

3-RV.2023.105

P 73

Urteil vom 25. April 2024

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Senn
 Richter Lämmli
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Ernst Consulting GmbH, Burghaldenstrasse 19,
5600 Lenzburg

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 11. Juli 2023
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019; Revision

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 25. November 2020 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 201'600.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen der Selbstdeklaration entsprechend Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 2'424.00 zu Grunde. Für die am tt.mm.2019 gekaufte Liegenschaft E-Strasse 9 in R._____ wurde kein Abzug für Unterhaltskosten gewährt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

2.

Mit Schreiben vom 29. Mai 2022 stellte die Vertreterin von A._____ und B._____ beim Steueramt der Stadt Q._____ den folgenden Antrag:

"Das Steueramt Q._____ soll die am 25.11.2020 erlassene Steuerveranlagung 2019 aufheben und durch ein Rektifikat unter Würdigung von Liegenschafts-Unterhaltskosten in R._____ in Höhe von Fr. 89'414.— das steuerbare Einkommen von Fr. 201'605.— auf Fr. 112'191.— reduzieren. Sinngemäss soll diese Reduktion auch bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer gewürdigt werden."

3.

Mit Verfügung vom 24. Mai 2023 wies die Delegation der Steuerkommission Q._____ das Gesuch um Revision ab.

4.

Gegen den Entscheid vom 24. Mai 2023 erhob die Vertreterin von A._____ und B._____ mit Schreiben vom 3. Juni 2023 Einsprache und stellte den folgenden Antrag:

"Der Beschluss des Steueramtes Q._____ vom 24. Mai 2023 sei aufzuheben und unser Revisionsantrag vom 29.5.2022 sei gutzuheissen. Sinngemäss soll das Steueramt Q._____ angewiesen werden, für das Steuerjahr 2019 ein entsprechendes Rektifikat auszufertigen."

5.

Mit Entscheid vom 11. Juli 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 11. Juli 2023 (Versanddatum 24. Juli 2023) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 8. August 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen den folgenden Antrag:

"Der Beschluss der Steuerkommission Q._____ vom 11. Juli 2023 sei aufzuheben und unser Revisionsantrag vom 29.5.2022 sei gutzuheissen. Sinn- gemäss soll das Steueramt Q._____ angewiesen werden, für das Steuerjahr 2019 ein entsprechendes Rektifikat unter Berücksichtigung von Gebäudeunter- haltskosten in Höhe von Fr. 89'414.— auszufertigen."

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

7.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

8.

Die Vertreterin von A._____ und B._____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die damals in Q. _____ wohnhaften Rekurrenten haben am tt.mm.2019 die Liegenschaft E-Strasse 9 in R. _____ gekauft. Für die Renovation dieser Liegenschaft haben sie im Jahr 2019 Akonto-Zahlungen von total CHF 96'500.00 geleistet. Diese Akontozahlungen haben die Rekurrenten (erst) in der in R. _____ eingereichten Steuererklärung 2020 deklariert. Sie wurden von der Steuerkommission R. _____ jedoch weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren zum Abzug zugelassen. Der Einspracheentscheid ist unanfechtet in Rechtskraft erwachsen.

2.2.

In der Folge stellte die Vertreterin der Rekurrenten mit Schreiben vom 29. Mai 2022 beim Steueramt Q. _____ den folgenden "Antrag auf Rektifikat – Steuerveranlagung 2019 / Revisionsverfahren":

"Das Steueramt Q. _____ soll die am 25.11.2020 erlassene Steuerveranlagung 2019 aufheben und durch ein Rektifikat unter Würdigung von Liegenschafts-Unterhaltskosten in R. _____ in Höhe von Fr. 89'414.— das steuerbare Einkommen von Fr. 201'605.— auf Fr. 112'191.— reduzieren."

Zur Begründung wird das Folgende ausgeführt (S. 2):

"Als am 25.11.2020 die def. Veranlagung 2019 ohne Abzug des Liegenschaftsunterhalts in R. _____ von ihnen eröffnet worden ist, konnten wir davon ausgehen, dass es rechtens ist, dass die im Jahre 2019 geleisteten Vorzahlungen mit der Steuerdeklaration 2020 in R. _____ geltend gemacht werden können; diese Annahme stützte sich auch auf das entsprechende Merkblatt des Kant. Steueramts zum Liegenschaftsabzug, weil es sich im Jahre 2019 vorwiegend nur um Material- und Vorzahlungen gehandelt hat."

2.3.

Die Steuerkommission Q. _____ hat die Vornahme einer Revision mit der folgenden Begründung abgelehnt (vgl. Einspracheentscheid, S. 3):

"Das Steueramt Q. _____ hat in ihrer Korrespondenz hinsichtlich des Vermögensvergleichs zur Steuerperiode 2019 festgehalten, dass das Steueramt R. _____ aufgrund der gängigen Praxis die Beurteilung von Ak(t)ontorechnungen kritisch würdigen könne. Sie hat damit den

Steuerpflichtigen bzw. der Vertreterin zum Ausdruck gebracht, dass ein Steuerabzug ins Leere fallen könnte, wenn dieser nicht periodengerecht beantragt wird.

Die Steuerpflichtigen haben weder auf die vorgängigen Hinweise in der Aktenergänzung vom 26.05.2020 sowie der Stellungnahme vom 07.08.2020 reagiert, noch haben sie von der Möglichkeit einer Einsprache gegen die definitive Steuerveranlagung Gebrauch gemacht. Sie nahmen in Kauf, dass Liegenschaftsunterhaltskosten aufgrund des Periodizitätsprinzips nicht angerechnet werden. Die Anmerkung der Vertreterin, dass das Steueramt Q._____ die Ak(t)ontorechnungen hätte verlangen müssen, ist nicht nachvollziehbar. Mit der Stellungnahme vom 07.08.2020 hat die Steuerbehörde explizit darauf hingewiesen, dass kein Wahlrecht für den Abzug von Akontorechnungen für Leistungen, die dem Arbeitsfortschritt entsprechen, bestehe.

[.....]

Der Einspracheentscheid der Steuerkommission R._____ stellt keine neue Tatsache dar. Der Sachverhalt war bereits im Zeitpunkt der Erstellung der definitiven Steuerveranlagung 2019 bekannt. Offen war lediglich, wie das Steueramt R._____ den Sachverhalt hinsichtlich der Periodizität von Ak(t)ontozahlungen beurteilt. Der nachgelagerte Entscheid zur Steuerperiode 2020 rechtfertigt jedoch nicht zu einer Revision der definitiven Steuerveranlagung 2019. Vorliegend war der Vertreterin respektive den Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Veranlagungsverfahrens 2019 bekannt, dass Liegenschaftsunterhaltskosten in der entsprechenden Steuerperiode angefallen sind. Zudem wurden die Steuerpflichtigen explizit durch die Steuerbehörde auf die gesetzlichen Bestimmungen in Bezug auf den Zeitpunkt des Abzuges von Liegenschaftsunterhaltskosten bzw. Akontozahlungen aufmerksam gemacht. Trotz dieser Erläuterungen wurden im Veranlagungsverfahren keine weiteren Unterlagen zum Liegenschaftsunterhalt eingereicht."

3.

3.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten macht im Rekurs geltend, sie sei im Zeitpunkt des Schreibens des Steueramtes Q._____ vom 7. August 2020 nicht bevollmächtigt gewesen, sondern habe nur im Auftrag die Aktenergänzung erbracht. Sollte das Steueramt Q._____ sie als Bevollmächtigte angenommen haben, stelle sich die Frage, weshalb die Steuerveranlagung 2019 nicht ihr eröffnet worden sei.

3.2.

Die aktenkundige "Vertretungsvollmacht" für die Vertreterin betreffend die "Steuerdeklarationen und -Veranlagungen 2019 und 2020" datiert vom 27. Mai 2022 (vgl. Rekursbeilage i). Die Vertreterin der Rekurrenten hat aber bereits mit Schreiben vom 9. Juni 2020 zur Aufforderung des Steueramtes Q._____ vom 26. Mai 2019 (recte: 2020) Stellung genommen. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass das Steueramt Q._____ ihr Schreiben vom 7. August 2020 betreffend "Stellungnahme Schreiben vom 9.6.20" der

Vertreterin der Rekurrenten zustellte. Ob es konsequent bzw. rechters war, dass das Steueramt Q._____ die definitive Steuerveranlagung vom 25. November 2020 in der Folge den Rekurrenten zustellte, kann offengelassen werden. Den Steuerpflichtigen ist es zuzumuten, sich spätestens gegen Ende der Rechtsmittelfrist mit der Vertreterin in Verbindung zu setzen, um sich zu vergewissern, ob dieser die Notwendigkeit, ein Rechtsmittel zu erheben, nicht entgangen ist. Somit ist spätestens am letzten Tag der Einsprachefrist davon auszugehen, dass die anzufechtende Verfügung der Vertreterin zur Kenntnis gebracht wurde, und damit beginnt spätestens dann die Rechtsmittelfrist zu laufen. Im Ergebnis hat die Zustellung an die Steuerpflichtigen statt an eine Vertreterin also keine Nichtzustellung zur Folge, sondern verlängert sich die Rechtsmittelfrist in diesen Fällen um maximal 30 Tage. Ausserdem muss die Zustellung der Veranlagung wegen der möglichen Verletzung des Steuergeheimnisses an die Steuerpflichtigen selbst erfolgen, wenn das Bestehen eines Vertretungsverhältnisses unklar ist (SGE vom 20. Oktober 2020 [3-RV.2020.81]).

4.

4.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten rügt des Weitern die Nichtgewährung des rechtlichen Gehörs, weil ihr vor Erlass der definitiven Veranlagung 2019 trotz schriftlichem Ersuchen von der Steuerkommission Q._____ kein Veranlagungsvorschlag unterbreitet wurde.

4.2.

4.2.1.

Trotz des im Steuerrecht geltenden Legalitätsprinzips ist es zulässig, dass sich die Steuerbehörde und Steuerpflichtige über bestimmte Elemente des steuerlich relevanten Sachverhalts verständigen. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung darf sich eine solche Einigung nur auf (unsichere) Sachverhaltsfeststellungen oder Bewertungsfragen beziehen. Rechts- und damit auch Auslegungsfragen hingegen sind davon ausgeschlossen. Eine derartige Verständigung – wie etwa der Veranlagungsvorschlag – stellt als Vereinbarung über verfahrensrechtliche Rechte und Pflichten eine Grundlage für den Erlass einer Verfügung dar. Weitere Wirkungen entfaltet der Veranlagungsvorschlag nicht (vgl. ZStP 2012 Nr. 31).

4.2.2.

Da vorliegend eine Rechtsfrage zur Diskussion steht (Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit der im Jahr 2019 geleisteten Akontozahlungen), war eine Verständigung in Form eines Veranlagungsvorschlages nicht zulässig. Für die Steuerkommission Q._____ bestand keine Pflicht, die Vertreterin der Rekurrenten darüber zu informieren. Es dürfen bei einer berufsmässigen Steuerberaterin entsprechende Kenntnisse vorausgesetzt werden.

5.

5.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten beantragt im Rekurs hauptsächlich, es sei ein Rektifikat der Steuerveranlagung 2019 unter Berücksichtigung der Zahlungen für Gebäudeunterhalt von CHF 99'500.00 bzw. gekürzt gemäss Steuerveranlagung 2020 des Steueramtes R._____ auf CHF 89'414.00 auszufertigen. Zur Begründung führt die Vertreterin im Wesentlichen aus, bei der Ausfertigung der Steuererklärung 2019 am 20. April 2020 hätte sie keine Kenntnis von den Handwerkerrechnung der C._____ AG und der D._____ AG im Gesamtbetrag von CHF 96'500.00 gehabt, weshalb sie keine Gebäudeunterhaltskosten für die Liegenschaft in R._____ habe deklarieren können. Es seien auch keine Handwerker-Rapporte zu den Akontozahlungen vorgelegen. Im Rahmen des Vermögensvergleichs des Steueramtes Q._____ der Jahre 2018/2019 seien im Juni/Juli 2020 im Auftrag der Steuerpflichtigen durch die Vertreterin Akontozahlungsbelege (nur Bankbelege) des 4. Quartals 2019 im Gesamtbetrag von total CHF 96'500.00 (vgl. Rekursbeilage 6) für Unterhaltsarbeiten an der Liegenschaft in R._____ beim Steueramt Q._____ eingereicht worden. Sie habe dabei darauf hingewiesen, dass die Schlussrechnungen der beteiligten Handwerker erst im Jahr 2020 erstellt würden und es sich um Akontozahlungen handle. Die Vertreterin ist der Auffassung, dass das Steueramt Q._____ verpflichtet gewesen wäre, Detailabklärungen vorzunehmen und die Richtigkeit dieser Zahlungen zu hinterfragen sowie Rechnungsbelege/Arbeitsrapporte einzufordern. Den Rekurrenten sei nicht bekannt gewesen, dass die im Jahr 2019 geleisteten Akontozahlungen bereits in der Steuererklärung 2019 hätten deklariert werden sollen. Sie seien davon ausgegangen, dass erst nach Arbeitsbeendigung und Vorliegen der Schlussrechnung die Deklaration in der Steuererklärung erfolgen könne. Es würde für Laien eine gewisse Rechtsunsicherheit vorliegen, da das Merkblatt Liegenschaftsunterhalt des Kantons Aargau in den letzten Jahren mehrmals überarbeitet worden sei und einen grossen Spielraum offenlasse.

5.2.

Aus revisionsrechtlicher Sicht ist die Vertreterin der Rekurrenten der Auffassung, dass die Steuerkommission Q._____ ihr bekannte erhebliche Tatsachen ausser Acht gelassen habe und es sich bei der definitiven Steuerveranlagung 2020 der Steuerkommission R._____ vom 17. Mai 2022 bzw. beim Einspracheentscheid der Steuerkommission R._____ vom 9. März 2023 um neue Tatsachen handle, was zur Vornahme einer Revision der definitiven Steuerveranlagung vom 25. November 2020 für das Jahr 2019 berechtige.

6.

6.1.

Gemäss § 201 Abs. 1 StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn

- a) erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden;
- b) die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder wenn sie in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat;
- c) ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat.

Die Revision ist ausgeschlossen, wenn die Antrag stellende Person Gründe vorbringt, die sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 201 Abs. 2 StG).

6.2.

Als erhebliche Tatsachen fallen Umstände in Betracht, die den konkret zu beurteilenden Sachverhalt ausmachen und deshalb geeignet sind, den von der rechtsanwendenden Instanz zugrunde gelegten Sachverhalt zu verändern und so zu einer anderen Entscheidung in der Sache zu führen. Es muss sich folglich nachträglich herausstellen, dass über Bestand und Umfang einer Steuerforderung unter Annahme eines falschen Sachverhalts entschieden wurde und dass ein anderer Entscheid resultiert, wenn aufgrund des zutreffenden Sachverhalts entschieden worden wäre. Neu und damit erheblich sind diese Tatsachen nur, wenn sie in der Steuerperiode bereits bestanden haben, aber erst nachträglich entdeckt worden sind. Die angerufenen neuen Tatsachen dürfen also grundsätzlich nicht erst nach der Verfügung, deren Revision verlangt wird, bzw. nach dem Zeitpunkt, da im Hauptverfahren tatsächliche Vorbringen prozessual noch zulässig waren, eingetreten sein (VGE vom 27. Oktober 2020 [WBE.2020.167]).

6.3.

Weder bei der definitiven Steuerveranlagung 2020 vom 17. Mai 2022 noch dem Einspracheentscheid vom 9. März 2023 der Steuerkommission R._____ handelt es sich um eine neue Tatsache im Sinne der dargelegten Rechtsprechung zu § 201 Abs. 1 StG, weil sie zum einen erst nach der zu revidierenden definitiven Steuerveranlagung 2019 vom 25. November 2020 ergangen sind und zum andern nicht den steuerlich massgebenden Sachverhalt betreffen bzw. korrigieren, sondern damit eine rechtliche Beurteilung der sowohl den Rekurrenten als auch den Steuerbehörden bereits im Jahr 2019 bekannten Akontozahlungen vorgenommen wurde. Die rechtliche Würdigung oder eine falsche rechtliche Würdigung von Tatsachen stellen selbst keine Tatsachen dar (VGE vom 27. Oktober 2020

[WBE.2020.167] mit Hinweis auf das Bundesgerichtsurteil vom 7. Mai 2019 [2C_495/2018] E.2.2.2). Da die Rekurrenten von der Vorinstanz ausdrücklich darauf hingewiesen wurden, dass die im Jahr 2019 geleisteten Akontozahlungen von der Steuerkommission R._____ im Jahr 2020 aufgrund des Periodizitätsprinzips möglicherweise nicht zum Abzug zugelassen werden, hätten sie den Abzug der Akontozahlungen bereits im Jahr 2019 geltend machen müssen. Weil sie dies unterliessen, musste die Steuerkommission Q._____ die Abzugsfähigkeit der Akontozahlungen nicht prüfen, auch wenn ihr diese im Zeitpunkt der Veranlagung bekannt waren. Dass die Rekurrenten den Abzug gestützt auf das Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt" des Kantonalen Steueramtes (erst) im Jahr 2020 geltend gemacht hätten, erscheint wenig glaubwürdig, ansonsten sie den Einspracheentscheid der Steuerkommission R._____ vom 9. März 2023 an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen hätten, um den ihnen nach ihrer Auffassung gemäss dem Merkblatt zustehenden Abzug der Akontozahlungen im Jahr 2020 zu erhalten. Letztlich kann aber offen gelassen werden, ob das Merkblatt zur Nichtdeklaration der Akontozahlungen im Jahr 2019 führte, weil ein Revisionsverfahren nicht dazu dient, einen von Anfang an allen Beteiligten bekannten Sachverhalt neu zu beurteilen (SGE vom 25. Januar 2018 [3-RV.2017.118]). Die Folgen der selbstverschuldeten Nichtdeklaration der Akontozahlungen im Jahr 2019 können nicht im Revisionsverfahren "geheilt" werden, weil die Geltendmachung des Abzugs der Akontozahlungen im ordentlichen (Veranlagungs- bzw. Rechtsmittel-)Verfahren möglich und zumutbar gewesen wäre. Ein allfälliger Wissensnotstand der Vertreterin bzw. der Rekurrenten (SGE vom 24. November 2016 [3-RV.2016.140]) bzw. Rechtsunkenntnisse (SGE vom 22. Mai 2014 [3-RV.2014.35]) stellen keinen Revisionsgrund dar.

6.4.

Die Vertreterin der Rekurrenten vertritt überdies die Auffassung, die Vorinstanz habe wesentliche Tatsachen, die ihr bekannt waren (in casu: Akontozahlungen), ausser Acht gelassen bzw. sie habe wesentliche Verfahrensgrundsätze (in casu: Untersuchungspflicht) verletzt, weshalb eine Revision vorzunehmen sei. Sie verkennt dabei allerdings, dass eine Revision bei fehlender Sorgfalt der Steuerpflichtigen – in dem sie den Mangel mit einem ordentlichen Rechtsmittel hätten geltend machen können – auch dann nicht zulässig ist, wenn die Veranlagungsbehörde den Sachverhalt ungenügend abklärte (SGE vom 26. April 2018 [3-RV.2018.2] mit Hinweis auf den VGE vom 23. Juni 1997 [BE.1996.00099 = AGVE 1997 S. 233 = StE 1998 B 97.11 Nr. 15]). Es kann daher offengelassen werden, ob die Vorinstanz den Untersuchungsgrundsatz verletzt hat.

7.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist 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 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'245.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Steueramt 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, Obere Vorstadt 37, 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, 25. April 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic