

3-RV.2023.53

P 43

Urteil vom 21. März 2024

Besetzung	Präsident Fischer Richterin Sramek Richter Biondo Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

Rekurrentin	A. _____
-------------	-----------------

vertreten durch Dr. iur. Daniel Schär, Rechtsanwalt,
Beethovenstrasse 49, Postfach, 8027 Zürich

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 17. März 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer 2018; Revision
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 23. Juni 2020 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 60'300.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 177'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 185'000.00) veranlagt. Der Veranlagung liegt eine Aufrechnung "verbuchter Einkauf Säule 2" von CHF 21'000.00 zu Grunde. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

1.2.

Mit Verfügung vom 28. August 2020 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die direkte Bundessteuer 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 63'500.00 veranlagt. Der Veranlagung liegt eine Aufrechnung "verbuchter Einkauf Säule 2" von CHF 21'000.00 zu Grunde. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

2.

Am 16. September 2022 stellte der Vertreter von A._____ ein Gesuch um Revision der Steuerveranlagung 2018, sowohl hinsichtlich der direkten Bundessteuer als auch der Kantons- und Gemeindesteuern. Er beantragte die steuermindernde Berücksichtigung der BVG-Beiträge von CHF 21'000.00.

3.

Mit Verfügung vom 7. Dezember 2022 wies die Delegation der Steuerkommission Q._____ das Gesuch um Revision ab.

4.

Gegen die Verfügung vom 7. Dezember 2022 erhob der Vertreter von A._____ mit Schreiben vom 9. Januar 2023 Einsprache und beantragte

"die steuermindernde Berücksichtigung von BVG-Beiträgen bzw. die damit verbundene Korrektur des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Höhe von CHF 21'000."

5.

Mit Einspracheentscheid vom 17. März 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 17. März 2023 (Zustellung am 22. März 2023 an den Vertreter, am 29. März 2023 an A._____) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs bzw. rechtzeitiger Beschwerde vom 21. April 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt die folgenden Anträge:

- "1. Der Entscheid sei aufzuheben und die Steuern 2018 seien hinsichtlich Bundessteuer als auch Kantons- und Gemeindesteuern neu zu veranlagten unter Berücksichtigung von BVG-Einkaufsbeiträgen von CHF 21'000;
2. unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates."

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

7.

Das Steueramt Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses. Bezüglich der Beschwerde wird kein Antrag gestellt.

8.

Der Vertreter von A._____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

1.1.

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

1.2.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die direkte Bundessteuer 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

2.1.

Die Steuerpflichtige ist selbständig erwerbstätige B. In der Steuererklärung 2018 deklarierte sie "Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit" von CHF 130'611.00, bestehend aus einem Reingewinn von CHF 109'611.00 und "verbuchte Einkaufsbeiträge BVG" von CHF 21'000.00 (vgl. Seiten 6 [Ziff. 2.1] und 12 der Steuererklärung). Der Steuererklärung lag eine Bescheinigung über Vorsorgebeiträge (BVG) von CHF 18'280.40 (ordentliche Beiträge) und CHF 21'000.00 (Einkaufsbeiträge) sowie eine "Aufstellung Einnahmen / Ausgaben" mit einem Reingewinn von CHF 109'611.80 bei. Der BVG-Einkauf von CHF 21'000.00 ist darin nicht enthalten.

2.2.

2.2.1.

Mit Verfügung vom 23. Juni 2020 wurde die Steuerpflichtige von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 60'300.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 177'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 185'000.00) veranlagt. Der Veranlagung liegen Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit von CHF 125'811.00 zu Grunde. Diese setzen sich wie folgt zusammen (vgl. Details Steuerveranlagung 2018, Ziff. 2.1):

Reingewinn aus Einzelunternehmung	109'611
./. Arbeitnehmerbeitrag BVG	-9'140
Verbuchter Einkauf Säule 2	21'000
Verbuchter Arbeitnehmeranteil Säule 2	9'140
Verbuchte Familienzulagen	-4'800

Es wurde ein "Einkauf Beitragsjahre in PK (Säule 2)" von CHF 21'000.00 zum Abzug zugelassen (vgl. Details Steuerveranlagung 2018, Ziff. 13.1).

Die Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

2.2.2.

Mit Verfügung vom 28. August 2020 wurde die Steuerpflichtige von der Steuerkommission Q._____ für die direkte Bundessteuer 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 63'500.00 veranlagt. Es liegen dieser Veranlagung auch die obigen Faktoren zu Grunde.

Die Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

2.3.

Am 20. Juni 2022 führte das Steueramt des Kantons Aargau bei der Steuerpflichtigen eine Buchprüfung für die Steuerperioden 2019 und 2020 durch. Die Steuerpflichtige wurde darauf aufmerksam gemacht, dass die BVG-Beiträge (ordentliche Beiträge und Einkaufsbeiträge) in der Steuererklärung nicht berücksichtigt worden seien. Sie hatte diese Beiträge im Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufgerechnet, aber nicht wieder abgezogen (vgl. Rekurs bzw. Beschwerde, Ziff. 7).

2.4.

Eine von der Steuerpflichtigen gestützt auf die Buchprüfung vorgenommene Überprüfung der bereits rechtskräftigen Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer 2018 ergab, dass die BVG-Einkaufsbeiträge von CHF 21'000.00 steuerlich nicht berücksichtigt wurden. Der Vertreter der Steuerpflichtigen beantragte daher bei der Vorinstanz revisionsweise eine steuermindernde Berücksichtigung der BVG-Einkaufsbeiträge von CHF 21'000.00. Die Vorinstanz wies sowohl das Gesuch um Revision als auch die dagegen erhobene Einsprache ab.

2.5.

Der Vertreter der Steuerpflichtigen beantragt mit Rekurs bzw. Beschwerde die revisionsweise Berücksichtigung der BVG-Einkaufsbeiträge von CHF 21'000.00.

3.

3.1.

3.1.1.

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).

3.1.2.

Gemäss Art. 147 Abs. 1 DBG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden:

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

Die Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG).

3.2.

Als erhebliche Tatsachen fallen Umstände in Betracht, die 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 nachträglich herausstellen, dass über Bestand und Umfang einer Steuerforderung unter Annahme eines falschen Sachverhaltes entschieden wurde und dass ein anderer Entscheid resultiert, wenn aufgrund des zutreffenden Sachverhalts entschieden worden wäre.

3.3.

Die Tatsachen müssen in der Bemessungsperiode bereits bestanden haben, dürfen den Steuerpflichtigen aber im damaligen Veranlagungsverfahren nicht bekannt gewesen sein (sog. neue "alte" Tatsachen). Beweismittel, auch neue, müssen sich ebenfalls auf damals bereits gegebene Tatsachen beziehen. Die angerufenen neuen Tatsachen bzw. Beweismittel 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.

Nachträglich eingetretene Tatsachen können im Revisionsverfahren nur ausnahmsweise berücksichtigt werden, wenn und soweit sie auf die Bemessungsjahre zurückwirken und die damals vorgenommene Beurteilung des Sachverhalts als unrichtig erscheinen lassen. Eine solche Rückwirkung ist dann anzunehmen, wenn die Tatsache, die sich im Nachhinein verwirklicht hat, latent von Anfang an bestand (VGE vom 29. November 2012 [WBE.2012.383]).

4.

4.1.

Der Vertreter der Steuerpflichtigen macht geltend, die Nichtberücksichtigung des BVG-Einkaufs von CHF 21'000.00 stelle eine neue Tatsache dar, weil die Steuerpflichtige offensichtlich auch in den Steuerperioden 2019 und 2020 diesbezüglich fehlerhaft deklariert habe, aber erst im Rahmen der Buchprüfung 2019 / 2020 auf diesen Fehler aufmerksam gemacht worden sei (Rekurs bzw. Beschwerde, Ziff. 13).

4.2.

Die nachträgliche Berücksichtigung von Tatsachen im Revisionsverfahren dient einzig dazu, den Sachverhalt zu korrigieren (Bundesgerichtsurteil vom 14. August 2013 [2C_121/2013]). Vorliegend war im Zeitpunkt der Vornahme der Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2018 allen Beteiligten bekannt, dass die Steuerpflichtige im Jahr 2018 BVG-Einkaufsbeiträge von CHF 21'000.00 geleistet hat. Die Steuern für das Jahr 2018 wurden nicht unter Annahme eines falschen Sachverhaltes veranlagt. Es liegt daher kein Revisionsgrund im Sinne von § 201 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG vor.

5.

5.1.

Gemäss Auffassung der Steuerkommission Q._____ geht aus den Details zu den Steuerveranlagungen genau hervor, wie sich das steuerbare Einkommen berechnet. Daher hätte die Steuerpflichtige die Möglichkeit gehabt und wäre es ihr zumutbar gewesen, gegen die Steuerveranlagungen 2018 rechtzeitig Einsprache zu erheben (Einspracheentscheid, S. 2).

5.2.

Der Vertreter der Steuerpflichtigen macht geltend, das Steueramt Q._____ habe bei der Veranlagung 2018 eingegriffen, aber die Veranlagung dann nicht wieder zu Gunsten der Steuerpflichtigen korrigiert und den Einkauf nicht zum Abzug zugelassen. Es handle sich nicht um einen Fehler, den man der Steuerpflichtigen vorwerfen müsste bzw. den sie schon im ordentlichen Einschätzungsverfahren hätte geltend machen sollen. Auch das Steueramt Q._____ habe es nicht gemerkt. Die Revision sei daher nicht wegen angeblicher Unsorgfalt der Steuerpflichtigen ausgeschlossen (Rekurs bzw. Beschwerde, Ziff. 12 ff.).

5.3.

Gemäss der Rechtsprechung sind hohe Anforderungen an das Mass der Sorgfalt zu stellen (VGE vom 20. Dezember 2021 [WBE.2021.316]). So ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Steuerpflichtigen ihre eigenen finanziellen Verhältnisse kennen und sie nach Erhalt der Veranlagungsverfügung diese überprüfen sowie allfällige Mängel rechtzeitig rügen (Bundesgerichtsurteil vom 24. März 2023 [9C_656/2022] E. 2.3.2.). Die Revision bezweckt nicht, vermeidbare Unterlassungen während des ordentlichen Verfahrens nachholen zu können (Bundesgerichtsurteil vom 27. März 2012 [2C_581/2011, 2C_582/2011] E. 3.1).

5.4.

Den Details zur Steuerveranlagung kann entnommen werden, dass einerseits ein Einkauf in die Pensionskasse von CHF 21'000.00 zum Abzug zugelassen wurde und andererseits dieser Einkauf zum Reingewinn der Einzelunternehmung aufgerechnet wurde (vgl. E. 2.2.1). Da der Einkauf in der Einzelunternehmung nicht verbucht wurde (vgl. Revisionsgesuch vom 16. September 2022, S. 2 und Rekurs bzw. Beschwerde, Ziff. 10) wurde er im Ergebnis steuerlich nicht berücksichtigt, obwohl er gemäss § 40 Abs. 1 lit. d StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG von den Einkünften abgezogen werden kann.

5.5.

Bilanz und Erfolgsrechnung sind inhaltlich dem Wissen der Steuerpflichtigen zuzurechnen. Steuerpflichtige können sich im Nachhinein grundsätzlich nicht auf Unkenntnis oder Unrichtigkeit berufen (Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 3. Auflage, Basel 2008, Art. 961 OR N 1a und 8). Dasselbe muss für die von der Steuerpflichtigen mit der Steuererklärung 2018 eingereichte "Aufstellung Einnahmen / Ausgaben" gelten. Die Steuerpflichtige musste also wissen, dass die Einkaufsbeiträge von CHF 21'000.00 nicht verbucht waren. Bei einer Kontrolle der "Details Steuerveranlagung 2018" mit der vom Gesetz geforderten zumutbaren Sorgfalt hätte die Steuerpflichtige daher feststellen können, dass aufgrund der Aufrechnung "verbuchter Einkauf Säule 2" von CHF 21'000.00 im Ergebnis keine steuerliche Berücksichtigung des Einkaufs erfolgte. Dies hätte sie innert der mit der Zustellung der definitiven Steuerveranlagungen zu laufen beginnenden 30-tägigen Einsprachefristen vorbringen können und müssen (RGE vom 16. Dezember 2010 [3-RV.2010.95]; vgl. auch VGE vom 29. November 2012 [WBE.2012.383]).

6.

6.1.

