

3-RV.2019.115

P 17

Urteil vom 20. Januar 2022

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Mazzocco
 Richter Herzog
 Gerichtsschreiberin Schaffner

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch thv AG, Ziegelrain 29, Postfach, 5001 Aarau

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 22. Mai 2019
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 17. Oktober 2016 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 56'600.00 veranlagt. Dabei erfolgten unter anderem die folgenden Aufrechnungen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A. (in CHF):

"PA Auto = 40 %	6'606.00
PA Unkosten gemäss Merkblatt NL 1/2007	1'420.00
PA Unkosten Telefon	1'608.00
Konto 5880 Kleiderspesen	3'000.00
Konto 6000 Büromiete in Mietwert schon abgezogen	1'500.00
Konto 6621 Concours	4'037.00
Konto 6640 Spesen bis auf Fr. 1'000.-	1'500.00
Konto 6640 Pauschalspesen	3'600.00
PA Pferde 2 x 3'000.-	3'500.00
Konto 5880 Z'Nüni = Lebenshaltungskosten	1'802.00 "

1.2.

Gegen die Verfügung vom 17. Oktober 2016 liessen A. und B. mit Schreiben vom 12. November 2016 Einsprache erheben. Sie stellten den Antrag, das steuerbare Einkommen sei von CHF 56'617.00 um CHF 21'973.00 auf CHF 34'644.00 zu reduzieren.

1.3.

Mit Entscheid vom 7. Dezember 2017 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab. Sie erhöhte das steuerbare Einkommen auf CHF 63'900.00. Dabei wurden die umstrittenen Aufrechnungen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A. wie folgt festgesetzt (in CHF):

"PA Auto = 40 %	6'606.00
PA Unkosten gemäss Merkblatt NL 1/2007	3'040.00
PA Unkosten Telefon	0.00
Konto 5880 Kleiderspesen	3'000.00
Konto 6000 Büromiete in Mietwert schon abgezogen	1'500.00
Konto 6621 Concours	0.00
Konto 6640 Spesen bis auf Fr. 1'000.-	0.00
Konto 6640 Pauschalspesen	3'600.00
PA Pferde	16'400.00
Konto 5880 Z'Nüni = Lebenshaltungskosten	1'802.00 "

1.4.

Den Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2017 (Zustellung am 20. Februar 2018) haben A. und B. mit Rekurs vom 22. März 2018 (Postaufgabe

am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen.

1.5.

Mit Entscheid vom 20. Dezember 2018 hob das Spezialverwaltungsgericht den Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2017 aus formellen Gründen (mehrfache Verletzung des rechtlichen Gehörs, insbesondere Verletzung der Begründungspflicht) auf und wies die Angelegenheit zur Neubeurteilung und Begründung an die Steuerkommission Q. zurück.

2.

Mit Entscheid vom 22. Mai 2019 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache erneut ab und erhöhte das steuerbare Einkommen auf CHF 63'900.00.

3.

Den Einspracheentscheid vom 22. Mai 2019 (Zustellung am 24. Mai 2019) haben A. und B. mit Rekurs vom 18. Juni 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgendes

"[...] Begehren:

1. Die definitive Steuerveranlagung vom 19. Februar 2018 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen sei im Sinne der Erwägungen zu reduzieren.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

Auf die Begründung wird – soweit für den Entscheid erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

4.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

5.

A. und B. haben eine Replik erstatten lassen.

6.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Verfahrens 3-RV.2018.60 in Sachen A. und B. sowie von der Steuerkommission Q. die Akten des (erneuten) Einspracheverfahrens beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2014. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Mit Urteil vom 20. Dezember 2018 wurde der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. vom 7. Dezember 2017 wegen mehrfacher Verletzung des rechtlichen Gehörs und wegen Verletzung der Begründungspflicht aufgehoben und die Angelegenheit zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens und Neuurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen. Das Spezialverwaltungsgericht hat dabei der Steuerkommission Q. mit dem rechtskräftigen Urteil ausdrücklich folgende Weisung erteilt (Erw. 4.3.; Hervorhebung nicht im Original):

"Im Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2017 hat die Steuerkommission Q. zur Begründung auf den Bericht des LE KStA verwiesen (ausser in den zwei Punkten, in denen sie von seiner Beurteilung abgewichen ist). Weiter hat sie einzig festgehalten, dass die Ausführungen der Rekurrenten materiell nicht zu überzeugen vermögen und teilweise rein emotional ausgefallen seien. **Auf die neuen Ausführungen der Rekurrenten in der Stellungnahme vom 22. November 2017 und an der Einspracheverhandlung ist sie nicht einzeln eingegangen.** Damit verletzt die Steuerkommission Q. ihre Begründungspflicht. Einerseits können sich die Rekurrenten nicht sinnvoll gegen die Aufrechnungen wehren, wenn ihnen nicht mitgeteilt wird, aus welchem Grund ihre Ausführungen unbeachtlich sein sollen. Andererseits ist auch dem Spezialverwaltungsgericht so eine Überprüfung der Überlegungen der Steuerkommission Q. nicht möglich."

Weiter wurde ausgeführt (Erw. 4.4.; Hervorhebung nicht im Original):

"Da es nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts sein kann, zu den Ausführungen der Rekurrenten erstinstanzlich Stellung zu nehmen, wird der Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2017 aufgehoben und die Angelegenheit zur Neuurteilung und Begründung des Einspracheentscheides an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen. Dabei wird sie auch die **Ausführungen der Rekurrenten im Rekurs und in der Replik, sowie die Vernehmlassung des LE KStA vom 7. Mai 2018** in die Beurteilung einbeziehen müssen."

2.2.

Die Voraussetzungen für eine genügende Begründung wurden im Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 20. Dezember 2018 wie folgt umschrieben:

"Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst werden, dass die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinander setzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, N 1672 ff.)."

Diese Umschreibung der Begründungspflicht gilt auch im vorliegenden Verfahren unverändert und uneingeschränkt.

2.3.

In einem ersten Schritt ist nachfolgend zu prüfen, ob die Steuerkommission Q. die unmissverständlichen Weisungen des Spezialverwaltungsgerichtes im erneuten Einspracheverfahren umgesetzt hat, in dem sie wie verlangt auf die Ausführungen im Schreiben der Rekurrenten vom 22. November 2017 und an der Einspracheverhandlung vom 7. Dezember 2018 sowie auf die Ausführungen und Argumente im Rekurs vom 22. März 2018, in der Vernehmlassung des LE KStA vom 7. Mai 2018 und in der Replik vom 5. Juli 2018 in der Entscheidungsbegründung eingegangen ist und damit eine rechtsgenügende Begründung für ein allfälliges Abweichen der vertretenen Auffassungen angegeben hat. Nur wenn das der Fall ist, ist der Rekurs materiell zu behandeln. Wurden hingegen die Weisungen und damit die Begründungspflicht und das rechtliche Gehör der Rekurrenten erneut verletzt, muss die Angelegenheit nochmals an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen werden. Daran ändert der Hinweis in der Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes Q. nichts, dass eine nochmalige Rückweisung zu keinem anderen Ergebnis führen könnte.

3.

3.1.

Vorab ist festzuhalten, dass trotz entsprechender Anweisung im rechtskräftigen Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 20. Dezember 2018, Erw. 4.4, die Ausführungen in Rekurs und Replik sowie die Vernehmlassung des KStA im Rekursverfahren 3-RV.2018.60 – da im neuen Einspracheentscheid gar nicht erwähnt – nicht berücksichtigt wurden.

Das wird dadurch bestätigt, als die im vorliegenden Verfahren eingeholten Akten des neuen Einspracheverfahrens nur aus dem Einspracheentscheid selbst und einer "Analyse der Argumente für Einsprache-Entscheid" bestehen. Analysiert wurden in letzterem Dokument lediglich die Einsprache vom 12. November 2016, die Aktenergänzung vom 12. April 2017, der Bericht des LE KStA vom 3. November 2017, die Stellungnahme der Rekurrenten vom 22. November 2017 und die Verhandlung vom 7. Dezember 2017, jedoch nicht wie verlangt und zur Wahrung der Parteirechte der Rekurrenten absolut notwendig, die weiteren, im Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 20. Dezember 2018 ausdrücklich genannten Eingaben im ersten Rechtsgang. Ebenso wird im angefochtenen Einspracheentscheid in Erw. 3.1. nur von der "Stellungnahme" des LE KStA vom 3. November 2017 gesprochen und eben nicht von "Stellungnahmen". Die Vernehmlassung im Rekursverfahren wird ignoriert.

Bereits diese Mängel sind als gravierend zu bezeichnen und führen zur nochmaligen Rückweisung des Verfahrens an die Vorinstanz.

3.2.

Weiter ist festzustellen, dass der angefochtene Einspracheentscheid mit demjenigen vom 7. Dezember 2017 mit Ausnahme der Erwägung 5 (Erw. 5.1 bis 5.7) wörtlich übereinstimmt. Bei allfällig "vorbestehenden" Mängeln in diesen Erwägungen kann damit keine Verbesserung der Begründung eingetreten sein.

3.3.

Der Rekurrent betrieb 2014 in selbständiger Erwerbstätigkeit eine Reitschule und einen Pensionsstall in Q.. Die Rekurrentin und die Tochter der Rekurrenten sind beim Rekurrenten angestellt. Für das Jahr 2014 deklarierte der Rekurrent Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 18'897.00. Mit dem Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2017 und unverändert mit dem Einspracheentscheid vom 22. Mai 2019 wurden folgende Aufrechnungen vorgenommen:

"PA Auto = 40 %	6'606.00
PA Unkosten gemäss Merkblatt NL 1/2007	3'040.00
Konto 5880 Kleiderspesen	3'000.00
Konto 6000 Büromiete in Mietwert schon abgezogen	1'500.00
Konto 6640 Pauschalspesen	3'600.00
PA Pferde	16'400.00
Konto 5880 Z'Nüni = Lebenshaltungskosten	1'802.00 "

Nachfolgend wird anhand der Ausführungen zum PA Auto, PA Pferde und zur Aufrechnung "Znüni" die unveränderte Verletzung der Begründungspflicht aufgezeigt.

3.4.

3.4.1.

Der Privatanteil (PA) Auto wurde in Erw. 5.1. des angefochtenen Einspracheentscheides abgehandelt. Festgehalten wurde, dass die Fahrzeuge sowohl geschäftlich als auch privat genutzt werden. Umstritten sei einzig der aufzurechnende Umfang der privaten Nutzung. Sowohl beim vom LE KStA (40 %) wie auch beim von den Rekurrenten ermittelten PA (25 %) handle es sich um eine Schätzung. Der Ansatz von 25 % sei zu tief, weshalb sich die Steuerkommission der Auffassung des LE KStA anschliesse. Dieser Ansatz entspreche auch demjenigen der Vorjahre.

3.4.2.

Der LE KStA hat in seiner Stellungnahme vom 3. November 2017 darauf hingewiesen, dass die Autokosten in der Buchhaltung nicht – wie für die Ermittlung eines PA unabdingbar – zusammengefasst ersichtlich seien. Es wurden fünf Fahrzeuge (...) erwähnt. Weiter wurde auf die mögliche Anwendung der Mehrwertsteuermethode und deren Voraussetzungen sowie auf einen allgemeinen Erfahrungswert für einen im landwirtschaftlichen Bereich üblichen und angemessenen PA von 50 % verwiesen. Weiter wurde die Reduktion auf 40 % begründet.

3.4.3.

Die Rekurrenten haben in ihrer Einsprache vom 12. November 2017 auf die Betriebsstruktur und auf die Expertentätigkeit des Rekurrenten und damit auf eine erhöhte Reisetätigkeit verwiesen. In der Stellungnahme vom 22. November 2017 wurde von vier Fahrzeugen ausgegangen. Weiter wurden betriebliche Erfordernisse für die ständige Verfügbarkeit eines Zugfahrzeuges und eines PW's auf dem Hof geltend gemacht. Im Rekurs vom 22. März 2018 wurde erwähnt, dass der Iveco-Transporter mit einer Wechselnummer mit dem VW Polo betrieben worden sei. Der Iveco habe ab dem Sommer nicht mehr betrieben werden dürfen und sei im Herbst 2014 verkauft worden. Der VW Polo sei im Mai 2014 veräussert worden.

3.4.4.

In der Vernehmlassung vom 7. Mai 2018 nahm der LE KStA wiederum und ausführlich zu den Autokosten Stellung. Dabei führte er insbesondere aus, dass die Behauptungen im Rekurs nicht mit den Buchungen übereinstimmten. Ein Verkauf des VW Polo sei erst Ende Jahr verbucht worden. Ein Inventar fehle. Weiter wurden die verschiedenen Motorfahrzeugversicherungen zum Nachweis des Fahrzeugbestandes aufgeführt.

3.4.5.

In der Replik wurde geltend gemacht, der VW Polo und der Iveco-Anhänger seien nicht Ende 2014 veräussert worden. Im Konto 3100 seien die Kaufpreiseingänge säuberlich verbucht worden.

3.4.6.

Vor diesem Hintergrund wird zum einen deutlich, weshalb das Spezialverwaltungsgericht im erneuten Einspracheverfahren die Berücksichtigung der Stellungnahmen vom 22. November 2017 und der Rechtsschriften im Rekursverfahren 3-RV.2018.60 verlangt hat, zumal die dort aufgeführten Argumente durchaus geeignet sind, die Höhe des Privatanteils zu beeinflussen. Sucht man in der Begründung im angefochtenen Einspracheentscheid nach entsprechenden Ausführungen, sind keine solchen auffindbar. Die erforderliche Begründung ist offensichtlich ungenügend.

Weiter hat sich das Spezialverwaltungsgericht schon wiederholt in Urteilen zur Ermittlung von Privatanteilen bei den Fahrzeugkosten geäußert. Dabei ist insbesondere die Abwägung zwischen Mehrwertsteuermethode und pauschaler Ermittlung des PA Auto nichts Neues.

3.5.

3.5.1.

Im Bericht des LE KStA vom 3. November 2017 wurde der PA für acht Pferde begründet.

3.5.2.

In der Stellungnahme vom 22. November 2017 wurde ausgeführt, die für die Feststellung des Pferdebestandes ab der Homepage verwendeten Pferdebilder betreffen den Bestand 2017. Zudem stünden nicht alle Pferde im Eigentum der Rekurrenten. Aufgrund der "Auflistung aller Pferde" wurden die Einsatzmöglichkeiten der Pferde dargelegt. Zudem wurde die Liste mit den Concours-Pferden als nicht repräsentativ erachtet, da nur einzelne Pferde 2014 im Einsatz gewesen seien.

3.5.3.

Im Einspracheentscheid hat die Vorinstanz gestützt auf die Ausführungen anlässlich der Vorladung vom 7. Dezember 2017 den PA Pferde reduziert, wobei "entgegenkommenderweise" von sechs Pferden und einem Ansatz von CHF 4'250.00 ausgegangen wurde.

3.5.4.

Im Rekurs vom 22. März 2018 wurde dargelegt, dass im Jahr 2014 nicht 21 sondern nur 14 Pferde (davon fünf Stuten) im Eigentum des Rekurrenten gestanden hätten. Drei Pferde seien an Springkonkurrenzen eingesetzt worden. Weiter wurde ausführlich begründet, weshalb nur ein PA für ein Pferd einzusetzen sei. Insbesondere könne für im Eigentum der Tochter stehende Pferde kein PA berechnet werden. Die Pferde der Tochter würden zudem wie die übrigen Pensionspferde mit einem reduzierten Pensionsbetrag behandelt. Ausführungen wurden auch zum Ansatz gemacht, wobei ein PA von CHF 3'000.00 als angemessen erachtet wurde.

3.5.5.

In der Vernehmlassung vom 7. Mai 2018 begründete der LE KStA über beinahe zwei Seiten erneut den PA Pferde. Für die Ermittlung des Bestandes wurde auf die Tierverkehrsdatenbank abgestellt. Danach befanden sich 2014 18 Pferde im Eigentum des Rekurrenten und seiner Tochter, während mit den Steuererklärungen 16.5 Pferde ausgewiesen worden seien. Es wurde zudem dargelegt, dass die Tochter E. mit ihrem geringen Einkommen den Unterhalt für 4.5 Pferde nicht habe aufbringen können, was die Aufrechnung eines PA für diese Pferde rechtfertige.

3.5.6.

Mit der Replik wurde geltend gemacht, Auslagen für Springkonkurrenzen seien Werbeauslagen. Sämtliche auf dem Hof gehaltenen Pferde müssten in der Reitschule eingesetzt werden. Die im Eigentum der Tochter stehenden Pferde dürften bei der Berechnung von PA nicht berücksichtigt werden. Zum Pferdebestand wurden sodann bezüglich drei Pferden (F., G., H.) detaillierte, vom Bericht des LE KStA abweichende Angaben gemacht.

3.5.7.

Im hier angefochtenen Einspracheentscheid hat die Steuerkommission Q. mit gleichem Wortlaut wie im aufgehobenen Einspracheentscheid an einem PA für sechs Pferde festgehalten. Wie die Steuerkommission gerade auf einen PA für sechs Pferde kommt, ist nicht begründet und offensichtlich auch nur ein nicht definiertes "Entgegenkommen". Auch bezüglich PA Pferde fehlt es damit an einer schlüssigen Begründung. Ebenso fehlt jegliche Auseinandersetzung mit den im Rekursverfahren eingereichten Rechtsschriften.

Schwer verständlich ist die Feststellung in Erw. 5.6 des angefochtenen Einspracheentscheides, wonach gemäss den Rekurrenten die Concours-Aufrechnung in Zusammenhang mit dem PA Pferde erfolgen könne, was die Steuerkommission bei der Bemessung des PA Pferde getan habe. In Abweichung von dieser Auffassung wurde einerseits mindestens im Rekurs vom 22. März 2018 ausgeführt, dass der der Buchhaltung belastete Aufwand für die Teilnahme an diversen Concours-Wettbewerben sei als Werbeaufwand uneingeschränkt geschäftsmässig begründet. In der Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes Q. vom 26. April 2018 andererseits wurde noch ausgeführt, es sei unverständlich, weshalb dieser Punkt noch einmal aufgegriffen werde, da die entsprechenden Kosten doch gewährt worden seien. Immerhin ist auch festzustellen, dass sich die Rekurrenten mit den vom LE KStA angeführten Rechtsprechung zum PA für Pferde nicht im erforderlichen Mass auseinandergesetzt zu haben scheinen.

3.5.8.

Bezüglich der Znüni-Kosten ist festzustellen, dass insbesondere in der Einsprache vom 12. November 2016, der Stellungnahme vom 22. November 2017 und im Rekurs vom 22. März 2018 von den Rekurrenten nicht kongruente Begründungen abgegeben wurden.

In der Einsprache vom 12. November 2016 wurde angegeben, in den regelmässig verbuchten Auslagen seien einerseits Kosten "für Einladungen von Pensionären (Kunden/Kundinnen – Pensionäre und Reitschüler) enthalten ebenso wie Einkäufe für das jährliche Grill- und Raclettefest mit den Kund-Innen. Andererseits werden bei Sonderefforts die HelferInnen zum Znüni oder Zwischenverpflegung eingeladen." In der Stellungnahme vom 22. November 2017 wurde dann in Ergänzung der Einsprache ausgeführt: "Die Helfer, Schnupperlehrlinge, Praktikanten und Lehrlinge erbringen schwere körperliche Arbeit und erhalten entsprechend reichhaltige Zwischenverpflegung." Im Rekurs vom 22. März 2018 wiederum wird erklärt, "dass es sich um Kosten für notwendige, reichhaltige Zwischenverpflegung der Reitschul-Kinder handelt, wenn sie körperlich anstrengende Arbeiten erledigen wollen, wie bspw. beim Entmisten der Weiden oder als Anerkennung bei geleistetem Sondereffort für freiwillige Helferinnen und Helfer."

Auch darauf hat die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid keinen Bezug genommen, obwohl sie damit zur Begründung einer Aufrechnung gute Argumente gehabt hätte.

3.6.

Auch aus den vorstehenden beispielhaften Ausführungen zum PA Auto, PA Pferde/Concours sowie "Znüni" ergibt sich, dass die Weisungen des Spezialverwaltungsgerichtes im Urteil vom 20. Dezember 2018 offensichtlich nicht beachtet wurden. Auch insofern ist die Begründungspflicht und damit das rechtliche Gehör der Rekurrenten verletzt.

3.7.

Zusammenfassend zeugt die in der Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes Q. vom 4. Juli 2019 vertretene Auffassung, für die Steuerkommission sei "nicht erkennbar, wozu zusätzlich Stellung bezogen werden soll", von einer nicht nachvollziehbaren Uneinsichtigkeit. Diesem Umstand ist speziell bei der Kostenverteilung Rechnung zu tragen (Erw. 5.).

4.

4.1.

Da es unverändert nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts sein kann, zu den Ausführungen der Rekurrenten und insbesondere auch des KStA in der Vernehmlassung vom 7. Mai 2018 erstinstanzlich Stellung zu nehmen, wird der Einspracheentscheid vom 22. Mai 2019 aufgehoben und

die Angelegenheit zur Neubeurteilung und Begründung des Einspracheentscheides an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

4.2.

Sofern sich im erneuten Einspracheverfahren eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens der Kantons- und Gemeindesteuern 2014 gegenüber dem Einspracheentscheid vom 22. Mai 2019 ergeben sollte, muss den Rekurrenten die Gelegenheit eingeräumt werden, dies durch einen nachträglichen Rekursrückzug zu vermeiden, damit die Rückweisung nicht zur Ausschaltung der zugunsten der Steuerpflichtigen aufgestellten Schutzbestimmung von § 197 Abs. 3 StG führt (VGE vom 28. März 2000 [BE.98.00295]).

5.

5.1.

In der Regel werden die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei auferlegt (§ 189 Abs. 1 StG). Von dieser Kostenverteilung kann einerseits abgewichen werden, wenn die unterliegende steuerpflichtige Person das Rechtsmittel in guten Treuen ergriffen hat oder wenn die obsiegende steuerpflichtige Person das Rekursverfahren durch ihr Verhalten in der Vorinstanz verursacht hat (§ 189 Abs. 3 StG). Darüber hinaus werden die Verfahrenskosten den Behörden auferlegt, wenn sie schwerwiegende Verfahrensmängel begangen oder willkürlich entschieden haben (§ 31 Abs. 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG] vom 4. Dezember 2007).

Vorliegend hat die Steuerkommission Q. nach Rückweisung der Angelegenheit durch das Spezialverwaltungsgericht die mit rechtskräftigem Urteil vom 20. Dezember 2018 (3-RV.2018.60) verbindlich erteilten Weisungen des Spezialverwaltungsgerichtes mit dem hier angefochtenen Einspracheentscheid in wesentlichen Teilen ignoriert. Insbesondere die Eingaben im Rekursverfahren 3-RV.2018.60 haben trotz ausdrücklicher Aufforderung keinen Eingang in die Begründung gefunden. Die Begründungspflicht und damit das rechtliche Gehör der Rekurrenten wurde erneut verletzt. Damit liegen schwere Verfahrensmängel vor, welche zur Kostenauflage an die Steuerkommission Q. bzw. die Einwohnergemeinde Q. führen.

5.2.

5.2.1.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Auch bei der Vertretung durch Treuhänder und Steuerberater stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016[3-RV.2015.160]).

5.2.2.

Vorliegend beträgt der Streitwert (unverändert) rund CHF 4'200.00. Der Fall hat einen höchstens mittleren Schwierigkeitsgrad und keine besondere Bedeutung (Die Bedeutung des Falles misst sich entgegen der von den Rekurrenten im Rekurs vertretenen Auffassung nicht am Individualinteresse einer Partei allein, sondern an einem im Vergleich mit "allen" Fällen gesetzten objektiven Massstab). Zudem ist nach der Rückweisung im ersten Rechtsgang (3-RV.2018.60) von einem geringen erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in sinngemässer Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 1'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Diese ist mit gleicher Begründung wie die Kosten des Rekursverfahrens von der Einwohnergemeinde Q. zu bezahlen.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 22. Mai 2019 wird aufgehoben und die Angelegenheit zur Neubeurteilung und Begründung an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahren, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, total CHF 580.00, sind von der Einwohnergemeinde Q. zu bezahlen.

3.

Die Einwohnergemeinde Q. hat den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung von CHF 1'000.00 (inkl. MWSt) zu bezahlen.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
den Gemeinderat Q.

Mitteilung an:
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, 20. Januar 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner