

Anspruch auf den Tarif für Ehepaare hat, als zweckmässig (133 II 305 ff., Erw. 8.5 f.).

Auch gemäss dem Kreisschreiben Nr. 30 ("Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]") der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21. Dezember 2010 erhält bei getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamem minderjährigem Kind bei alternierender Obhut derjenige Elternteil, der zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes aufkommt, den Elterntarif. Dabei ist davon auszugehen, dass dies derjenige mit dem höheren Einkommen ist. Der andere Elternteil wird zum Grundtarif besteuert (...).

Die Vorinstanz hat dem besser verdienenden M.A. den Tarif B gewährt. Dies erweist sich aufgrund der obigen Ausführungen als sachgerecht.

68 Definitive Steuerveranlagung; Veranlagung unter Vorbehalt (§ 191 Abs. 1 StG)

- **Es ist nicht zulässig, eine definitive Steuerveranlagung unter Vorbehalt einiger Punkte (teilweise provisorische Steuerveranlagung) zu eröffnen, und zu einem späteren Zeitpunkt - nach Ablauf der Rechtsmittelfrist - eine in diesen Punkten korrigierte Steuerveranlagung vorzunehmen.**
- **Die "Veranlagung unter Vorbehalt" wurde als "ordentliche Steuerveranlagung" bezeichnet und das Wort "provisorisch" weder an prominenter Stelle noch hervorgehoben verwendet. Daher sind die Pflichtigen nicht darauf zu behaften, dass sie sich nicht gegen das Vorgehen gewehrt haben.**

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 20. Februar 2014 in Sachen S. + I.S. (3-RV.2013.36).

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Der Rekurrent ist Alleinaktionär und Geschäftsführer der S. AG. In der Steuererklärung 2008 deklarierte er Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 101'159.00 und einen Steuerwert der Aktien von total CHF 100'000.00.

2.2.

Mit der definitiven Steuerveranlagung 2008 vom 18. März 2010 wurden die Rekurrenten zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 98'200.00 veranlagt. Diese entsprach, abgesehen von der Berücksichtigung eines Vergütungszinses, der Selbstdeklaration. In einem "Beiblatt zur Steuerveranlagung 2008" wurde Folgendes festgehalten:

"Bestimmt wundern sie sich, warum sie bis heute noch keine definitive Steuerabrechnung für das Jahr 2008 erhalten haben.

Die Kantonale Steuerverwaltung Aarau [recte: Aargau] hat die Freigabe noch nicht erteilt. Weil die Sektion juristische Personen mehrere Steuerjahre zusammen bearbeitet und sich dadurch die Prüfung der Wertschriftenverzeichnisse mit den Aktien- bzw. GmbH-Anteilbewertungen durch die Sektion Verrechnungssteuern und Wertschriftenbewertung hinauszögert, kann dies bei der privaten Steuerveranlagung zu mehrjährigen Verzögerungen führen.

Um dem entgegenzuwirken eröffnen wir Ihre Steuerveranlagung unter dem ausdrücklichen Vorbehalt einer Änderung aufgrund von Meldungen des Kantonalen Steueramtes. Sollten sich nachträglich grössere Abweichungen ergeben, nimmt die Steuerbehörde die Änderungen vor. Dies gilt für Lohnnebenleistungen und die Bewertung von Wertschriften und des Kapitalertrages. Die anderen Faktoren - sofern sie nicht davon betroffen werden - unterstehen der ordentlichen Rechtsmittelfrist.

Wir gehen davon aus, dass dies ihrem Wunsch entspricht und sie dies schätzen. Andererseits [korrekt: Andernfalls] bitten wir Sie, uns dies innerhalb von 30 Tagen mitzuteilen."

2.3.

Mit "Meldung über Rechnungen und Zahlungen" des KStA vom 6. Oktober 2010 (handschriftlich korrigiert auf den "9.2.2012") wurde dem Gemeindesteuernamt B. eine geldwerte Leistung der S. AG an den Rekurrenten von CHF 10'583.00 mitgeteilt.

Gestützt darauf eröffnete die Steuerkommission B. den Rekurrenten eine "Definitive Steuerveranlagung 2008 - Korrektur" vom 21. Juni 2012, in der die geldwerte Leistung von CHF 10'583.00 zum steuerbaren Einkommen gerechnet wurde.

Aufgrund der Einsprache der Rekurrenten vom 18./30. Juli 2012 eröffnete die Steuerkommission B. die "Definitive Steuerveranlagung 2008 - Korrektur" vom 20. September 2012, in der die geldwerte Leistung von CHF 10'583.00 zum steuerbaren Einkommen gerechnet, aber privilegiert zu 40 % des Gesamtsatzes besteuert wurde.

In der Folge, nach einem erneuten Schreiben der Rekurrenten, wies die Steuerkommission B. die Einsprache ab, soweit damit die Aufhebung der Korrektur-Verfügungen verlangt wurde.

3.

Umstritten ist, ob es zulässig ist, eine definitive Steuerveranlagung unter Vorbehalt einiger Punkte (teilweise provisorische Steuerveranlagung) zu eröffnen, und zu einem späteren Zeitpunkt - nach Ablauf der Rechtsmittelfrist von 30 Tagen - eine in diesen Punkten korrigierte Steuerveranlagung vorzunehmen.

Die Steuerkommission B. führt aus, die Rekurrenten hätten die Veranlagung unter Vorbehalt nicht innert der Frist von 30 Tagen gerügt. Es sei daher nach Treu und Glauben auf den Vorbehalt abzustellen. Dies gelte umso mehr, als es sich eindeutig um eine geldwerte Leistung handle (Einspracheentscheid). In der Vernehmlassung wird ergänzend ausgeführt, es sei in begründeten Einzelfällen, zur Verhinderung von mehrjährigen Verzögerungen bei Prüfungen von Unternehmen durch das Kantonale Steueramt, zulässig, Sofortveranlagungen unter Vorbehalt vorzunehmen. Dies erfolge im Interesse der steuerpflichtigen Personen und auch aufgrund der weiteren, von der Veranlagung abhängigen Beiträge wie Krankenkassenprämienverbilligung, Elternbeiträge für Musikunterricht, Schullager, Kinderkrippen, Mittagstisch oder Stipendiengesuche.

Die Rekurrenten sind dagegen der Ansicht, das StG kenne weder eine Teil-Veranlagung noch eine Veranlagung unter Vorbehalt. Das Vorgehen der Steuerkommission B. sei rechtlich daher nicht haltbar und unbeachtlich. Aus dem Umstand, dass auf den Hinweis auf dem Beiblatt nicht reagiert worden sei, könne keine Bindung abgeleitet werden (Rekurs).

4.

4.1.

Die Einkommens- und Vermögenssteuern werden für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben (§ 58 Abs. 1 StG). Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (§ 58 Abs. 2 StG).

Gemäss § 225 Abs. 1 StG wird für jede Steuerperiode eine provisorische Rechnung zugestellt. Die Höhe der provisorischen Rechnung ist in der Regel auf Grund der letzten rechtskräftigen Veranlagung und der wirtschaftlichen Entwicklung festzusetzen (§ 78 Abs. 1 StGV). Eine provisorische Rechnung kann abgeändert werden, wenn anzunehmen ist, dass sie wesentlich vom definitiven Steuerbetrag abweicht (§ 78 Abs. 2 StGV).

Das Veranlagungsverfahren wird von der Veranlagungsbehörde mit der Veranlagungsverfügung, mit der die Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen und Vermögen), die Steuersätze und die Steuerbeträge festgesetzt werden, abgeschlossen (§ 191 Abs. 1 StG). Abweichungen von der Steuererklärung gibt sie der steuerpflichtigen Person spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekannt (§ 191 Abs. 2 StG).

Mit der Veranlagung wird die definitive Schlussabrechnung zugestellt (§ 226 Abs. 1 StG).

4.2.

Wie sich aus den vorstehenden Bestimmungen ergibt, ist eine (teilweise) provisorische Steuerveranlagung im StG nicht vorgesehen. Die dafür erforderliche gesetzliche Grundlage fehlt.

Dieses Ergebnis wird auch vom KStA in seinen Weisungen "Wertschriftenverzeichnis und Verrechnungssteuer" bestätigt, wo ausgeführt wird:

"[Das Veranlagungsprogramm] lässt die Möglichkeit zu, ein [Wertschriftenverzeichnis] vor dem Abschluss der Prüfung durch das KStA

freizugeben. Eine solche Freigabe darf aber grundsätzlich nicht erfolgen. Sie ist aus formellen Gründen problematisch [...]. Auch wenn bei der Eröffnung der Veranlagung ein entsprechender Vorbehalt gemacht wird, ist eine nachträgliche Korrektur rechtlich nicht durchsetzbar."

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich ist ebenfalls der Ansicht, dass der im Dispositiv einer Verfügung angebrachte Vorbehalt, die Steuerbehörde werde unter gewissen Umständen auf die Verfügung zurückkommen, unbeachtlich sei (Rechenschaftsbericht an den Kantonsrat [RB] 1998, S. 84).

4.3.

Die Gründe, die das Gemeindesteueramt B. in der Vernehmlassung für eine Veranlagung unter Vorbehalt vorbringt, vermögen daran nichts zu ändern. Insbesondere ist nicht erkennbar, dass sich die Rekurrenten jemals beschwert hätten, dass die Steuerveranlagung 2008 noch nicht eröffnet worden war.

Zudem macht es keinen Sinn, die von der Steuerveranlagung abhängigen Kosten und Beiträge, wie etwa die Krankenkassenprämienverbilligung von einem - allenfalls zu tiefen - teilweise provisorischen steuerbaren Einkommen zu berechnen. Wohl gibt es hier gegebenenfalls zeitliche Differenzen, da für die Berechnungen in der Regel auf die letzte rechtskräftige Steuerveranlagung abgestellt wird. Diese (ausserhalb der Steuergesetzgebung liegenden) Nachteile sind indes systembedingt hinzunehmen und lassen sich selbst durch die Vornahme von Veranlagungen unter Vorbehalt nicht vollständig verhindern.

4.4.

Zu erwähnen ist schliesslich, dass die Rechtssicherheit bei der Vornahme von Veranlagungen unter Vorbehalt erheblich leidet. So weiss die steuerpflichtige Person nie, ob noch eine Korrektur zu erwarten ist. Und wenn sich keine Korrekturen ergeben, würde allenfalls die teilweise provisorische Veranlagung auf Dauer provisorisch bleiben, wenn nicht die Steuerkommission die provisorischen Positionen noch ausdrücklich als definitiv bezeichnet.

(...)

4.6.

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Eröffnung einer Veranlagungsverfügung unter Vorbehalt nicht zulässig ist.

5.

5.1.

Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben verleiht einer Person einerseits Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen einer Behörde, andererseits verbietet er widersprüchliches Verhalten (VGE vom 20. August 2008 in Sachen R.B. + U.W.B. [WBE.2008.3], mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Auch Veranlagungsverfügungen dürfen nicht widersprüchlich, irreführend oder missverständlich sein (Urteil des Bundesgerichts vom 31. August 2005 [2A.537/2004]).

5.2.

Die hier zu prüfende "Veranlagung unter Vorbehalt" wurde als "Definitive Steuerveranlagung 2008" bezeichnet und auf dem gleichen Formular eröffnet, wie die jährliche Veranlagung ohne Vorbehalt. Das Wort "provisorisch" wurde weder an prominenter Stelle noch irgendwie hervorgehoben (zum Beispiel durch Fettschrift) verwendet. Zudem ist in der Veranlagung die "Steuerrechnung 2008" enthalten, bei der es sich um eine definitive Schlussabrechnung im Sinne von § 226 Abs. 1 StG handelt.

Insgesamt vermochte die Veranlagung ohne weiteres den Eindruck zu erwecken, dass es sich um eine ordentliche definitive Steuerveranlagung für das Jahr 2008 im Sinne von § 191 Abs. 1 StG handelt. Dies gilt umso mehr, als - wie vorne erwähnt - eine Veranlagung unter Vorbehalt im StG nicht vorgesehen ist und die Rekurrenten daher mit einer solchen nicht rechnen mussten. Hinzu kommt schliesslich, dass in der Veranlagung die Steuerfaktoren - ausser der Erfassung des Vergütungszinses für zu viel bezahlte Steuern - unverändert gemäss der Steuererklärung 2008 der Rekurrenten übernommen wurden.

5.3.

Zu prüfen ist schliesslich, ob die Rekurrenten gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben auf die "Steuerveranlagung unter

Vorbehalt" zu behaften sind, da sie sich nach deren Eröffnung nicht gegen das Vorgehen gewehrt haben.

Dazu ist vorab festzuhalten, dass es stossend ist, wenn die Steuerkommission B. bewusst eine gesetzlich nicht vorgesehene "Veranlagung unter Vorbehalt" eröffnet und in der Folge die Rekurrenten gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben daran zu binden versucht.

Zudem war, wie bereits in Erw. 5.2. ausgeführt, nicht auf den ersten Blick zu erkennen, dass die Veranlagung "nur" unter Vorbehalt erfolgt ist. Den Rekurrenten kann jedenfalls kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorgeworfen werden.

5.4.

Die Veranlagungsverfügung vom 18. März 2010 stellt damit entsprechend ihrer Bezeichnung eine "definitive Steuerveranlagung 2008" im Sinne von § 191 Abs. 1 StG dar.

6.

6.1.

6.1.1.

Formell rechtskräftige Steuerverfügungen sind grundsätzlich unabänderlich. Die Steuerfestsetzung wird damit für den Steuerpflichtigen wie für das Gemeinwesen endgültig. Auf eine rechtskräftige Verfügung bzw. einen rechtskräftigen Entscheid kann nur ausnahmsweise zurückgekommen werden, wenn ein gesetzlicher Änderungsgrund erfüllt ist (BGE 121 II 273; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, § 201 StG N 2).

6.1.2.

Die Veranlagungsverfügung vom 18. März 2010 ist in Rechtskraft erwachsen. Darauf hätte die Steuerkommission B. somit nur zurückkommen dürfen, wenn ein im Steuergesetz vorgesehener Änderungsgrund erfüllt war (ebenso: RB 1988 S. 84). Dies ist im Folgenden zu prüfen.

6.2.

6.2.1.

Im Steuergesetz ist für die Korrektur einer rechtskräftigen Verfügung zu Gunsten der steuerpflichtigen Person die Revision gemäss § 201 ff. StG vorgesehen. Die Voraussetzungen sind vorliegend

offensichtlich nicht erfüllt, da das steuerbare Einkommen mit den Korrekturverfügungen vom 21. Juni 2012 bzw. 20. September 2012 zu Ungunsten der Rekurrenten erhöht wurde.

6.2.2.

Sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person können gemäss § 205 StG Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen berichtigt werden. Im vorliegenden Fall ist indes weder das Eine noch das Andere gegeben.

6.3.

6.3.1.

In § 206 ff. StG sind schliesslich die Nachsteuern geregelt. Gemäss § 206 Abs. 1 StG gilt Folgendes:

"Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der zuständigen Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert."

Die Nachsteuer setzt gemäss § 209 StG das KStA fest.

6.3.2.

Vorliegend hätte, da die Veranlagungsverfügung vom 18. März 2010 in Rechtskraft erwachsen war, ein Nachsteuerverfahren eröffnet und, bei Vorliegen der Voraussetzungen, die nicht erhobene Steuer als Nachsteuer eingefordert werden müssen. Für die Festsetzung von Nachsteuern fehlt der Steuerkommission B. aber die Kompetenz. Die Korrekturverfügungen vom 21. Juni 2012 bzw. 20. September 2012 wurden somit von der unzuständigen Steuerkommission B. ohne gesetzliche Grundlage erlassen. Diese sind aufzuheben. Dabei kann, da sie angefochten wurden, offen gelassen werden, ob die Korrekturverfügungen nichtig oder nur anfechtbar sind. Ebenso aufzuheben ist damit der Einspracheentscheid vom 18. Dezember 2012.

6.4.

6.4.1.

In den Weisungen "Nachsteuern und Bussen" des KStA vom 30. November 2000 (Fassung vom 31. Januar 2008) wird das Folgende ausgeführt:

"5. Rektifikat

Für die Vornahme eines Rektifikats bestehen keine gesetzlichen Grundlagen. Obwohl sich in der Praxis diese Möglichkeit der Verfahrenserledigung in der Regel bewährt hat, ist davon nur begrenzt und unter Einhaltung folgender Bedingungen Gebrauch zu machen:

- Die steuerpflichtige Person ist (ohne Einschüchterung mit einem allfälligen Nachsteuer- und Bussenverfahren) damit einverstanden;
- Es handelt sich um eine betragsmässig eher geringfügige Korrektur;
- Es liegt kein oder nur ein leichtes Verschulden der steuerpflichtigen Person vor;
- Die zuständige Steuerkommissarin bzw. der zuständige Steuerkommissär erklären zum vorgesehenen Rektifikat ihr Einverständnis.

In Grenzfällen ist mit dem Kantonalen Steueramt, Sektion Spezialsteuern, Nachsteuern und Bussen, Rücksprache zu nehmen."

6.4.2.

Im vorliegenden Fall waren die erwähnten Voraussetzungen nicht erfüllt. So sind die Rekurrenten gar nie aufgefordert worden, sich zur Art der Verfahrenserledigung zu äussern. Zudem waren und sind sie offensichtlich mit dem Umfang der Erhöhung des steuerbaren Einkommens im Rahmen des "Rektifikats" nicht einverstanden.

Offen bleiben kann, ob ein "Rektifikat" anerkannt werden könnte, wenn die steuerpflichtige Person ursprünglich damit einverstanden ist, jedoch im Nachhinein eine Einsprache und in der Folge einen Rekurs dagegen erhebt.

7.

Zusammenfassend sind in Gutheissung des Rekurses der Einspracheentscheid vom 18. Dezember 2012 und die Korrekturverfügungen vom 21. Juni 2012 bzw. 20. September 2012 aufzuheben.

69 Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung (§ 35 Abs. 1 lit. b StG)

Das Spezialverwaltungsgericht verfolgt eine grosszügige Praxis und geht davon aus, dass eine Aufenthaltsdauer zu Hause von 42 Minuten auch dann nicht ausreichend ist, wenn das Mittagessen nicht selber zubereitet werden muss.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 20. Februar 2014 in Sachen P. + R.E (3-RV.2013.84).

Aus den Erwägungen

3.2.

3.2.2.

(...)

Das Aargauische Verwaltungsgericht hat festgehalten, dass allfällige veränderte Alltagsgewohnheiten bezüglich der Einnahme des Mittagessens steuerrechtlich unbeachtlich seien. Es entschied, dass einem alleinstehenden Steuerpflichtigen mit flexiblen Arbeitszeiten und kurzem Arbeitsweg ohne weiteres eine Rückkehr über Mittag zugemutet werden könne (VGE vom 16. Juni 2010 in Sachen R.G. [WBE.2009.382] = AGVE 2010 S. 118). Die gängige Praxis des Spezialverwaltungsgerichts, wonach die Heimkehr über Mittag als zumutbar gilt, wenn der Aufenthalt zu Hause mindestens 75 Minuten (Mahlzeit muss selber zubereitet werden) bzw. 45 Minuten (Mahlzeit muss nicht selber zubereitet werden) beträgt (vgl. RGE vom 26. April 2007 in Sachen E. + S.K., unter anderem mit Hinweis auf AGVE 1981 S. 338), wurde dabei nicht in Frage gestellt, ist indes im Lichte der oberinstanzlichen Rechtsprechung als grosszügig zu bezeichnen.

(...)

4.2.4.

4.2.4.1.

Die Mittagspause der Rekurrentin von 60 Minuten verkürzt sich nach dem Gesagten mindestens wie folgt: