

3-RV.2022.83

P 126

Urteil vom 31. August 2023

Besetzung	Präsident Fischer Richter Lämmli Richter Biondo Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

beide vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt,
Zelglistrasse 15, 5001 Aarau

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 24. Mai 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. März 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 55'900.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 72'300.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 759'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'242'000.00) veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. März 2022 erhob der Vertreter von A._____ und B._____ mit Schreiben vom 7. April 2022 Einsprache und stellte den folgenden Antrag:

"Das steuerbare Einkommen sei mit CHF 25'404.00 zum Satz von CHF 9'022.00 festzulegen und das Vermögen sei mit CHF 516'606.00 zum Satz von 1'000'429.00 festzulegen."

3.

Mit Entscheid vom 24. Mai 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 24. Mai 2022 (Versanddatum 25. Mai 2022) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 27. Juni 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen die folgenden Anträge:

"1. Das steuerbare Einkommen sei mit CHF 25'404.00 zum Satz von CHF 9'022.00 festzulegen und das Vermögen sei mit CHF 156'606.00 zum Satz von CHF 1'000'429.00 festzulegen.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates Aargau"

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Die Abteilung Steuern der Gemeinde Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

Der Vertreter von A._____ und B._____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Vertreter der Rekurrenten beantragt, das steuerbare Einkommen sei mit CHF 25'404.00 zum Satz von CHF 9'022.00 festzulegen. Diesem Antrag liegen die folgenden Verzugszinsen 2018 für die Steuerforderungen 2009 zu Grunde (vgl. Einsprache):

Kantons- und Gemeindesteuern	CHF 35'178.56
Direkte Bundessteuer	<u>CHF 11'778.33</u>
Total	CHF 46'956.89

2.2.

Die Steuerkommission Q._____ hat die Verzugszinsen mit folgender Begründung nicht zum Abzug zugelassen (Einspracheentscheid, S. 2):

"Das Verwaltungsgericht hat mit verschiedenen Urteilen vom 7. Dezember 2011 (u.a. WBE.2011.153, Art. 97) die Praxis über die Abzugsfähigkeit der Verzugszinsen für Steuerschulden von natürlichen Personen der Realität angepasst, indem Verzugszinsen auf Steuerschulden zum Abzug zuzulassen sind, soweit sie in der Frage stehenden Steuerperiode in Rechnung gestellt und/oder veranlagt wurden (Erw. 1.6, Seite 10). In der Folge des Bundesgerichtsentscheids i.S. der Einsprecher kann diese Rechnungsstellung frühestens im Jahr 2022 vonstatten gehen. Die Abzugsfähigkeit der Verzugszinsen wird also im Jahr 2022 zu prüfen sein. Für die hier interessierende Bemessung 2017 (recte: 2018) ist die spätere Rechnungsstellung irrelevant und der Antrag ist abzuweisen."

3.

3.1.

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 (VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153]).

3.2.

Im erwähnten Urteil des aargauischen Verwaltungsgerichts führt dieses das Folgende aus:

"II.

1.6.

Zum Umfang der Verzugszinsen hat das Verwaltungsgericht in einem früheren Urteil ausgeführt, dass Verzugszinsen auf Steuern nicht etwa nach Massgabe der Rechnungsstellung durch die Steuerbehörden 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 Rechnungsstellung 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 Nachsteuerungsverfahren veranlagten Steuern zum Abzug zuzulassen; vgl. § 206 Abs. 1 a.E. StG; ebenso Art. 151 Abs. 1 a.E. 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)."

3.3.

Da die Verzugszinsen für die Steuern 2009 im Jahr 2018 noch nicht in Rechnung gestellt waren, hat die Steuerkommission Q._____ diese gestützt auf die dargelegte verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung nicht zum Abzug zugelassen.

4.

4.1.

Der Vertreter der Rekurrenten wendet dagegen ein, es könne nach dem im Übrigen strengen Periodizitätsprinzip nicht im Belieben einer Steuerkommission stehen, den Abzug in völlig freiem Ermessen im Jahr der Rechnungsstellung **oder** im Jahr der Veranlagung zuzulassen, je nach dem, was den Fiskalinteressen der Gemeinde am besten dienlich sei. Vorliegend sei

es den Fiskalinteressen der Steuerkommission Q._____ am dienlichsten, alle offenen Verzugszinsen erst im Jahr 2022 zuzulassen, da der Einmalabzug voraussichtlich steuerlich nicht vollumfänglich wirksam sein werde. Im Gegensatz zu den juristischen Personen, wo Verluste immer auf die folgenden Jahre übertragen werden könnten, würde ein Schuldzinsenüberschuss im Jahr 2022 nämlich in den Folgejahren nicht berücksichtigt, so dass er steuerlich unwirksam bleibe. Bei der Beachtung des Periodizitätsprinzips würden die Verzugszinsen hingegen korrekt dem jeweiligen Steuerjahr zugeordnet. Die rechtlichen Grundlagen würden demnach einer beliebigen Anpassung der Praxis der Bezugsbehörden entgegenstehen. Das fragliche Urteil des Verwaltungsgerichts überzeuge heutzutage nicht mehr, weil dessen Begründung überholt sei. In Erwägung 1.6 des Leitentscheides werde vorab richtig ausgeführt, dass für den Abzug von Schuldzinsen – entsprechend der allgemeinen Regelung für Schuldzinsen, wonach diese im Zeitpunkt der Fälligkeit abzugsfähig sind – darauf abzustellen sei, welche Verzugszinsen im infragestehenden Steuerjahr abgelaufen seien. Der Leitentscheid zur bisher geltenden Praxis im VGE vom 6. Mai 2002 respektiere das Periodizitätsprinzip, wonach Ein- und Ausgaben korrekt dem jeweiligen Steuerjahr zuzurechnen seien. In Erwägung 1.6 Abs. 2 habe das Verwaltungsgericht vorab eingeräumt, dass die bisherige Rechtsprechung dogmatisch überzeuge. Einzig aus Praktikabilitätsgründen werde daran nicht festgehalten. Dies werde damit begründet, dass aufgelaufene Verzugszinsen in den Steuerrechnungen regelmässig nicht auf das jeweilige Jahr bezogen ausgewiesen würden. Für den Steuerpflichtigen bliebe damit ein für Verzugszinsen auf Steuern gewährter Abzug vom steuerbaren Einkommen weiterhin untransparent und dessen Korrektheit wäre für ihn nur mit erheblichem Aufwand nachprüfbar. Diese Praktikabilitätsüberlegungen seien heute überholt. In den letzten 11 Jahren habe die Informatik rasante Fortschritte gemacht und jede Gemeinde sei inzwischen in der Lage, für jeden Steuerpflichtigen detaillierte Verzugszinsabrechnungen mit dem Aufwand von wenigen Mausklicks herzustellen. Die der Praxisänderung vom 7. Dezember 2011 zugrunde liegenden Überlegungen seien somit aufgrund der Entwicklung der Informatik völlig überholt. Da es ohnehin problematisch sei, eine dogmatisch korrekte Auslegung der gesetzlichen Grundlagen aus Praktikabilitätsgründen über den Haufen zu werfen, sei aufgrund des Vorrangs der gesetzlichen Grundlage zur alten Praxis gemäss VGE vom 6. Mai 2002 zurückzukehren (Rekurs, S. 3 f.).

4.2.

Das Bundesgericht führt im Urteil vom 11. Juni 2019 (2C_925/2017) das Folgende aus:

"2.3.2. Das Bundesgericht hat die Abzugsfähigkeit von Verzugszinsen (Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG) in seiner jüngsten Rechtsprechung anhand der Praxis der Kantone Genf und Solothurn geklärt. In grundsätzlicher Hinsicht erkannte es,

die an sich bundesrechtliche Rechtsfrage, ob die Verzugszinsen auf dem Nachsteuerbetreffnis bereits in der nachsteuerbetroffenen Ursprungsperiode oder erst in der Steuerperiode, in welcher die Nachsteuer veranlagt wird, abgezogen werden könnten, werde im harmonisierten Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden nicht geregelt. Entsprechend verbleibe den Kantonen eine *'marge de manoeuvre'*.

2.3.3. Der Kanton Genf stellt auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Verzugszinsen ab. Diese tritt nicht erst mit der Nachsteuerverfügung (Art. 163 Abs. 1 DBG) ein, ansonsten die Periode zwischen allgemeinem Fälligkeitstermin und Nachsteuerverfügung, in welcher die Steuern nicht bzw. nicht vollständig bezahlt wurden, ohne Zinsbelastung bliebe. Der Zinsenlauf setzt vielmehr bereits 30 Tage nach dem ursprünglichen allgemeinen Fälligkeitstermin der ordentlichen Veranlagung ein (Art. 161 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 163 Abs. 1 und Art. 164 Abs. 1 DBG). Mit Blick darauf weist der Kanton Genf die Verzugszinsen der nachsteuerbetroffenen Ursprungsperiode zu. Die neuere Doktrin zielt in die gleiche Richtung ('im Zeitpunkt der Entstehung und nicht erst nach verbindlicher Festsetzung mittels Verfügung'; SILVIA HUNZIKER/JSABELLE MAYER-KNOBEL, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg], Komm. DBG, 3. Aufl. 2017, N. 9 zu Art. 33 DBG S. 784). Damit ist der vom Kanton Genf gewählte Ansatz verfassungsrechtlich jedenfalls nicht unhaltbar (vorne E. 1.2; Urteil 2C_258/2017 vom 2. Juli 2018 E. 6.8, nicht publ. in: BGE 144 II 359, aber in: RDAF 2018 II S. 511, StE 2018 B 27.2 Nr. 48, StR 73/2018 S. 820).

2.3.4. Der Kanton Solothurn gelangt in seiner Verwaltungspraxis zum gegenteiligen Schluss und versagt den Steuerpflichtigen den Abzug der nachsteuerbezogenen Verzugszinsen in den ursprünglichen Veranlagungsperioden. Nach solothurnischer Praxis kommt es zur Zuweisung des Verzugszinses an jene Steuerperiode, in welcher der Verzugszins verfügt wird. Der Kanton Solothurn behandelt sowohl die direkte Bundessteuer als auch die Staats- und Gemeindesteuern in diesem Sinn. Vor dem Hintergrund der *'marge de manoeuvre'* erweist sich auch die vom Kanton Solothurn geübte Praxis als verfassungsrechtlich haltbar, zumal im kantonalen Ausführungsrecht keine ausdrückliche Norm besteht, die einen anderen Schluss nahelegen würde (Urteil 2C_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 2.4, in: ASA 87 S. 585, StR 74/2019 S. 399).

2.3.5. Zusammenfassend ergibt sich, dass Verzugszinsen auf Steuern und Bussen unter die Schuldzinsen fallen und im Rahmen von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG abzugsfähig sind. Das harmonisierte Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden lässt aber offen, ob die Verzugszinsen auf dem Nachsteuerbetreffnis in der nachsteuerbetroffenen Ursprungsperiode oder erst in der Steuerperiode, in welcher die Nachsteuer veranlagt wird, abzuziehen sind. Den Kantonen verbleibt eine *'marge de manoeuvre'*. Beide Ansätze sind verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, soweit das kantonale Recht nicht ausdrücklich etwas anderes anordnet.

2.4.

2.4.1. Vorliegend geht es nicht um die Vornahme einer Nachsteuerveranlagung, sondern um die ordentliche Veranlagung zur Steuerperiode 2014. Der Bundesgesetzgeber hat zwar den Beginn des Fristenlaufs und die Höhe des Verzugszinses geregelt (Art. 161 ff. und insb. Art. 164 DBG in Verbindung mit

der Verordnung des EFD vom 10. Dezember 1992 über Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer [SR 642,124]), nicht aber die zeitliche Zuweisung des Zinsbetroffnisses, das sich ergibt, wenn die ordentlich veranlagten Steuern verspätet oder gar nicht bezahlt werden. Auch hierzu verfügen die Kantone mithin über eine '*marge de manoeuvre*'."

4.3.

Da das StG die zeitliche Zuweisung des Zinsbetroffnisses nicht regelt, ist die Zuweisung des Verzugszinses an jene Steuerperiode, in welcher der Verzugszins verfügt wird, gemäss der dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung harmonisierungsrechtlich zulässig und verfassungsrechtlich haltbar. Die Praxisänderung des aargauischen Verwaltungsgerichts ist daher aus rechtlicher Sicht im Ergebnis nicht zu beanstanden. Es steht unter diesen Umständen dem Spezialverwaltungsgericht nicht zu, aufgrund der vom Vertreter der Rekurrenten vorgebrachten Gründe wieder zur "alten" Praxis zurückzukehren, auch wenn "manches dafür spricht, die Verzugszinsen der jeweiligen ursprünglichen Steuerperiode" zuzuweisen (Bundesgerichtsurteil vom 18. Februar 2019 [2C_435/2017] E. 2.4.2.). Es obliegt dem Verwaltungsgericht, seine Praxis bei einem allfälligen Weiterzug dieses Urteils zu überprüfen.

4.4

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt somit als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

5.1.

Der Vertreter der Rekurrenten beantragt weiter, es sei das Vermögen mit CHF 156'606.00 zum Satz von CHF 1'000'429.00 festzulegen. Diesem Antrag liegt die Auffassung zu Grunde, dass bei der Vermögenssteuer ebenfalls das Periodizitätsprinzip anwendbar ist und somit die Verzugszinsschulden per 31. Dezember 2018 abzugsfähig sind.

5.2.

Da die aktuelle Praxis des Verwaltungsgerichts, wonach Verzugszinsen auf Steuerschulden zum Abzug zuzulassen sind, soweit sie in der in Frage stehenden Steuerperiode in Rechnung gestellt und/oder veranlagt wurden, gemäss der dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung harmonisierungsrechtlich zulässig und verfassungsrechtlich haltbar ist, sind per 31. Dezember 2018 keine Verzugszinsschulden abziehbar.

5.3.

Der Rekurs erweist sich somit auch in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 620.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 31. August 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic