

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_963/2020

Urteil vom 7. Mai 2021

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Hänni,
Bundesrichter Beusch,
Gerichtsschreiber Matter.

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Rechtsanwalt Matthias Suter,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau,
Rechtsdienst, Tellstrasse 67, 5001 Aarau,
Gemeinderat U. _____.

Gegenstand

Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2013,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 27. Oktober 2020 (WBE.2020.167).

Sachverhalt:

A.

A. _____, in U. _____/AG wohnhafter selbständiger Zahnarzt, wurde für die Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2013 mit Verfügung vom 24. Januar 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 567'000.-- veranlagt. Dieser Betrag umfasste eine Summe von Fr. 124'000.--, die nach einer Buchprüfung des kantonalen Steueramtes zu den Einkünften gemäss Steuererklärung des Pflichtigen hinzugerechnet worden war (sog. Ermessenszuschlag). Die Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

B.

Betreffend die direkte Bundessteuer derselben Periode 2013 wurde im Januar 2019 der gegenüber A. _____ bei den Kantons- und Gemeindesteuern verfügte Ermessenszuschlag von Fr. 124'000.-- im Rahmen des (im Zeitpunkt der nachfolgenden Einreichung der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten noch nicht abgeschlossenen) Einspracheverfahrens von der zuständigen Behörde "unpräjudiziell" auf Fr. 7'800.-- reduziert.

C.

Am 30. Januar 2019 beantragte A. _____ bei der Steuerkommission U. _____ die Revision der Veranlagungsverfügung vom 24. Januar 2017 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013. Das Gesuch wurde abgewiesen, ebenso die gegen diese Abweisung gerichtete Einsprache und die nachfolgenden Rechtsmittel auf kantonaler Ebene (zuletzt: Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau 27. Oktober 2020).

D.

Am 23. November 2020 hat A. _____ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht eingereicht. Er beantragt, das vorliegende Verfahren zu sistieren, bis die Verfügung bezüglich der direkten Bundessteuer 2013 rechtskräftig sei. In materieller Hinsicht sei das verwaltungsgerichtliche Urteil aufzuheben, aufgrund der Faktoren der Einspracheverfügung 2013 betreffend die direkte Bundessteuer eine neue Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 vorzunehmen sowie die Sache an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen.

E.

Es sind die Akten des vorinstanzlichen Verfahrens beigezogen, aber keine Vernehmlassungen eingeholt worden.

Erwägungen:**1.**

1.1. Angefochten ist ein kantonal letztinstanzlicher Endentscheid betreffend die direkten Steuern des Kantons. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Der Beschwerdeführer ist im kantonalen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen, weshalb er zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert ist (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf sein form- und fristgerecht eingereichtes Rechtsmittel ist einzutreten.

1.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht und Völkerrecht gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 142 I 135 E. 1.5**). Abgesehen von den in Art. 95 lit. c und d BGG geregelten Ausnahmen bildet der Eingriff in kantonales oder kommunales Recht keinen eigenständigen Beschwerdegrund und kann das Bundesgericht die Auslegung bzw. die Anwendung kantonalen Verfassungs-, Gesetzes- oder Ordnungsrechts lediglich daraufhin überprüfen, ob dadurch Bundes-, Völker- oder interkantonales Recht verletzt wird (Art. 95 lit. a, b und e BGG). Dabei steht die Verletzung des Willkürverbots (Art. 9 BV) im Vordergrund (**BGE 138 I 162 E. 3.3; 136 I 241 E. 2.5.2**). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten und weiteren verfassungsmässigen Rechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 142 II 369 E. 2.1 m.w.H.**).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen, sprich eine im Sinne von Art. 9 BV willkürliche Sachverhaltsfeststellung vorliegt und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.; 140 III 264 E. 2.3 S. 265 f.**).

1.4. Der Beschwerdeführer ersucht unter anderem um Sistierung des bundesgerichtlichen Verfahrens (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 6 BZP [SR 273]). Das Gericht kann aus Gründen der Zweckmässigkeit das Verfahren aussetzen, insbesondere wenn das Urteil von der Entscheidung in einem anderen Rechtsstreit beeinflusst werden kann (Art. 6 Abs. 1 BZP; **BGE 144 I 208 E. 4 S. 212**; vgl. dazu unten E. 3.4).

2.

2.1. Gemäss § 201 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) und Art. 51 Abs. 1 StHG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden: a. wenn erhebliche Tatsachen oder 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. Abs. 2: 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.

2.2. In Anwendung dieser Bestimmungen hat das Verwaltungsgericht mit folgenden Erwägungen angenommen, vorliegend seien keine erheblichen Tatsachen oder entscheidenden Beweismittel entdeckt worden, die eine Revision der Veranlagungsverfügung vom 24. Januar 2017 gerechtfertigt hätten:

2.2.1. Bei den vom Gesetz erwähnten "erheblichen Tatsachen" müsse sich nachträglich herausstellen, dass über Bestand und Umfang einer Steuerforderung unter Annahme eines falschen Sachverhalts entschieden worden sei. Die angerufenen neuen Tatsachen dürften also grundsätzlich nicht erst nach der Verfügung, deren Revision verlangt werde, bzw. nach dem Zeitpunkt, da im Hauptverfahren tatsächliche Vorbringen prozessual noch zulässig gewesen seien, eingetreten sein. Die rechtliche Würdigung oder eine falsche Würdigung von Tatsachen stellten selbst keine Tatsachen dar (vgl. E. 1.3.1 des angefochtenen Urteils, m.w.H., u.a. auf das Bundesgerichtsurteil 2C_495/2018 vom 7. Mai 2019 E. 2.2.2).

2.2.2. Im konkreten Fall beruhe die Differenz zwischen der Veranlagung bei den Kantons- und Gemeindesteuern gegenüber der direkten Bundessteuer bloss auf einer abweichenden Beweiswürdigung hinsichtlich des identischen Sachverhalts. Es fehlten jegliche Hinweise darauf, dass nachträglich Umstände bekannt geworden wären, die den Sachverhalt, welcher der Veranlagungsverfügung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 zugrunde gelegen habe, als unzutreffend hätten erscheinen lassen. Die beiden voneinander abweichenden Veranlagungen seien stattdessen auf eine jeweils unterschiedliche Ermessensausübung im Rahmen der Beweiswürdigung und nicht auf neue Tatsachen bzw. Beweismittel zurückzuführen (vgl. E. 1.3.2 des verwaltungsgerichtlichen Urteils).

2.3. In Anwendung von Art. 51 Abs. 1 lit. b StHG bzw. § 201 Abs. 1 lit. b StG/AG hat die Vorinstanz weiter erwogen, dass es hier auch an der Missachtung eines wesentlichen Verfahrensgrundsatzes gefehlt habe. Die bei den Kantons- und Gemeindesteuern aufgrund der Bücherrevision zusätzlich hinzugerechneten Einkünfte seien plausibel und nachvollziehbar begründet, auf Basis der verfügbaren Informationen berechnet sowie auf einen detaillierten Vermögensvergleich abgestützt worden. Die Veranlagungsbehörde sei bemüht gewesen, die Besteuerungsgrundlagen so umfassend wie möglich in Erfahrung zu bringen und weder ihr bekannte Tatsachen noch verfügbare Beweismittel ausser Acht zu lassen. Sie sei ihrer Untersuchungspflicht pflichtgemäss nachgekommen. Gesamthaft sei nicht ersichtlich, wie wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt worden wären (vgl. E. 1.3.3 des vorinstanzlichen Urteils).

2.4. Gegen die Beurteilung des Verwaltungsgerichts (vgl. oben E. 2.2 u. 2.3) beruft sich der Beschwerdeführer vor Bundesgericht auf einen Anspruch, willkürfrei veranlagt zu werden, den er aus Art. 9 BV und § 163 Abs. 1 sowie Art. 190 Abs. 1 StG/AG ableitet. Diese Bestimmungen seien vorliegend verletzt worden, weil Willkür in der Rechtsanwendung bzw. Ermessensmissbrauch (oder -überschreitung) angenommen werden müsse.

Soweit solche Vorbringen sich überhaupt als hinreichend substantiiert erweisen, um den Begründungsanforderungen (vgl. oben E. 1.2) zu genügen, kann ihnen klarerweise nicht gefolgt werden. Es ist nicht ersichtlich, wie sich die Revision als gerechtfertigt erweisen könnte, wenn die gesetzlich vorgesehenen Revisionsgründe nicht einmal diskutiert werden, stattdessen aber ein ausserhalb dieser Gründe stehendes Willkürverbot angerufen wird. Wenn das Verwaltungsgericht die Revision als unbegründet beurteilt hat, so ist nicht erkennbar, wie das gegen die anwendbaren Bestimmungen (vgl. oben E. 2.1) verstossen würde.

3.

Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, die Veranlagungsverfügung vom 24. Januar 2017 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sei geradezu nichtig. Wenn in besagter Verfügung dem deklarierten Einkommen ein Betrag von Fr. 124'000.-- hinzugerechnet, dieser dann aber bei der direkten Bundessteuer um 94 % auf Fr. 7'800.-- reduziert worden sei, so handle es sich um eine derart krass fehlerhafte Ermessensausübung, dass nicht nur eine unzutreffende und somit gegebenenfalls aufzuhebende Verfügung vorliege, sondern ein nichtiger Verwaltungsakt.

3.1. Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung in Rechtskraft. Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheids tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn: (a) der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, (b) er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und (c) zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheids führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Fehlt einer Verfügung oder einem Entscheid zufolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch die Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (vgl. **BGE 138 II 501** E. 3.1; **137 I 273** E. 3.1; **137 III 217** E. 2.4.3; **136 II 489** E. 3.3; **133 II 366** E. 3.1 und 3.2; **132 II 342** E. 2.1; siehe zum Ganzen auch das Urteil 2C_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.1 in: StR 68/2013 S. 474).

3.2. Hier hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass der Veranlagungsbehörde nicht vorgeworfen werden kann, sie habe ihre Untersuchungspflicht gemäss § 179 StG/AG verletzt. Der zuständige Revisor begründete die von ihm vorgenommenen Aufrechnungen im Buchprüfungsbericht vom 20. Dezember 2016 detailliert und stützte ihn auf einen nachvollziehbaren Vermögensvergleich ab (vgl. oben E. 2.2.2). Unter den gegebenen Umständen erweist es sich als unzureichend, wenn der Beschwerdeführer eine krass fehlerhafte Ermessensausübung nur mit der Differenz zwischen der Veranlagung bei den Kantons- und Gemeindesteuern gegenüber derjenigen bei der direkten Bundessteuer begründet (vgl. oben E. 1.2). Das gilt sogar für den Fall, dass die Aufrechnungen in der Verfügung vom 24. Januar 2017 sich als materiell falsch herausstellen sollten, wofür der Beschwerdeführer aber ohnehin keine konkreten Argumente vorträgt.

Die genannte Verfügung stützte sich auf nachvollziehbare Überprüfungen und wurde im ordentlichen Verfahren denn auch nicht angefochten. Stattdessen erwuchs sie unangefochten in Rechtskraft (vgl. E. 2.3 des angefochtenen Urteils).

3.3. Nichts zu seinen Gunsten abzuleiten vermag der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der von ihm behaupteten Nichtigkeit aus dem Bundesgerichtsurteil 2C_679/2016 vom 11. Juli 2017. Entgegen seinen Vorbringen war der dortige Sachverhalt mit dem hier zu beurteilenden nicht vergleichbar, und noch viel weniger deckungsgleich. Schon deshalb lässt sich damit eine Nichtigkeit nicht begründen.

3.4. Wenn sich aus den vorstehenden Erwägungen weder die Notwendigkeit einer Revision noch eine Nichtigkeit der Verfügung vom 24. Januar 2017 ergibt, dann besteht auch kein Grund, das Verfahren für die Kantons- und Gemeindesteuern bis zur rechtskräftigen Veranlagung der direkten Bundessteuer zu sistieren (vgl. oben. E. 1.4).

4. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen und wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (vgl. Art. 65 f. BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

- 1.**
Das Gesuch um Sistierung wird abgewiesen.
- 2.**
Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 3.**
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
- 4.**
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Aargau, dem Gemeinderat U._____, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 7. Mai 2021

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Matter