

rechtskraftfähige Feststellungen ausgeschlossen. Nur aus zwingenden praktischen Gründen kann in besonderen Einzelsituationen die Vorwegnahme eines Entscheids über eine Rechtsfrage geboten sein, obwohl es mangels Verwirklichung eines Steuertatbestandes noch nicht zu einer Veranlagung kommt. Für solche Sonderfälle ist ausnahmsweise das Recht auf bzw. die Pflicht zum Erlass einer selbständigen Feststellungsverfügung vorzubehalten (SGE vom 22. Dezember 2016 [3-RV.2016.113]). Ein Sonderfall liegt nicht vor. Wie ausgeführt besteht kein Anlass für eine separate Feststellung der Steuerpflicht, wenn bereits die beschränkte Steuerpflicht besteht (VGE vom 28. Februar 2018 [WBE.2017.490]).

5.5.

Die Steuerkommission A. hätte somit als Folge der unbestrittenen sekundären Steuerpflicht (wirtschaftliche Zugehörigkeit) einen Leistungsentscheid fällen müssen. Darin wäre die Feststellung der unbeschränkten Steuerpflicht konkludent enthalten gewesen, indem die Besteuerung sich nicht auf die der wirtschaftlichen Zugehörigkeit entsprechenden Steuerfaktoren beschränkt hätte. Ein Interesse oder ein zwingender praktischer Grund am Erlass einer selbständigen Feststellungsverfügung betreffend die unbeschränkte Steuerpflicht lag unter diesen Umständen nicht vor.

53 Nachforderung der Quellensteuer; Verwirkung des Anspruchs (§ 135 StG)

Eine Nachforderung von Quellensteuern kann vom KStA innert fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Steuerabzug hätte erfolgen müssen, gestellt werden. Es handelt sich dabei um eine Verwirkungsfrist, welche weder ruht, noch unterbrochen werden kann. Die Nachforderung ist primär bei der Leistungsschuldnerin geltend zu machen, so lange diese zahlungsfähig ist. Ein Rückgriff auf die quellensteuerpflichtige Person bleibt möglich.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, vom 25. Oktober 2018 in Sachen P. AG (3-RV.2017.85).

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Gemäss § 112 Abs. 1 StG werden Erwerbseinkünfte (§ 113 Abs. 2 lit. a StG) von ausländischen Arbeitnehmern ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung, jedoch mit steuerrechlichem Aufenthalt im Kanton (§ 16 Abs. 3 StG), an der Quelle besteuert. Die Quellensteuer wird von den Bruttoeinkünften berechnet (§ 113 Abs. 1 StG). Die Quellensteuerpflicht von A wird von der Rekurrentin als Leistungsschuldnerin zu Recht nicht bestritten.

2.2.

Das KStA, Quellensteuer, hat gestützt auf die vom Steuerpflichtigen A eingereichten Korrekturgesuche vom 31. Januar 2014 festgestellt, dass die geschuldeten Quellensteuern der Jahre 2009 bis 2012 zu tief ausgefallen sind. Auch das wird von der Rekurrentin nicht bestritten. Ebenso wird die Berechnung der Nachforderung nicht bemängelt.

2.3.

Gemäss § 130 Abs. 1 StG kann die steuerpflichtige Person vom KStA zur Nachzahlung verpflichtet werden, wenn die steuerbare Leistung nicht oder nicht vollständig um die Quellensteuer gekürzt ausbezahlt worden ist und ein Nachbezug bei der Schuldnerin der steuerbaren Leistung nicht möglich ist (vgl. dazu VGE vom 21. April 2010 [WBE.2009.315], bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 25. November 2010 [2C_516/2010]). Vorliegend kann die Nachforderung bei der Rekurrentin als Leistungsschuldnerin noch erhoben werden. Die Nachforderung wurde daher zu Recht an die Rekurrentin gerichtet.

2.4.

Die Rekurrentin macht hingegen geltend, die Nachforderung für die Jahre 2009 bis 2011 sei verjährt. Weiter wird ausgeführt, die Re-

kurrentin sei ihren Pflichten als Arbeitgeberin und Schuldnerin der steuerbaren Leistung stets nachgekommen. Sie habe die Steuerabzüge im verlangten Umfang vorgenommen. Die Voraussetzungen für eine Nachforderung seien nicht erfüllt. Zudem habe sich die Rekurrentin auf die Steuerrechnungen des KStA, Quellensteuer, im Sinne von behördlichen Zusicherungen verlassen dürfen. Auf diese Rügen wird in der genannten Reihenfolge eingegangen.

3.

3.1.

Nach § 135 Abs. 2 StG ist eine Nachforderung von Quellensteuern innert fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Steuerabzug hätte erfolgen müssen, möglich. Wie das KStA in seiner Vernehmlassung zu Recht ausführt, handelt es sich dabei um eine Verwirkungsfrist, welche nicht unterbrochen werden und nicht stillstehen kann.

3.2.

3.2.1.

Während die Rekurrentin eine Nachforderung für die Jahre 2009 bis 2011 als verwirkt betrachtet, geht das KStA lediglich von einer Verwirkung der Quellensteuernachforderung für die Jahre 2009 und 2010 aus.

3.2.2.

Verwaltungsgericht und Spezialverwaltungsgericht betrachten es in langjähriger, konstanter Praxis auch vor dem Hintergrund der Offizialmaxime als zulässig, übereinstimmenden Anträgen der Beteiligten zur Erledigung des Verfahrens stattzugeben, sofern sich diese – nach einer summarischen Prüfung – als gesetzmässig erweisen und allfällige Zugeständnisse der Beteiligten innerhalb des Spielraumes bleiben, den das Gesetz ohnehin gewährt (VGE vom 14. Februar 2014 [WBE.2012.2014, WBE.2012.2016, WBE.2012.217]; VGE vom 20. Februar 2004 [BE.2003.00301]; SGE vom 24. April 2014 [3-RV.2014.51]).

Das ist vorliegend der Fall, soweit die Quellensteuernachforderung für die Jahre 2009 und 2010 betroffen ist. Antragsgemäss ist der Rekurs in diesem Umfang gutzuheissen. Nachfolgend ist somit nur

noch zu prüfen, ob auch für die Quellensteuer betreffend das Jahr 2011 eine Verwirkung des Nachforderungsrechtes eingetreten ist.

3.2.3.

Dass die Einleitung und Geltendmachung der Nachforderung für das Jahr 2012 in zeitlicher Hinsicht rechtzeitig erfolgte, ist zu Recht unbestritten geblieben. Hingegen wird nachfolgend auf die weiteren Einwände einzugehen sein.

3.3.

3.3.1.

Das KStA, Quellensteuer, hat die Einsprache von A gegen die an ihn gerichtete Quellensteuernachforderung vom 1. Juli 2014 für die Steuerjahre 2009 bis 2013 mit Entscheid vom 6. Dezember 2016 gutgeheissen. Dabei wurde festgehalten, dass die Quellensteuernachforderung gegen die Rekurrentin als Leistungsschuldnerin zu richten sei. Der Direktbezug bei der steuerpflichtigen Person gemäss § 130 StG wird als Auffangtatbestand bezeichnet. Die Quellensteuernachforderung "muss deshalb gegenüber den Arbeitgebern, (...) geltend gemacht werden." Dieser Entscheid wurde – so ist aufgrund des Verteilers zu schliessen – auch der Rekurrentin mit Rechnung zugesandt.

3.3.2.

Das KStA macht im Rekursverfahren geltend, mit Schreiben vom 6. Dezember 2016 seien von der Rekurrentin die Quellensteuern für die Jahre 2009 bis 2012 nachgefordert worden. Die fünfjährige Frist nach § 135 Abs. 2 StG sei damit in Bezug auf die Quellensteuern 2011 und 2012 eingehalten worden.

3.3.3.

Die Rekurrentin machte mit Schreiben vom 30. Januar 2017 geltend, sie sei mit einfachem Schreiben vom 6. Dezember 2016 gebeten worden, infolge Tarifkorrektur CHF 19'685.45 zu überweisen.

In der Einsprache machte die Rekurrentin allgemein die Verjährung geltend. Der an den Steuerpflichtigen A gerichtete Einsprachentscheid vom 6. Dezember 2016 könne der Rekurrentin nicht entgegengehalten werden.

Im Rekurs wird ausgeführt, der Rekurrentin "wurde weder die Nachforderung vom 1. Juli 2014 noch der Entscheid vom 6. Dezember 2016 eröffnet oder zur Kenntnis gebracht, bzw. letzterer erst im Rahmen der Nachforderung ihr gegenüber als Schuldnerin der steuerbaren Verfügung. Weder die Nachforderung der Quellensteuern gegenüber dem Mitarbeiter der Rekurrentin noch der Einspracheentscheid vom 6. Dezember 2016 waren somit geeignet, die Verjährungsfrist gegenüber der Rekurrentin zu unterbrechen."

In der Replik wurde ergänzt, dass der Nachweis der rechtzeitigen Steuernachforderung für die Steuerperiode 2011 der Vorinstanz obliege.

3.4.

3.4.1.

Vorab ist festzuhalten, dass der Auszug aus dem Einspracheentscheid betreffend Quellensteuernachforderung 2009 bis 2013 in Sachen A mit Rechnung vom 6. Dezember 2016 zweifellos geeignet gewesen wäre, um eine Quellensteuernachforderung geltend zu machen. Es geht daraus hervor, dass die Rekurrentin ins Recht gefasst werden sollte. Ebenso wird im Begleitschreiben vom 6. Dezember 2016 der Betrag von CHF 19'685.45 genannt. Mehr ist nicht erforderlich.

3.4.2.

Es trifft jedoch zu, dass dem KStA der Nachweis für die rechtzeitige Geltendmachung der Quellensteuernachforderung für das Jahr 2011 obliegt. Diesen Nachweis hat das KStA nicht angetreten und dementsprechend auch nicht erbracht. Die Rekurrentin hat den Erhalt des Auszuges aus dem Einspracheentscheid in Sachen A vom 6. Dezember 2016 mit Rechnung gleichen Datums vor Ende 2016 weder bestritten, noch ausdrücklich anerkannt. Es fehlt damit der Nachweis der rechtzeitigen Geltendmachung des Nachforderungsanspruchs für die Quellensteuer 2011.

3.5.

Es ist deshalb festzustellen, dass der Nachforderungsanspruch 2011 verwirkt ist.

4.

4.1.

Hat die Schuldnerin oder der Schuldner der steuerbaren Leistung den Steuerabzug nicht oder ungenügend vorgenommen, verpflichtet sie das Kantonale Steueramt zur Nachzahlung. Der Rückgriff der Schuldnerin oder des Schuldners auf die steuerpflichtige Person bleibt vorbehalten (§ 135 Abs. 1 StG). Nach § 127 Abs. 2 lit. a StG sind die Schuldnerinnen und Schuldner der steuerbaren Leistung verpflichtet, sämtliche zur richtigen Steuererhebung notwendigen Massnahmen vorzunehmen, insbesondere vor Auszahlung der steuerbaren Leistung die Quellensteuerpflicht und den anwendbaren Tarif festzustellen. Ist die Schuldnerin oder der Schuldner der steuerbaren Leistung mit dem Steuerabzug nicht einverstanden, kann bis Ende März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres vom KStA ein Entscheid über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangt werden (§ 134 Abs. 1 StG).

4.2.

Die Rekurrentin macht geltend, sie sei ihren Pflichten als Arbeitgeberin und Schuldnerin der steuerbaren Leistungen gemäss § 127 StG stets nachgekommen. Sie habe die Quellensteuern aufgrund der ihr bekannten Angaben periodisch abgezogen und abgeliefert. Die Unrichtigkeit eines Teils der Angaben habe sich der Kenntnis der Rekurrentin entzogen. Wenn überhaupt wäre nicht die Rekurrentin, sondern das KStA in der Lage gewesen, die Veränderung in den persönlichen Verhältnissen von A zu erkennen. Sie habe damit die Quellensteuerabzüge weder "nicht", noch "nicht genügend" vorgenommen, weshalb die Voraussetzungen für die Anwendung von § 135 Abs. 1 StG nicht erfüllt seien.

Die Rekurrentin habe sich zudem auf die Richtigkeit der vom KStA erlassenen, rechtskräftigen Quellensteuerverfügungen verlassen dürfen. Diese könnten nur unter äusserst restriktiven Bedingungen abgeändert werden. Wenn jetzt behauptet werde, es handle sich nicht um Verfügungen, verhalte sich das KStA gegen Treu und Glauben.

4.3.

4.3.1.

Entgegen der Auffassung der Rekurrentin ist für eine Nachforderung nicht ein Verschulden erforderlich. Es stellt sich lediglich die Frage, ob der Quellensteuerabzug nicht im erforderlichen Umfang erfolgt ist. Insofern sind die Voraussetzungen für eine Nachforderung verobjektiviert (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 135 StG N 2).

4.3.2.

Vorliegend war dem KStA, Quellensteuer, die im Jahr 2009 erfolgte Trennung des Steuerpflichtigen A von seiner Ehefrau nicht bekannt. Aufgrund des weiterhin gewährten "Verheiratetentarifes" ist der Quellensteuerabzug auf den Erwerbseinkünften von A "nicht genügend" ausgefallen.

4.3.3.

Zu beachten ist dabei, dass die Rekurrentin gestützt auf § 127 Abs. 2 lit. a StG ausdrücklich verpflichtet gewesen wäre, den zur richtigen Steuererhebung anwendbaren Tarif festzustellen. Das hat sie offensichtlich über Jahre unterlassen. Die Meldung der Einwohnerkontrollen an die Gemeindesteuerämter (§ 15 Abs. 3 QStV) vermag diesen Mangel nicht zu heilen, da damit im Wesentlichen der Wechsel zur ordentlichen Steuerpflicht (in der Zuständigkeit der Steuerkommissionen der Gemeinden) bzw. von der ordentlichen Steuerpflicht zur Quellenbesteuerung sichergestellt werden soll (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 127 StG N 20 und § 112 StG N 10).

4.3.4.

Das KStA darf sich grundsätzlich darauf verlassen, dass die abgerechneten Quellensteuern korrekt erhoben wurden. Eine Abklärungspflicht besteht nur bei leicht erkennbaren Ungereimtheiten. § 135 StG erlaubt dem KStA dementsprechend in einem vereinfachten Verfahren auf eine Quellensteuerabrechnung zurückzukommen. Insofern steht eine Quellensteuerabrechnung einer Nachforderung nach § 135 Abs. 1 StG nicht entgegen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 135 StG N 2). Die Abrechnungen haben keinen Verfügungscharakter (e contrario § 134 StG). Ein Vertrauensschutz gestützt auf die Rechnungen besteht nicht.

4.4.

Die Nachforderung ist in Bezug auf das Jahr 2012 zu Recht erhoben worden. In diesem Punkt ist der Rekurs abzuweisen.

5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen ist. Die Rekurrentin hat für das Jahr 2012 eine Nachforderung von CHF 4'711.85 zu bezahlen.

54 Rechtliches Gehör; Protokollierung (§ 190 Abs. 3 StG)

Da zwei unterschiedliche Protokolle der Verhandlung durch die Steuerkommission und den Vertreter erstellt wurden, die gegenseitig nicht anerkannt werden, ist erneut eine Verhandlung durchzuführen.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 21. Juni 2018 in Sachen A.M. (3-RV.2017.184).

Aus den Erwägungen

3.3.

3.3.1.

Wird der Steuerpflichtige zu einer Verhandlung vor die Verwaltungsbehörde vorgeladen, sind dessen Angaben zu protokollieren und unterzeichnen zu lassen (§ 190 Abs. 3 StG). Es entspricht einem aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör abgeleiteten allgemeinen Verfahrensgrundsatz, dass entscheidrelevante Tatsachen und Ergebnisse schriftlich festzuhalten sind. Das Protokoll bildet eine Entscheidungsgrundlage und soll daher den Inhalt der Verhandlung mindestens stichwortartig zusammenfassen. Ein Wortprotokoll wird dagegen nicht verlangt (SGE vom 22. September 2016 [3-RV.2016.76]).

3.3.2.

Hier liegen zwei unterschiedliche Fassungen des Verhandlungsprotokolls vor, jene der Steuerkommission A. und jene des Vertreters