

29 Feststellungsverfügungen im Steuerrecht (Praxisverschärfung)

- In Veranlagungen sind über die Festlegung der Steuerfaktoren hinausgehende rechtskräftige Feststellungen ausgeschlossen (Erw. 1).
- Selbstständige Feststellungsverfügungen sind im Steuerrecht, abgesehen vom Fall der Feststellung der Steuerpflicht, grundsätzlich ausgeschlossen (Erw. 2 f.).

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 17. Juni 2009 in Sachen R.M. (WBE.2008.328).

*Aus den Erwägungen***II.****1.**

Es fragt sich zunächst, ob und allenfalls wie weit Feststellungen wie die hier streitigen mit Bezug auf bestimmte für die Besteuerung wesentliche Rechtsfragen neben der Festlegung der Steuerfaktoren in einer Veranlagungsverfügung möglich sind.

1.1.

Nach ständiger bundesgerichtlicher Praxis kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; sowohl die tatsächlichen als auch die rechtlichen Verhältnisse können in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden (Urteil des Bundesgerichts vom 9. Mai 2001 [2A.192/2000], Erw. 1b/bb mit Rechtsprechungshinweisen, vgl. auch Entscheide vom 18. Juni 2007 [2A.775/2006] und vom 23. Juni 2008 [2C_761/2007]). Das Bundesgericht anerkennt somit neben der Festsetzung der Steuerfaktoren keine Festlegung unanfechtbarer Berechnungsgrundlagen in Veranlagungsverfügungen.

1.2.**1.2.1.**

Das Verwaltungsgericht hat in seiner Praxis wiederholt festgestellt, es bestehe im Steuerrecht – und zwar obwohl die blosser Anfechtung der Begründung einer Verfügung, ohne dass die Abände-

rung des Dispositivs verlangt wird, unzulässig ist (VGE II/113 vom 16. Dezember 2004 [BE.2004.374], Erw. 3a) – für gewisse grundlegende Werte das Bedürfnis, sie so festzulegen, dass sie auch für zukünftige Steuerperioden unanfechtbare Berechnungsgrundlagen bilden (zum Beispiel Buchwerte; vgl. AGVE 1988, S. 231 ff. = StE 1989, B 96.22 Nr. 1; VGE II/15 vom 4. März 2004 [BE.2002.00294], Erw. 1a; vgl. auch den Überblick bei CONRAD WALTHER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., Muri-Bern 2009, § 164 N 3 ff.). Im Ergebnis anerkennt das Verwaltungsgericht damit, dass neben den Steuerfaktoren in der Veranlagung bestimmte andere Werte festgelegt werden können.

1.2.2.

Da die Rechtskraft einer Veranlagung sich nach der massgebenden bundesgerichtlichen Rechtsprechung auf die Festlegung der Steuerfaktoren beschränkt, drängt es sich auf, die verwaltungsgerichtliche Praxis insoweit zu präzisieren, als derartige Festlegungen jedenfalls nicht in der Veranlagungsverfügung selbst erfolgen können.

2.

Es kann sich damit höchstens fragen, ob die Feststellungen des Landwirtschaftsexperten, die keinen Einfluss auf die Festlegung der Steuerfaktoren für die Kantons- und Gemeindesteuern 2005 hatten, als eigene, selbstständig neben der Veranlagungsverfügung stehende Verfügung erlassen werden konnten. Einem Recht der Steuerbehörde zur Vornahme eigenständiger Feststellungsverfügungen müsste dabei ein entsprechender Anspruch des Steuerpflichtigen auf Erlass derartiger Feststellungsverfügungen korrespondieren.

2.1.

Im DBG ist nicht ausdrücklich vorgesehen, dass die für die Vornahme der Veranlagung zuständigen Behörden über die Veranlagungsverfügungen hinaus, abgesehen von der Feststellung der Steuerpflicht und der Festlegung des Veranlagungsorts, Feststellungsverfügungen treffen können (BGE 126 II 514 Erw. 3c, S. 517 f. mit Ausführungen dazu, dass es sich bei der Stempelsteuer, der Verrechnungssteuer und der Mehrwertsteuer anders verhält). Dies hat das Bundesgericht als Indiz dafür gewertet, dass die Steuerbehörden über

die gesetzlich vorgesehenen Feststellungsverfügungen hinaus grundsätzlich nicht zum Erlass von Feststellungsverfügungen befugt sind.

2.2.

Ein Blick in das aargauische Steuergesetz zeigt das gleiche Ergebnis wie das Recht der direkten Bundessteuer: Gemäss § 191 Abs. 1 StG legt die Veranlagungsbehörde in der Veranlagungsverfügung die Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen und Vermögen, steuerbarer Reingewinn und steuerbares Kapital), die Steuersätze und Steuerbeträge fest. § 164 Abs. 1 StG bestimmt sodann, dass in jeder Einwohnergemeinde zur Beurteilung der Steuerpflicht und zur Veranlagung der Einkommens-, Vermögens- und Grundstückgewinnsteuer eine Steuerkommission zu bestellen ist. Insbesondere der Wortlaut der zuletzt genannten Norm deutet darauf hin, dass die Steuerkommission als Veranlagungsbehörde jenseits der Vornahme von Veranlagungen grundsätzlich lediglich Verfügungen über die Feststellung der Steuerpflicht treffen kann.

Für einen gleichen Umfang der Verfügungszuständigkeit der Steuerbehörden gemäss dem DBG und dem StG spricht auch das Interesse an der Vermeidung eines Auseinanderfallens des Umfangs der Verfügungszuständigkeit im Bereich der kantonalen Steuern und der vom Kanton administrierten direkten Bundessteuer. Es würde hinsichtlich der Einkommen- und Gewinnsteuer eine unzumutbare prozessuale Komplizierung bedeuten, wenn die Zuständigkeit der Steuerbehörden zum Erlass gesonderter, neben die Veranlagung tretender Verfügungen bei den kantonalen Steuern weiter wäre als bei der direkten Bundessteuer.

3.

3.1.

Der Erlass einer Feststellungsverfügung setzt ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse voraus. Es muss ein berechtigtes Bedürfnis an der unmittelbaren Klärung eines konkreten Rechtszustands bestehen. Dabei genügt auch ein tatsächliches Interesse, das in der Praxis etwa dann bejaht wird, wenn private Dispositionen vernünftigerweise erst vor dem Hintergrund eines amtlichen Bescheids in die Wege geleitet werden können (BGE 125 V 21 Erw. 1b; vgl. zum

Ganzen PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bern 2005, § 28 N 61 S. 226).

3.2.

Die bundesgerichtliche Praxis ist hinsichtlich des Rechts bzw. der Pflicht der Steuerbehörden zum Erlass von Feststellungsverfügungen im Bereich der direkten Bundessteuer äusserst zurückhaltend. Das Bundesgericht hat bislang grundsätzlich nur Feststellungsentscheide zur Abklärung der subjektiven Steuerpflicht und des Veranlagungsorts als zulässig erachtet (BGE 126 II 514 sowie BGE 124 II 383, in dem ein Feststellungsanspruch nur bejaht wurde, weil gesetzlich ausdrücklich ein Anerkennungsverfahren für Produkte aus dem Bereich der Säule 3A vorgesehen war). Insbesondere hat das Bundesgericht in ständiger Praxis ein Feststellungsinteresse hinsichtlich der Festlegung des Verlustvortrags verneint, solange der infrage stehende Verlust nicht in einer Steuerperiode zur Verrechnung gebracht wird, d.h. sich die Höhe des Verlustvortrags nicht unmittelbar auf die infrage stehende Veranlagung auswirkt (Urteil des Bundesgerichts vom 23. Juni 2008 [2C_761/2007], Urteil vom 18. Juni 2007 [2A.775/2006], Urteil vom 9. Mai 2001 [2A.192/2000]).

3.3.

3.3.1.

Das Verwaltungsgericht ist in seiner bisherigen Praxis bei der Annahme eines ausreichenden Interesses am Erlass einer Feststellungsverfügung im Steuerrecht weniger zurückhaltend gewesen. So hat es, wie bereits dargelegt, etwa ein Bedürfnis zur Festlegung bestimmter grundlegender Werte anerkannt, damit sie auch für zukünftige Steuerperioden unanfechtbare Berechnungsgrundlagen bilden. Ebenso hat es als möglich erachtet, dass ein Steuerpflichtiger einen Feststellungsentscheid zur Frage, ob Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen sind oder als Einkünfte aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel der Einkommensteuer unterliegen, erwirkt (AGVE 1988, S. 235 ff.). Hingegen hat es ein Feststellungsinteresse hinsichtlich der Aufteilung von wertvermehrenden gegenüber werterhaltenden Aufwendungen beim Liegenschaftenunterhalt, mit Bezug auf die Zugehö-

rigkeit eines Vermögensgegenstands zum Privat- oder Geschäftsvermögen sowie hinsichtlich der Festlegung der Höhe des Verlustvortrags verneint (vgl. WALTHER, a.a.O., § 164 N 4 und 6).

Bereits mit Urteil vom 19. Dezember 2006 (VGE II/102 [WBE.2006.307] publ. in: AGVE 2006, S. 99 ff.) hat das Verwaltungsgericht diese Praxis eingeschränkt, indem es ein besonders schutzwürdiges Interesse am Erlass eines Feststellungsentscheids verlangt hat. Das besonders schutzwürdige Interesse sah es damals mit Bezug auf die übergangsrechtliche Problematik für die Festlegung der künftig zu berücksichtigenden Anlagekosten und Abschreibungen als gegeben an (Frage der Anwendbarkeit des alten oder neuen Rechts für Ermittlung eines allfälligen späteren Veräusserungsgewinns bei Ersatzbeschaffung eines landwirtschaftlichen Grundstücks). Aufgrund dieser Konstellation bejahte auch das Bundesgericht ein schutzwürdiges Interesse (Urteil des Bundesgerichts vom 13. Juni 2008 [2A.116/2007]). Es fragt sich jedoch, insbesondere vor dem Hintergrund der strengeren Praxis des Bundesgerichts, ob die bisherige Praxis des Verwaltungsgerichts, welche bereits mit dem Urteil vom 19. Dezember 2006 eingeschränkt wurde nicht weiter präzisiert werden muss.

3.3.2.

Für eine Präzisierung spricht zunächst der bereits erwähnte Umstand, dass für Bundes- und kantonale Steuern, welche das gleiche Steuerobjekt erfassen (Einkommen- und Gewinnsteuer), auch verfahrensmässig ein möglichst weitgehender Gleichlauf erreicht werden sollte. Es ist nur schwer vorstellbar, bestimmte Werte (z.B. kumulierte Abschreibungen auf einer landwirtschaftlichen Liegenschaft, Buchwerte bestimmter Anlagegütern o.ä.) für die Zwecke der kantonalen Einkommensteuer in einer gesonderten Feststellungsverfügung festzulegen, währenddem eine solche Festlegung für die direkte Bundessteuer von Bundesrechts wegen ausgeschlossen ist.

3.3.3.

Ein Interesse am Erlass gesonderter Feststellungsverfügungen im Steuerrecht ist, abgesehen vom Fall der Feststellung der Steuerpflicht, aber auch aus anderen Gründen jedenfalls grundsätzlich zu verneinen.

3.3.3.1.

Dem Interesse des Steuerpflichtigen an Rechtssicherheit im Hinblick auf von ihm in Aussicht genommene Dispositionen, die möglicherweise Steuerfolgen nach sich ziehen, ist regelmässig mit der Einholung von Auskünften bei der zuständigen Behörde ausreichend gedient. Darauf hat auch das Bundesgericht schon mehrfach aufmerksam gemacht. Auskünfte der Steuerbehörden führen, sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, dazu, dass der Steuerpflichtige in seinem Vertrauen darauf geschützt wird (vgl. dazu ausführlich BGE 126 II 514 Erw. 3e). Ein Interesse am Erlass eigenständiger Feststellungsverfügungen besteht daher in solchen Fällen regelmässig nicht. Dementsprechend fällt auch für die Steuerbehörden ausser Betracht, aus eigener Initiative derartige Verfügungen zu treffen.

Dabei ist nicht zu übersehen, dass der Steuerpflichtige bisweilen auch nach Vollzug eines Rechtsgeschäftes (insbesondere etwa bei Ersatzbeschaffungen, Betriebsübertragungen oder sonstigen Geschäften, bei denen die steuerrechtlichen Normen im Ergebnis einen Steueraufschub vorsehen) Sicherheit darüber möchte, welche Steuerfolgen sich allenfalls bei einem späteren Geschäft (wenn der Steueraufschub infolge Realisation endet) ergeben. Ein solches Interesse ist indes nicht aktuell und kann damit höchstens Anlass für die Erteilung einer Auskunft der Steuerbehörden, nicht hingegen für den Erlass einer Feststellungsverfügung bilden.

3.3.3.2.

Im Hinblick auf Sachverhalte, die sich bereits verwirklicht haben, ist ein Interesse am Erlass eigenständiger Feststellungsverfügungen noch weniger erkennbar.

- Auch wenn die Durchführung eines Veranlagungsverfahrens für den Steuerpflichtigen in Einzelfällen mit grösserem Aufwand verbunden ist als wenn er vorgängig einen Grundsatzentscheid über bestimmte für die Besteuerung wesentliche Fragen erwirken könnte (vgl. z.B. die Konstellation in AGVE 1988, S. 235, wo es um die Frage ging, ob ein Gewinn aus der Veräusserung von Liegenschaften der Grundstückgewinn- oder der Einkommensteuer unterliegt), so vermag doch dieser grössere Aufwand des Steuerpflichtigen allein

noch kein ausreichendes Interesse an einer Feststellungsverfügung zu begründen.

- Eine Festlegung gewisser grundlegender Werte, insbesondere von Buchwerten, ist, wie bereits dargelegt, nach der Praxis des Bundesgerichts im Rahmen von Veranlagungsverfügungen generell, d.h. nicht nur beschränkt auf die direkte Bundessteuer, nicht möglich, da entsprechende Festlegungen nicht an der Rechtskraft der Veranlagung teilnehmen und die Werte damit zu einem späteren Zeitpunkt immer wieder infrage gestellt werden können. Festlegungen (z.B. kumulierte Abschreibungen) können aber auch dann, wenn sie in separaten Feststellungsverfügungen getroffen werden, jedenfalls im Bereich der direkten Bundessteuer nicht verbindlich sein, würde doch ansonsten durch eine entsprechende Praxis die restriktive bundesgerichtliche Rechtsprechung hinsichtlich der Zulässigkeit von Feststellungsverfügungen im Bereich der direkten Bundessteuer unterlaufen. Liesse die Praxis separate Feststellungsverfügungen für bestimmte Werte zu, so könnten diese somit nur den Bereich der kantonalen Steuern beschlagen. Eine solche Lösung ist bereits aus Gründen eines einheitlichen Vollzugs des Steuerrechts abzulehnen.

- Für die Annahme eines ausreichenden Interesses an einer Feststellungsverfügung werden bisweilen Beweisschwierigkeiten (aufwändige Abklärungen über weit zurückliegende Sachverhalte; vgl. WALTHER, a.a.O., § 164 N 6) angeführt. Allfällige spätere Beweisschwierigkeiten vermögen indessen für sich allein genommen nicht den Erlass einer Feststellungsverfügung zu rechtfertigen. Zum einen lassen sich diese Beweisschwierigkeiten im Bereich der direkten Bundessteuer, wie dargelegt, nicht mittels Feststellungsverfügungen beseitigen. Aber auch in kantonalechtlich geregelten Materien wie etwa im Grundstückgewinnsteuerrecht ist nicht erkennbar, welche besonderen Vorteile die Möglichkeit des Erlasses von Feststellungsverfügungen mit sich bringen soll, die nicht auch auf andere Weise erreicht werden könnten. Im Hinblick auf die Beweissicherung steht nichts entgegen, dass die Steuerbehörde dem Pflichtigen für spätere Steuerperioden wichtige Werte mitteilt und sie damit beweiskräftig festhält. Auch der Steuerpflichtige selbst kann gegenüber der Steuerbehörde vergleichbare Erklärungen abgeben bzw. Beweis-

mittel zu den Akten geben (bzw. bei sich selbst aufbewahren). Den Erlass einer gesonderten Feststellungsverfügung braucht es dafür nicht.

3.3.4.

Zusammenfassend ist damit festzuhalten: Das Fehlen einer gesetzlichen Regelung für den Erlass gesonderter Feststellungsverfügungen (1), das Interesse an einer Verfahrenseinheit beim Vollzug der Rechts der direkten Steuern des Bundes und jener des Kantons Aargau (2) sowie das Fehlen zwingender Gründe für eine liberalere Praxis beim Erlass von Feststellungsverfügungen als der vom Bundesgericht für die direkte Bundessteuer vorgegebenen (3) gebieten folgende Präzisierung der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts mit Bezug auf die Zulässigkeit von Feststellungsverfügungen im Steuerrecht:

In Veranlagungen sind über die Festlegung der Steuerfaktoren hinausgehende rechtskraftfähige Feststellungen ausgeschlossen. Ebenso sind selbstständige Feststellungsverfügungen im Steuerrecht, abgesehen vom Fall der Feststellung der Steuerpflicht, grundsätzlich ausgeschlossen. Nur aus zwingenden praktischen Gründen kann in besonderen Einzelsituationen die Vorwegnahme eines Entscheids über eine Rechtsfrage geboten sein, obwohl es mangels Verwirklichung eines Steuertatbestands noch nicht zu einer Veranlagung kommt. Für solche Sonderfälle ist ausnahmsweise das Recht auf bzw. die Pflicht zum Erlass einer selbstständigen Feststellungsverfügung vorzubehalten (vgl. z.B. Urteil des Bundesgerichts vom 13. Juni 2008 [2A.116/2007]).

30 Abzugsfähige Fahrtkosten bei fixen und flexiblen Arbeitszeiten; Zumutbarkeit der Nutzung einer Park & Ride-Variante

- **Der zeitliche Mehraufwand ist für Tage mit fixen und flexiblen Arbeitszeiten separat zu berechnen (Erw. 4.4).**
- **Der zumutbare zeitliche Mehraufwand von 60 Minuten gilt auch für die Benützung einer Park & Ride-Variante (Erw. 4.4.2.).**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 2. Dezember 2009, in Sachen K. (WBE.2009.265).