfällig ausstehender Steuerbeträge und damit auch über die Höhe ausstehender Verzugszinsen zugerechnet werden. Schon dies spricht dafür, dass die Veranlagungsbehörde – unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige

Steuerschulden und/oder Verzugszinsen auf solchen deklariert – bei Vornahme der Veranlagung die entsprechenden Beträge von Amtes wegen zu berücksichtigen hat.

Auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer rechtfertigt sich diese Lösung. Zwar fallen bei der direkten Bundessteuer die Zuständigkeit zur Veranlagung und zum Bezug auseinander, indem bei natürlichen Personen für die Veranlagung die Steuerkommission der Gemeinde zuständig ist (vgl. § 3 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 7. Dezember 1994 [V-DBG; SAR 621.111]), während das kantonale Steueramt die Veranlagung eröffnet (§ 12 V-DBG) und ihm auch der Bezug der Steuer obliegt (§ 13 V-DBG). Das ändert aber nichts daran, dass es der Veranlagungsbehörde zumutbar ist, sich Kenntnis über die Daten betreffend allfällig geschuldete Beträge bei der direkten Bundessteuer sowie gegebenenfalls auch Verzugszinsen darauf zu verschaffen.

#### 1.5.3.2.

Zu Unrecht geforderte und bezahlte Steuern sind mit Vergütungszins zurückzuerstatten, soweit dafür nicht ein Skonto gewährt worden ist (§ 224 Abs. 3, 1. Satz StG; vgl. auch die Regelung zur direkten Bundessteuer in Art. 168 Abs. 2 DBG; vgl. zur unterschiedlichen Terminologie [Rückerstattungszins] bei der direkten Bundessteuer Hans Frey, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 168 N 10 und Art. 162 N 6). Vergütungszinsen werden fällig, wenn durch die definitive Veranlagung feststeht, dass der Steuerpflichtige zuvor aufgrund einer definitiven oder provisorischen Rechnung mehr als die geschuldete Steuer bezahlt hatte. Sie sind der Ausgleich dafür, dass der Steuerpflichtige – ex post betrachtet – unfreiwillig zum Darlehensgeber gegenüber dem Fiskus wurde (VGE II/83 vom 18. September 2007 [WBE.2007.104], Erw.II./3.). Vergütungszinsen stellen steuerbare Einkünfte, nämlich Vermögensertrag dar (§ 29 Abs. 1 lit. a StG; vgl. ebenso Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG). Vergütungszinsen sind damit ein Pendant zu den Verzugszinsen auf geschuldeten Steuerbeträgen: Während im einen Fall der Steuerschuldner ein Entgelt für die verspätete Zahlung zu entrichten hat, erhält er im anderen Fall ein Entgelt dafür, dass er – ex post betrachtet – zu viel gezahlt hat. Dieser

Umstand legt es nahe, Verzugszinsen und Vergütungszinsen bei der Veranlagung gleich zu behandeln (und zwar obwohl es bei diesen um steuermindernde, bei jenen aber um steuererhöhende Tatsachen geht).

In der Veranlagungspraxis werden im Kanton Aargau Vergütungszinsen, sobald sie – mit Rechtskraft der definitiven Steuerveranlagung – feststehen, von den Steuerbehörden automatisch, d.h. auch dann, wenn der Steuerpflichtige selbst sie in seiner Steuererklärung nicht deklariert hat, dem steuerbaren Einkommen zugerechnet. Die erläuterte Symmetrie zwischen Vergütungs- und Verzugszinsen gebietet daher (neben dem Umstand, dass die Verzugszinsen den Steuerbehörden bei Vornahme der Veranlagung bekannt sind bzw. sie sich – bei der direkten Bundessteuer – leicht Kenntnis darüber verschaffen können), auch Verzugszinsen bei der Veranlagung von Amtes wegen zu berücksichtigen.

#### 1.5.3.3.

Sind Verzugszinsen auf geschuldeten Steuern wie dargelegt von Amtes wegen zu berücksichtigen, so hätte bereits die Gemeindesteuerkommission Verzugszinsen auf den von den Beschwerdeführern geschuldeten Steuern zum Abzug zulassen müssen.

Somit leidet der Entscheid an einem qualifizierten offenkundigen Mangel und die im Jahr 2001 in Rechnung gestellten Verzugszinsen auf von den Beschwerdeführern geschuldeten Kantons- und Gemeindesteuern hätten vom Steuerrekursgericht trotz dem insoweit verspäteten Vorbringen der Beschwerdeführer berücksichtigt werden müssen. Alternativ wäre eine Rückweisung der Angelegenheit an die Steuerkommission angezeigt gewesen. Daher ist es auch zulässig, wenn die Beschwerdeführer mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde verlangen, diesen Mangel des Entscheids des Steuerrekursgerichts zu beheben (Martin Plüss, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 198 N 8; VGE II/17 vom 2. März 2006 [WBE.2005.105], Erw. II./4. f.).

#### 1.6.

Zum Umfang der Verzugszinsen hat das Verwaltungsgericht in einem früheren Urteil ausgeführt, dass Verzugszinsen auf Steuern nicht etwa nach Massgabe der Rechnungstellung durch die Steuerbe-

hörden zum Abzug zuzulassen seien. Für den Abzug sei vielmehr – entsprechend der allgemeinen Regelung für Schuldzinsen, wonach diese im Zeitpunkt der Fälligkeit abzugsfähig sind – darauf abzustellen, welche Verzugszinsen im in Frage stehenden Steuerjahr aufgelaufen sind (vgl. dazu ausführlich VGE II/31 vom 6. Mai 2002 [WBE.2001.175], Erw. II./4).

An dieser Rechtsprechung ist, obwohl sie dogmatisch überzeugt, aus Praktikabilitätsgründen nicht festzuhalten. Aufgelaufene Verzugszinsen werden in den Steuerrechnungen regelmässig nicht auf das jeweilige Jahr bezogen ausgewiesen. Für den Steuerpflichtigen bliebe damit ein für Verzugszinsen auf Steuern gewährter Abzug am steuerbaren Einkommen weithin untransparent und dessen Korrektheit wäre für ihn nur mit erheblichem Aufwand nachprüfbar. Andererseits würde ein exakter Ausweis der jeweils in einem Jahr aufgelaufenen Verzugszinsen auf Steuerbeträffenissen in den Steuerrechnungen nicht wirklich zur Transparenz in der Rechnungstellung beitragen, sondern diese gegenüber dem heutigen Zustand sogar noch erheblich verkomplizieren. Diese Überlegungen rechtfertigen es, die bisherige Praxis aufzugeben und Verzugszinsen auf Steuerschulden zum Abzug zuzulassen, soweit sie in der in Frage stehenden Steuerperiode in Rechnung gestellt und/oder veranlagt wurden (insbesondere sind damit auch die in der Steuerperiode veranlagten Zinsen auf im Nachsteuerverfahren veranlagten Steuern zum Abzug zuzulassen; vgl. § 206 Abs. 1 StG; ebenso Art. 151 Abs. 1 DBG ["samt Zins"]). Abzulehnen ist dagegen die in der Literatur bisweilen vertretene Lösung, die Verzugszinsen erst im Zeitpunkt deren Bezahlung zum Abzug zuzulassen (in dieser Richtung etwa VGE II/31 vom 6. Mai 2002 [WBE.2001.175] Erw. II./4c; vgl. dazu auch die Belege bei Peter Locher, in: Kommentar zum DBG, a.a.O., Art. 33 N 4), ergibt sich doch damit für die Steuerbehörden ein erhöhter Kontrollaufwand, um Gewähr leisten zu können, dass nicht zu viele Verzugszinsen in Abzug gebracht werden (so schon der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 29. März 2001 [RV.2000.20173/50174], Erw. 3b).

**32 Steuerrecht**

- **Rechtsmittelverfahren im Steuerstrafrecht: Kein Anspruch auf Durchführung einer Parteiverhandlung aus § 252 StG und Art. 6 EMRK (Erw. 1.2.2 f.)**
- **Bagatelldstrafverfahren erfordern in der Regel keine erneute mündliche Verhandlung in der Rechtsmittelinstanz (Erw. 1.2.3).**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 7. Dezember 2011 in Sachen B. (WBE.2011.283).

*Aus den Erwägungen*

1.

1.1.

Die Beschwerdeführerin beantragt, es sei in Anwendung von Art. 6 EMRK eine Parteianhörung durchzuführen.

1.2.

1.2.1.

Selbst wenn Art. 6 EMRK auch in Verfahren betreffend Bussen wegen Verfahrenspflichtverletzungen im ordentlichen Veranlagungsverfahren zur Anwendung gelangen würde, was in Lehre und Rechtsprechung umstritten ist (ablehnend, weil es sich um einen blossen Verwaltungszwang handle: Urteil der Bundessteuer-Rekurskommission Zürich vom 11. März 1992, publ. in StE 1992, B 101.1 Nr. 6 sowie NICCOLO RASELLI, Ordnungsbussen wegen Verletzung steuerlicher Verfahrensvorschriften, in SteuerRevue 46/1991 S. 443 ff.; befürwortend: Urteil des Verwaltungsgerichts Aargau in: StE 1992 B 101.1 Nr. 5; DIETER EGLOFF in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, § 235 N 5; STEFAN OSTERHELT, Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK auf Steuerverfahren, in ASA 75 (2006/2007), S. 607), ist der Antrag der Beschwerdeführerin auf eine (erneute) mündliche Parteianhörung abzuweisen.