Der Vertreter der Steuerpflichtigen wendet weiter ein, aufgrund der vorgenommenen Rechenoperationen müsse davon ausgegangen werden, dass das Steueramt Q._____ gemerkt habe, dass etwas hinsichtlich des deklarierten Einkommens von CHF 109'611.00 nicht stimmen konnte und habe

den Arbeitnehmerbeitrag aufgerechnet und wieder abgezogen. Darauf müsse das Steueramt Q._____ mittels Kontrolle der Betriebsrechnung und damit zusammenhängender Belege gekommen sein. Sinngemäss hätte das Steueramt Q._____ aber auch hinsichtlich des Einkaufsbeitrages korrigieren sollen. Ausgerechnet dort habe es das nicht gemacht, während sonst so ziemlich alle anderen Positionen in der Steuererklärung kontrolliert worden seien. Das Steueramt Q._____ habe demnach bei der Veranlagung 2018 eingegriffen, aber die Veranlagung dann nicht wieder zu Gunsten der Steuerpflichtigen korrigiert und den Einkauf nicht zum Abzug zugelassen. Dieser Fehler habe das Steueramt Q._____ gemacht bzw. habe es nicht gemerkt. Nachdem das Steueramt Q._____ das nicht gesehen habe, gehe die Steuerpflichtige davon aus, dass sie als Laie dies auch nicht erkennen müsse. Die Revision sei demnach nicht wegen angeblicher Unsorgfalt der Steuerpflichtigen ausgeschlossen.

6.2.

Auch wenn der Steuerbehörde im Veranlagungsverfahren ein Fehler (materiell- oder verfahrensrechtlich) unterlaufen ist, vermag dieser Fehler die eigene Nachlässigkeit der Steuerpflichtigen nicht zu kompensieren. In solchen Fällen muss die Steuerpflichtige diese Fehler im ordentlichen Rechtsmittelverfahren rügen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 201 StG N 17 mit zahlreichen Verweisen auf die aargauische Rechtsprechung). Vorliegend war eine Einsprache, wie bereits ausgeführt, bei zumutbarer Sorgfalt möglich. Daher lässt sich aus dem Umstand, dass auch die Vorinstanz nicht bemerkt hat, dass der Einkauf im Ergebnis steuerlich nicht zum Abzug zugelassen wurde, kein Anspruch der Steuerpflichtigen auf Vornahme einer Revision ableiten (vgl. RGE vom 16. Dezember 2010 [3-RV.2010.95]). Dabei spielt es keine Rolle, wie genau die Vorinstanz das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit geprüft hat.

7.

7.1.

Der Vertreter der Steuerpflichtigen wendet überdies ein, die Deklarationssoftware des Kantons Aargau funktioniere missverständlich. Ihr sei beim Ausfüllen der Steuererklärung nicht bewusst gewesen, dass die Eingabe verbuchter BVG-Beiträge zunächst zu einer Erhöhung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit führe. Es sei ihr auch nicht bewusst gewesen, warum es diesen Mechanismus gebe und dass die Deklarationssoftware das dann automatisch so verarbeite. Erst recht habe sie nicht verstanden, warum man an zwei Orten in der Deklarationssoftware eine Angabe zu verbuchten BVG-Einkaufsbeiträgen vornehmen müsse, in der genannten Rubrik zum selbständigen Erwerbseinkommen und nochmals in Ziff. 13.1 zwecks Abzugs des Einkaufsbeitrags. Das Deklarationsprogramm sei doppelspurig. Es könne nicht sein, dass von der Steuerpflichtigen als Laie erwartet werde, solche Fehler und Missverständlichkeiten in

der Deklarationssoftware zu erkennen und selbst auszubügeln. Auch deshalb könne nicht davon ausgegangen werden, dass es der Steuerpflichtigen zumutbar gewesen sei, bereits im ordentlichen Einschätzungsverfahren die Veranlagung 2018 anzufechten (Rekurs bzw. Beschwerde, Ziff. 22).

7.2.

Es kann offen gelassen werden, ob die Kritik der Steuerpflichtigen an der Software des Kantons Aargau berechtigt ist oder nicht, denn es spielt keine Rolle, aus welchen Gründen es zu einer fehlerhaften Veranlagung gekommen ist. Entscheidend ist einzig der Umstand, dass die Steuerpflichtige bei Prüfung der Details der Steuerveranlagung mit zumutbarer Sorgfalt hätte erkennen können, dass die BVG-Einkäufe von CHF 21'000.00 steuerlich nicht berücksichtigt wurden.

8.

Der Rekurs und die Beschwerde erweisen sich somit als unbegründet und sind abzuweisen.

9.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin die Kosten des Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG, Art. 144 Abs. 1 DBG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG, Art. 144 Abs. 4 DBG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin hat die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 155.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 555.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin (2)

das Kantonale Steueramt

das Steueramt Q. _____

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

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, 21. März 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic