

WBE.2022.32/ or / we
WBE.2022.33
WBE.2022.34
WBE.2022.35
(3-RV.2019.37/38/39/40)
Art. 34

Urteil vom 31. Mai 2022

Besetzung Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz
 Verwaltungsrichterin Martin
 Verwaltungsrichter Plüss
 Gerichtsschreiberin Ruth

Beschwerde- **A.** _____
führer 1

Beschwerde- **B.** _____,
führerin 2

gegen

Kantonales Steueramt, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Gemeinderat X. _____,

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009
 bis 2012

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 16. Dezember 2021

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

Der mit B. verheiratete A. führt als selbstständig Erwerbstätiger das Einzelunternehmen A. Managementberatung. Daneben war er am Baukonsortium "Z.-Park Y." beteiligt, wobei er im Jahre 2008 der alleinige Beteiligte daran war.

- Am 18. September 2018 veranlagte die Steuerkommission X. A. und B. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009. Dabei nahm sie gestützt auf den Bericht des Kantonalen Steueramtes (KStA), Natürliche Personen Buchprüfung (BP) vom 16. April 2012 insbesondere eine Aufrechnung von Fr. 400'000.00 vor, welche sie wie folgt begründete:

"Mit Schreiben vom 23. März 2009 wurde der "Z.-Park" aus dem Kataster für belastete Standorte entlassen. Demzufolge ist die erfolgswirksame Rückstellung pro 2007 von CHF 400'000 aufzulösen."

- In den Veranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010, 2011 und 2012, alle ebenfalls vom 18. September 2018 wurden verschiedene Aufrechnungen vorgenommen, jedoch keine Aufrechnungen mit Bezug auf den "Z.-Park Y."

B.

Eine Einsprache der Eheleute A. und B. gegen die Veranlagungsverfügungen vom 18. September 2018 wies die Steuerkommission X. mit separaten Entscheiden betreffend die Steuerperioden 2009, 2010, 2011 und 2012, alle vom 6. Dezember 2018, ab.

C.

Auf einen in einer einzigen Eingabe erhobenen Rekurs der Eheleute A. und B. gegen die vier Einspracheentscheide betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 – 2012 hin eröffnete das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, vier Rekursverfahren, vereinigte diese, und urteilte am 16. Dezember 2021:

1.

Die Rekurse betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 bis 2011 werden abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.1.

Soweit darauf eingetreten wird, wird der Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 teilweise gutgeheissen. Das satzbestimmende Einkommen wird auf CHF 175'034.00 festgesetzt.

2.2.

Die Steuerkommission X. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 8'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 460.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 8'560.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 2. Februar 2022 beantragten A. und B.:

- Die Anlagekosten "Z.-Gebäude" im Einsprache-Entscheid (Auszug: **Beilage 2**) sind von 5'949'399 CHF, gemäss Urteil vom Spezialverwaltungsgericht (Auszug: **Beilage 1**), auf den effektiven Anlagewert gemäss Bauabrechnung (Auszug als **Beilage 3**) von 7'977'816 CHF zu korrigieren. Differenz der Anlagekosten: CHF 2'028'417 CHF.
- Die entsprechenden Korrekturen sind in den Veranlagungen 2005 – 2012 progressions- und zinsbereinigt vorzunehmen.
- **Eventualantrag:** (effizient, sinnvoll fair und ohne Doppelbesteuerung) Die von den StB in der (**Beilage 2**) deklarierten Aufrechnungen von **306'507 CHF** sind im Sinne einer Einkommensreduktion zu löschen. Die StB sei im Sinne dieses Antrages anzuweisen, die deklarierte Aufrechnung von 306'507 CHF vom berechneten, steuerbaren Einkommen (2009 + 2012) in Abzug zu bringen. Mit diesem Eventualantrag könnte das Gerichtsverfahren abgekürzt und eine leidige Geschichte korrekt bereinigt / abgeschlossen werden.

Die Anwalts- und Gerichtskosten sind zu vergüten.

2.

Während die Vorinstanz am 3. Februar 2022 auf die Erstattung einer Vernehmlassung verzichtete, schloss das Kantonale Steueramt in seiner Beschwerdeantwort vom 1. März 2022 auf Abweisung der Beschwerde. Der Gemeinderat X. liess sich nicht vernehmen.

3.

Der Instruktionsrichter zog die Details zur Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 der Beschwerdeführer bei (vgl. Mitteilung an die Parteien vom 4. April 2022).

4.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 31. Mai 2022 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200] i.V.m. § 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]). 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.

Wie sich aus dem Antrag, mit dem die Beschwerdeführer eine Korrektur "in den Veranlagungen 2005 – 2012" verlangen, ergibt, betrifft die Beschwerde das gesamte Dispositiv des vorinstanzlichen Entscheids, d.h. sämtliche darin eingeschlossenen Steuerperioden (2009 – 2012). Mit ihrem Eventualantrag beantragen die Beschwerdeführer zudem, "die deklarierte Aufrechnung von 306'507 CHF vom berechneten, steuerbaren Einkommen (2009 + 2012) in Abzug zu bringen"; auch daraus ist ersichtlich, dass sich die Beschwerde gegen das gesamte Dispositiv des vorinstanzlichen Entscheids richtet.

Dementsprechend waren für sämtliche Steuerperioden Beschwerdeverfahren zu eröffnen. Angesichts des Umstands, dass die Vorbringen der Beschwerdeführer miteinander zusammenhängen und sie nicht auf einzelne der betroffenen Steuerperioden Bezug nehmen, drängt es sich hingegen auf, die Verfahren zu vereinigen und die Angelegenheit in einem einzigen Urteil zu behandeln.

3.

In ihrer Beschwerdeschrift beschränken sich die Beschwerdeführer auf Ausführungen zum "Thema Z. Park Y." und akzeptieren, wenn auch unter Hinweis auf die Beschwerdefrist von "nur" 30 Tagen, die weiteren, vor Vorinstanz noch umstrittenen Aufrechnungen (Beschwerdeschrift, S. 1 Einleitung 1. Lemma). Diese Aufrechnungen (betreffend Privatanteile für Autokosten, Vermögensverwaltungskosten; vgl. angefochtener Entscheid, Erw. 10 – 13) bilden damit nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens.

4.

Mit ihrem Hauptantrag verlangen die Beschwerdeführer, "die Anlagekosten 'Z.-Gebäude' im Einsprache-Entscheid (Auszug: Beilage 2) (...) von 5'949'399 CHF, gemäss Urteil vom Spezialverwaltungsgericht (Auszug: Beilage 1), auf den effektiven Anlagewert gemäss Bauabrechnung (Auszug als Beilage 3) von 7'977'816 CHF zu korrigieren".

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts sind in Veranlagungen über die Festlegung der Steuerfaktoren hinausgehende rechtskraftfähige Feststellungen ausgeschlossen. Ebenso sind selbständige Feststellungenverfügungen 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 (AGVE 2009, S. 137; Urteile des Verwaltungsgerichts WBE.2009.275 vom 27. Januar 2010 Erw. I./3.2. und WBE.2008.284 vom 17. Juni 2009 Erw. II./3., je mit Hinweisen). Ein solcher Fall liegt hier offensichtlich nicht vor, so dass auf die Beschwerde insoweit nicht einzutreten ist.

5.

5.1.

Der Sache nach deuten die übrigen Ausführungen in der Beschwerdeschrift darauf hin, dass es den Beschwerdeführern tatsächlich nicht – zumindest nicht in erster Linie – darum geht, dass das Verwaltungsgericht einen Feststellungsentscheid betreffend Anlagekosten eines Bauprojekts, an dem der Beschwerdeführer zunächst als Mitglied eines Baukonsortiums und seit 2008 allein beteiligt war, trifft. Hintergrund ihres Begehrens ist vielmehr, dass sie Korrekturen des steuerbaren Einkommens im Zusammenhang mit Einkünften aus diesem Bauprojekt verlangen. Insoweit fällt ein Eintreten auf die Beschwerde in Betracht.

5.2.

Wie sich der Beschwerdeschrift entnehmen lässt, sind die Beschwerdeführer der Auffassung, in den Veranlagungen vor 2009 seien ihre Einkünfte im Zusammenhang mit dem Baukonsortium "Z. Park Y." teilweise unzutreffend erfasst worden (vgl. auch Rekurschrift vom 28. Januar 2019, S. 1). Diese unzutreffende Erfassung früherer Einkünfte im Zusammenhang mit diesem Bauprojekt sei nunmehr in den Folgejahren zu korrigieren.

5.2.1.

Das Bauprojekt "Z. Park Y." wurde gemäss eigenen Angaben der Beschwerdeführer im Jahr 2009 abgeschlossen (vgl. etwa E-Mail A. vom 10. September 2018; in Ordner 2009). Daraus ergibt sich ohne weiteres, dass Vorgänge im Zusammenhang mit dem "Z. Park Y." höchstens (noch)

Auswirkungen auf die Veranlagung für die Steuerperiode 2009 haben können, haben die Beschwerdeführer doch auch nach ihren eigenen Angaben in den folgenden Jahren keine Einkünfte mehr im Zusammenhang mit dem "Z. Park Y." erzielt.

5.2.2.

Die Veranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern für die Steuerperioden vor 2009 (vgl. dazu mit Bezug auf die Steuerperiode 2007 Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2015.104 vom 29. Oktober 2015 und mit Bezug auf die Steuerperiode 2008 Urteil WBE.2017.110 vom 9 Juni 2017, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2C_ 629/2017) sind in Rechtskraft erwachsen. Gegen rechtskräftige Veranlagungen steht allein – soweit die Voraussetzungen dafür gemäss § 201 ff. StG erfüllt sind – die Revision offen. Eine Korrektur bzw. genauer: eine Kompensation von behaupteten Veranlagungsfehlern in rechtskräftigen Veranlagungen betreffend frühere Steuerperioden in den Veranlagungen für spätere Steuerperioden ist nicht möglich.

Daran ändert auch das – zumindest implizite – Vorbringen der Beschwerdeführer nichts, sie hätten die nach ihrer Auffassung unzutreffenden Veranlagungen vor 2009 nur akzeptiert, weil ihnen seitens der Veranlagungsbehörde zugesichert worden sei, dass die in diesen enthaltenen Fehler in späteren Veranlagungen korrigiert bzw. kompensiert würden und so insgesamt kein Einkommen doppelt erfasst würde. Abgesehen davon, dass ein solches Vorgehen der Veranlagungsbehörde wenig wahrscheinlich und, da erkennbar rechtswidrig, nicht vertrauensbegründend wäre, fehlt es hier offensichtlich am Nachweis eines solchen Verhaltens bzw. entsprechender Zusicherungen der Veranlagungsbehörde (vgl. zuletzt zu den Voraussetzungen des Vertrauensschutzes im Steuerrecht Urteil des Bundesgerichts 2C_26/2022 vom 15. Februar 2022, Erw. 3.2.2. mit zahlreichen Hinweisen).

Damit ist auf die Beschwerde, soweit die Beschwerdeführer damit der Sache nach Kompensationen für von ihnen behauptete Fehler in Veranlagungen vor 2009 in den folgenden Steuerperioden 2009 – 2012 verlangen, nicht einzutreten. Da sich die Begehren der Beschwerdeführer – soweit sie überhaupt nachvollziehbar sind – für die Steuerperioden 2010 bis 2012 auf die von ihnen im Zusammenhang mit dem "Z. Park Y." verlangten Kompensationen für angebliche frühere Veranlagungsfehler beschränken, ist daher auf die Beschwerde insoweit ebenfalls nicht einzutreten.

5.2.3.

Im Ergebnis ist damit auf die Beschwerde nur insoweit einzutreten, als damit eine Falschveranlagung der Einkünfte aus dem Bauprojekt "Z. Park Y." im Jahr von dessen Abschluss, nämlich 2009, beantragt wird.

II.

Aus der Abweichungsbegründung für die Aufrechnung von Fr. 400'000.00 in der Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 im Zusammenhang mit dem Bauprojekt "Z. Park Y." geht klar hervor, dass diese Aufrechnung deshalb vorgenommen wurde, weil das infrage stehende Grundstück 2009 aus dem Kataster für belastete Standorte entlassen wurde, womit die dafür gebildete Rückstellung aufzulösen gewesen sei. Weitere Aufrechnungen im Zusammenhang mit dem "Z. Park Y." wurden in der Steuerperiode 2009 nicht vorgenommen.

Aus der vom Verwaltungsgericht beigezogenen Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 ist ersichtlich, dass in der Steuerperiode 2007 erfolgswirksam eine Rückstellung wegen der Aufnahme des Grundstücks in den Kataster für belastete Standorte gebildet und diese auch von den Steuerbehörden akzeptiert wurde, d.h. zu einer entsprechenden Verringerung der Einkünfte geführt und sich damit steuermindernd ausgewirkt hat. Die Beschwerdeführer bestreiten nicht, dass die Liegenschaft 2009 wieder aus dem Kataster der belasteten Standorte entlassen wurde. Damit war die Rückstellung nicht mehr begründet und war daher aufzulösen bzw. zum steuerbaren Einkommen aufzurechnen, zumal auch anderweitige Gründe, welche die Rückstellung als noch geschäftsmässig begründet erscheinen lassen würden, weder geltend gemacht wurden noch ersichtlich sind (§ 21 Abs. 2 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV; SAR 651.111). Dementsprechend erweist sich die Beschwerde mit Bezug auf die Steuerperiode 2009, soweit darauf einzutreten ist, als unbegründet.

III.

Dem Verfahrensausgang entsprechend werden die Beschwerdeführer kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG, § 31 Abs. 2 VRPG), wobei die solidarische Haftbarkeit angeordnet wird (§ 33 Abs. 3 VRPG). Bei der Bemessung der Verfahrenskosten ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass auf die Beschwerde nur in beschränktem Umfang einzutreten war. Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG, § 32 Abs. 2 VRPG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Auf die Beschwerde wird betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperioden 2010 bis 2012 nicht eingetreten.

2.

Mit Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2009 wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 2'000.00 sowie der Kanzleigebür und den Auslagen von Fr. 190.00, gesamthaft Fr. 2'190.00, sind von den Beschwerdeführern, unter solidarischer Haftbarkeit, zu bezahlen.

4.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:
die Beschwerdeführer
das Kantonale Steueramt
den Gemeinderat X.
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**, 1000 Lausanne 14, 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 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 31. Mai 2022

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

Berger

Ruth