

4.

Demgemäss ist die Beschwerde des KStA gutzuheissen und dem Beschwerdegegner der Abzug für die Mehrkosten auswärtiger Verpflegung zu verwehren.

24 Streitgegenstand im steuerrechtlichen Rechtsmittelverfahren.

- **Streitgegenstand im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren im Steuerrecht (Erw. 6.3).**
- **Das kantonale Recht enthält keine Bestimmung, wonach im Verlauf des Verfahrens nur Tatsachen und Beweismittel geltend gemacht werden können, die im Schriftenwechsel nicht vorgebracht werden konnten (Erw. 6.4).**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 22. September 2010, in Sachen E. (WBE.2009.370).

Aus den Erwägungen

6.

6.1.

Abweichend vom in der Rekurschrift vom 15. August 2007 gestellten Antrag auf Festsetzung des steuerbaren Eigenkapitals auf Fr. 1'032'394.00 beantragt die Beschwerdeführerin im Beschwerdeverfahren (wie bereits in ihrer Eingabe ans Steuerrekursgericht vom 7. Februar 2008), unter Berufung auf den ausgewiesenen Verlust von Fr. 1'907'471.00, das steuerbare Eigenkapital auf Fr. 100'000.00 festzusetzen. Die Vorinstanz kam diesbezüglich zum Schluss, auf diesen erst im Rahmen des Untersuchungsverfahrens abgeänderten Antrag auf Reduktion des steuerbaren Eigenkapitals auf Fr. 100'000.00 sei nicht einzutreten, da dieser nicht durch den Gang des Rekursverfahrens verursacht worden sei.

6.2.

Dagegen wendet die Beschwerdeführerin ein, die von der Vorinstanz zitierte Praxis beziehe sich auf die Erweiterung des Rekursbegehrens. Hier werde aber das Rekursbegehren nicht erweitert,

sondern lediglich mit Blick auf die korrekte Rechtsanwendung, welche von Amtes wegen hätte erfolgen sollen, betragsmässig angepasst. Die Vorinstanz hätte – nach Auffassung der Beschwerdeführerin – ohne Weiteres zu Gunsten des Steuerpflichtigen vom gestellten Antrag abweichen können.

6.3.

6.3.1.

Eine ausdrückliche Regelung des Streitgegenstands fehlt im kantonalen Recht. Streitgegenstand im Beschwerdeverfahren ist, was im ursprünglichen Verwaltungsverfahren – und allenfalls zusätzlich in einem vorangehenden Beschwerde- (oder Rekurs)verfahren – verbindlich geregelt wurde (AGVE 1999, S. 368; zur Praxisverschärfung in Bezug auf den Ausschluss von Feststellungsverfügungen: AGVE 2009, S. 137). Der Begriff des Streitgegenstands im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren in Steuersachen stimmt damit im Wesentlichen mit demjenigen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung überein. Danach gilt als Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, in dem Umfang, in dem es im Streit liegt. Beschwerdebegehren, die neue, in der angefochtenen Verfügung nicht geregelte Fragen aufwerfen, überschreiten den Streitgegenstand und sind deshalb unzulässig. In einem Rechtsmittelverfahren kann der Streitgegenstand grundsätzlich nur eingeschränkt, aber nicht ausgeweitet werden (BGE 131 II 203). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibehahren. Auch wenn zum Verständnis der Anträge auf die Begründung zurückgegriffen werden muss, ergibt sich der Streitgegenstand stets aus der beantragten Rechtsfolge und nicht aus deren Begründung, die sich regelmässig aus verschiedenen rechtlichen und tatsächlichen Aspekten zusammensetzt. Der Rechtsprechung liegt damit eine "objektmässige" und nicht eine "aspektmässige" Umschreibung des Streitgegenstands zugrunde (Urteil des Bundesgerichts vom 22. Januar 2008 [2C_446/2007], Erw. 2.2, m.w.H., publ. in StE 2008 B 96.11 Nr. 8).

6.3.2.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wäre es jedoch nicht ausgeschlossen, dass der Streitgegenstand, der normalerweise

das gesamte Rechtsverhältnis erfasst, auf Teilaspekte desselben beschränkt wird. So könnten die Behörden vorab über einzelne Elemente eines bestimmten Rechtsverhältnisses rechtskräftig verfügen (erwähntes Urteil des Bundesgerichts in: StE 2008 B 96.11 Nr. 8, Erw. 3.1). Eine derartige Teilrechtskraft wird nach der konstanten Praxis des Verwaltungsgerichts indes nicht anerkannt, wenn sich die Beschwerde auf den materiellen Punkt des Entscheids bezieht und diesen ganz oder teilweise anfecht (AGVE 1987, S. 342 ff. und 1988, S. 199; MICHAEL MERKER, Rechtsmittel, Klage und Normenkontrollverfahren nach dem aargauischen Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege [Kommentar zu den §§ 38-72 VRPG], Zürich 1998, § 38 N 50). Daran ist festzuhalten.

6.3.3.

Eine Verengung des Streitgegenstands kann indes auch durch Parteierklärung erfolgen. Anerkennt eine Partei ausdrücklich, dass sich ihr Begehren nicht auf einen bestimmten Rechtsgrund stützt, kann sie später nicht mehr darauf zurückkommen. Eine nachträgliche Geltendmachung eines zuvor ausdrücklich verworfenen Standpunkts liefe schliesslich auf ein widersprüchliches Verhalten ("venire contra factum proprium") hinaus.

6.4.

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz handelte es sich beim "Begehren" um Berücksichtigung des Verlustvortrags – da die Vorinstanz den Rekurs gegen die Aufrechnung des Aktionärsdarlehens abgewiesen hat – um keine Rekurerweiterung. Die Frage, ob es sich bei der Geltendmachung des Verlustvortrags um eine allenfalls unzulässige Rekurerweiterung gehandelt hätte, hätte sich einzig dann gestellt, wenn das Steuerrekursgericht selbst die Aufrechnung derart reduziert hätte, dass das steuerbare Eigenkapital unter Fr. 1'032'394.00 gesunken wäre. So wie das Steuerrekursgericht entschied bzw. wie es seinen Entscheid sachlich begründete, hätte indes selbst eine Berücksichtigung des Verlustvortrags in der von der Rekurrentin geltend gemachten Höhe lediglich zu einer Herabsetzung des steuerbaren Eigenkapitals von Fr. 8'123'645.00 um Fr. 1'907'471.00 auf Fr. 6'216'174.00 geführt und wäre somit betragsmässig ohne weiteres im Rahmen des ursprünglichen Antrags gele-

gen. Eine ausdrückliche Anerkennung des Ausschlusses der Verlustverrechnung seitens der Beschwerdeführerin liegt zudem nicht vor. Demzufolge ist das Steuerrekursgericht zu Unrecht nicht auf das "Begehren" eingetreten.

Daran vermag auch die Berufung auf das Urteil des Bundesgerichts vom 8. September 2009 [2C_514/2008] durch das KStA nichts zu ändern. Darin schützte das Bundesgericht das Vorgehen der Vorinstanz, welche neue Vorbringen und Dokumente unberücksichtigt liess, weil das Behauptungs- und Beweisverfahren in diesem Zeitpunkt bereits abgeschlossen war. Dabei ist zu bedenken, dass das in jenem Fall massgebende freiburgische Verfahrensrecht (Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Freiburg vom 23. Mai 1991 [VRG-FR; SGF 150.1]) – im Gegensatz zum aargauischen VRPG – eine ausdrückliche Bestimmung enthält, wonach im Verlauf des Verfahrens nur Tatsachen und Beweismittel geltend gemacht werden können, die im Schriftenwechsel im Sinne von Art. 89 VRG-FR nicht vorgebracht werden konnten (Art. 93 VRG-FR).

Soweit sich die Beschwerde gegen den Nichteintretensentscheid der Vorinstanz richtet, ist sie somit gutzuheissen.

III. Abgaben

25 Beitragsplan.

Folgen eines erst nach Baubeginn öffentlich aufgelegten bzw. durch Einzelverfügung eröffneten Beitragsplans; Verwirkung der Beitragsansprüche.

Urteil des Verwaltungsgerichts, 3. Kammer, vom 26. Januar 2010 in Sachen Einwohnergemeinde X. gegen Y. und Z. (WBE.2008.71).

Aus den Erwägungen

1.

Seitens der Verfahrensbeteiligten ist allseits unbestritten, dass mit den Bauarbeiten für die Verbindungsstrasse am 29. November 2004 begonnen wurde, der Beitragsplan "Verbindungsstrasse A.-B." vom 14. Oktober 2004 den betroffenen Grundeigentümern jedoch erst mit Einzelverfügung vom 22. März 2005 (versandt am 6. April 2005) eröffnet wurde. Zu beurteilen ist im vorliegenden Beschwerdeverfahren einzig die Frage, ob die erst nach Baubeginn erfolgte Eröffnung des Beitragsplans zur Folge hat, dass der verfügte Beitragsanspruch des Gemeinwesens gegenüber den Beschwerdegegnern verwirkt ist.

2. (...)

3.

3.1.

Die Gemeinden sind gemäss § 34 Abs. 1 BauG (in der hier anwendbaren Fassung vom 31. August 1999) im Sinne des Bundesrechts (vgl. insbesondere Art. 19 RPG und Art. 6 WEG) verpflichtet, von den Grundeigentümern – nach Massgabe der diesen erwachsenden wirtschaftlichen Sondervorteile – Beiträge an die Kosten der Erstellung und Änderung von Strassen zu erheben. Die genaue Rege-