

3-RV.2020.113

P 1

Urteil vom 20. Januar 2022

Besetzung Präsident Fischer
Richter Lämmli
Richter Mazzocco
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch MLaw Rebecca Wyniger, Rechtsanwältin,
Hintere Bahnhofstrasse 6, 5001 Aarau

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 23. Juni 2020
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 - 2014; Revision

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 22. Februar 2013 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 183'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 237'100.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 825'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'665'000.00) veranlagt. Auf die verspätete Einsprache trat die Steuerkommission Q. mit Entscheid vom 13. Juni 2017 nicht ein.

1.2.

Mit Verfügung vom 16. Dezember 2013 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 301'200.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 357'100.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 931'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'815'000.00) veranlagt. Auf die verspätete Einsprache trat die Steuerkommission Q. mit Entscheid vom 13. Juni 2017 nicht ein. Der dagegen erhobene Rekurs wurde vom Spezialverwaltungsgericht mit Entscheid vom 22. Februar 2018 abgewiesen. Das Verwaltungsgericht trat auf die dagegen erhobene Beschwerde mit Urteil vom 14. Juni 2018 nicht ein.

1.3.

Mit Verfügung vom 22. Januar 2015 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 341'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 393'600.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'013'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'915'000.00) veranlagt. Auf die verspätete Einsprache trat die Steuerkommission Q. mit Entscheid vom 23. Oktober 2018 nicht ein.

1.4.

Mit Verfügung vom 24. Februar 2016 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 397'800.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 452'900.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'134'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 2'154'000.00) veranlagt. Auf die verspätete Einsprache trat die Steuerkommission Q. mit Entscheid vom 23. Oktober 2018 nicht ein.

2.

Mit Schreiben vom 13. Februar 2020 beantragten A. und B. beim Gemeinderat Q. eine neue Beurteilung der Steuerjahre 2011 bis 2014 gemäss den am 21. Dezember 2016 eingereichten Steuererklärungen.

3.

Mit Revisionsverfügung vom 3. März 2020 wies die Delegation der Steuerkommission Q. das Revisionsgesuch ab.

4.

Gegen die Revisionsverfügung vom 3. März 2020 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 31. März 2020 Einsprache und ersuchten um Veranlagungen der Steuerjahre 2011 bis 2014 gemäss den tatsächlichen Einkommen und Vermögen.

5.

Am 23. Juni 2020 wurde antragsgemäss eine Besprechung durchgeführt.

6.

Mit Entscheid vom 23. Juni 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

7.

Den Einspracheentscheid vom 23. Juni 2020 (Zustellung am 1. Juli 2020) haben A. und B. mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 18. August 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen die folgenden Begehren:

- "1. In Gutheissung des Rekurses sei der Einspracheentscheid vom 23. Juni 2020 aufzuheben und festzustellen, dass die Veranlagungen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2011 bis 2014 der Rekurrenten nichtig sind.
2. Das Verfahren sei zur Vornahme der Neuveranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuern der Jahre 2011 bis 2014 an die Vorinstanz zurückzuweisen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates."

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

8.

Die Abteilung Steuern der Gemeinde Q. beantragt die Abweisung des Rekurses. Das Kantonale Steueramt beantragt die vollumfängliche Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten ist.

9.

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

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

1.1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2014. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

1.2.

Soweit der Rekurs (recte: Beschwerde) die direkten Bundessteuern 2011 bis 2014 betrifft, ist darauf nicht einzutreten, da diese nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides vom 23. Juni 2020 bilden.

2.

2.1.

Die Vertreterin der Rekurrenten beantragt, es sei festzustellen, dass die Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2014 nichtig sind. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, ab dem Jahr 2008 seien Ermessensveranlagungen vorgenommen worden, welche in den ersten Jahren nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt seien. In den Folgejahren habe die Vorinstanz das steuerbare Einkommen in willkürlicher Art und Weise immer weiter erhöht und sei in immer grösserem Ausmass von den tatsächlichen Verhältnissen abgewichen. So hätte die Vorinstanz in den Jahren 2011 bis 2014 für beide Rekurrenten einen Lohn in derselben Höhe veranlagt, was klarerweise nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspreche. Im Vergleich zu den nachträglich eingereichten Steuererklärungen hätte eine Überbesteuerung von 239 % für das Jahr 2011, von 495 % für das Jahr 2012, von 480 % für das Jahr 2013 und von 344 % für das Jahr 2014 resultiert. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung seien Veranlagungen nichtig, wenn nebst schweren inhaltlichen Mängeln noch krasse Verfahrensfehler dazukämen. Vorliegend würden die Ermessensveranlagungen, welchen ein bis zu knapp 5 Mal zu hohes Einkommen zu Grunde liege, nicht der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen. Sie würden an einem krasen materiellen Mangel leiden. Ausserdem liege ein krasser Verstoss gegen das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor. Überdies habe die Vorinstanz ihre Untersuchungspflicht nicht wahrgenommen, weil weder ein Lohnausweis vom Arbeitgeber eingefordert, noch mit den Rekurrenten Kontakt aufgenommen worden sei.

2.2.

Mit Urteil vom 22. Februar 2018 erwog das Spezialverwaltungsgericht, von einer Nichtigkeit der Ermessensveranlagung vom 16. Dezember 2013 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 könne nicht gesprochen werden. Auf die dagegen erhobene Beschwerde ist das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 14. Juni 2018 nicht eingetreten. Betreffend dem mit Rekurs

gestellten Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit der Ermessensveranlagung liegt daher eine bereits abgeurteilte Sache ("res iudicata") vor. Insoweit ist auf den Rekurs nicht einzutreten.

3.

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 (Bundesgerichtsurteil vom 7. Mai 2021 [2C_963/2020]). Das Spezialverwaltungsgericht hat daher die Frage der Nichtigkeit der Steuerveranlagungen zu beurteilen, obwohl sich die Vorinstanz damit (mangels eines entsprechenden Antrages im Einspracheverfahren) nicht befasst hat.

3.2.

Die Vertreterin der Rekurrenten beruft sich mit ihrer Argumentation betreffend Nichtigkeit auf das Bundesgerichtsurteil vom 11. Juli 2017 (2C_679/2016, 2C_680/2016). Das Bundesgericht "kommentiert" diesen Entscheid in seinem Urteil vom 28. November 2017 (2D_42/2017) wie folgt (Kursivdruck im Original):

"2.5 Zu keinem anderen Schluss führt ein jüngster bundesgerichtlicher Entscheid zur Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen (Urteil 2C_679/2016 vom 11. Juli 2017, in: ASA 86 S. 56, StE 2017 B 93.5 Nr. 33), welchen die Steuerpflichtigen hilfsweise anrufen. Darin bestätigte das Bundesgericht, dass eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen nur, aber immerhin zu erfolgen hat, wenn der Sachverhalt trotz durchgeführter Untersuchung noch nicht ausreichend erstellt ist und eine Unsicherheit verbleibt, die nicht hingenommen werden kann. Reicht eine *unselbständig* erwerbende Person ihre Steuererklärung nicht ein, ist die Veranlagungsbehörde auch weiterhin solange davon entbunden, den bisherigen Aktenstand zu ergänzen, als sie das steuerbare Einkommen anhand der Vorperiode festlegt und davon – wenn überhaupt – nur in geringfügigem Ausmass abweicht. In Ergänzung zu dieser feststehenden Praxis erwog das Bundesgericht, von Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung könne nicht bereits gesprochen werden, wenn die Veranlagungsbehörde den Lohnausweis nicht einholt und die Ermessensveranlagung deutlich zu hoch ausfällt. Die Nichtigkeit ergab sich im konkreten Fall einzig aus dem Umstand, dass die Veranlagungsbehörde offene Steuern in Betreibung gesetzt hatte, das steuerbare Einkommen – in Missachtung der Betreibungsakten – aber dennoch von Jahr zu Jahr systematisch und massiv erhöhte. Der Entscheid kann mithin nur

in Fällen angerufen werden, in welchen ein ins Auge springender, *materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegender Mangel* vorliegt, durch dessen Ahndung die Rechtssicherheit nicht gefährdet wird (zit. Urteil 2C_679/2016 E. 5.3.3).

2.6 Die Steuerpflichtigen übersehen mithin, dass das Bundesgericht keinen Grundsatzentscheid fällte, sondern vielmehr die höchst aussergewöhnlichen Umstände des konkreten Einzelfalles berücksichtigte, die in verschiedenerlei Hinsicht mit der vorliegenden Angelegenheit nicht vergleichbar sind. So war der Ehemann im streitbetroffenen Fall selbständig erwerbend und vernachlässigte er die handelsrechtliche Buchführungs- bzw. die steuerrechtliche Mitwirkungspflicht über Jahre. Eine Kontrolle anhand eines Lohnausweises und der Betreibungsakten entfällt bzw. erweist sich zumindest als deutlich weniger ergiebig, als dies im Fall vom 11. Juli 2017 möglich war. Der Umstand, dass die Ermessensveranlagung im damaligen Fall gegen Ende deutlich zu hoch ausgefallen war, löste für sich alleine keine Nichtigkeit aus (zit. Urteil 2C_679/2016 E. 5.2.3 und 5.2.4). Dem Urteil kommt damit keine weitergehende grundsätzliche Bedeutung zu, so dass die Steuerpflichtigen daraus zu ihren Gunsten nichts ableiten können. Darüber hinaus ist ohnehin offen, ob und inwieweit die Veranlagungen in betragslicher Hinsicht überhaupt zu hoch ausgefallen sein könnten."

Danach löst der Umstand, dass eine Ermessensveranlagung deutlich zu hoch ausgefallen ist, für sich allein keine Nichtigkeit aus. Eine Veranlagung nach Ermessen ist (nur) nichtig, wenn die Veranlagungsbehörde das steuerbare Einkommen *bewusst und willkürlich zum Nachteil der steuerpflichtigen Person* bemisst (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016, 2C_680/2016] E. 5.3). Die Nichtigkeit ergab sich aus der Würdigung der gesamten Situation und insbesondere aus dem Umstand, dass die Veranlagungsbehörde offene Steuern in Betreuung gesetzt hatte, aus den Pfändungsunterlagen die finanziellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen ersehen konnte, das steuerbare Einkommen – in Missachtung der Betreibungsakten – aber dennoch von Jahr zu Jahr systematisch und massiv erhöht hatte (Bundesgerichtsurteil vom 27. April 2018 [2C_252/2018]). Keine Nichtigkeit liegt vor, wenn eine Steuerkommission keine offensichtlich aktenwidrige Veranlagung vornimmt, welche dem bei ihr bestehenden Wissen in einem durch nichts zu rechtfertigenden Ausmass widerspricht (Bundesgerichtsurteil vom 6. Mai 2021 [2C_587/2020]). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Veranlagungsverfügungen nur im äussersten Ausnahmefall als nichtig zu erklären (VGE vom 20. Mai 2020 [WBE.2020.53]).

Ist der Rechtsfehler minder erheblich, bleibt es bei der blossen Anfechtbarkeit der Ermessensveranlagung, wobei es diesfalls zur Umkehr der Beweislast kommt (Bundesgerichtsurteil vom 25. Juni 2018 [2C_290/2018] E. 2.2.1; Bundesgerichtsurteil vom 11. September 2018 [2C_720/2018] E. 3.2.3).

3.3.

3.3.1.

Die vorliegend zu beurteilende Situation weicht massgeblich von jener ab, welche das Bundesgericht in seinem Urteil vom 11. Juli 2017 ausnahmsweise dazu bewogen hat, auf die Nichtigkeit der Ermessensveranlagungen zu erkennen. Wie bereits im Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 22. Februar 2018 in Sachen der Rekurrenten ausgeführt wurde, hätte die Einforderung der Lohnausweise bei der Arbeitgeberin wenig Sinn gemacht, weil die Rekurrenten bei der von ihnen beherrschten E. GmbH angestellt waren bzw. sind. Es ist nicht davon auszugehen, dass die Rekurrenten, welche die Steuererklärungen trotz Mahnungen und Bussen seit mehreren Jahren nicht einreichten, auf eine Aufforderung zur Einreichung der Lohnausweise reagiert hätten. Zudem bezahlten die Rekurrenten die auf dem betreibungsrechtlichen Weg eingetriebenen Steuerforderungen jeweils bevor es zu einer Pfändung kam (Rekurs, S. 5), womit auch die Betreibungsakten hinsichtlich der effektiven Einkommens- und Vermögenssituation der Rekurrenten deutlich weniger aussagekräftig waren, als dies im vom Bundesgericht zu beurteilenden Sachverhalt der Fall war.

3.3.2.

Die Vorinstanz hat die folgenden Ermessensveranlagungen vorgenommen:

<u>Jahr</u>	<u>satzbestimmendes Einkommen</u>	<u>Erwerbseinkommen</u> <u>Rekurrent/Rekurrentin</u>
2008	CHF 97'500	CHF 54'906/32'233
2009	CHF 139'000	CHF 65'887/38'679
2010	CHF 194'600	CHF 72'500/72'500
2011	CHF 237'100	CHF 90'000/90'000
2012	CHF 357'100	CHF 150'000/150'000
2013	CHF 393'100	CHF 172'500/172'500
2014	CHF 452'900	CHF 200'000/200'000

Es handelt sich um einen klassischen Fall von jahrelanger Verletzung der elementaren Mitwirkungspflicht, weshalb die Vorinstanz nicht umhinkam, Ermessensveranlagungen vorzunehmen. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass die bei der Rekurrentin im Jahr 2012 festgestellte Krebserkrankung für die Vernachlässigung der Mitwirkungspflicht offensichtlich nicht kausal war, denn die Rekurrenten mussten bereits seit dem Jahr 2008 nach Ermessen veranlagt werden.

Die Vorinstanz hat sich bei der Festsetzung der den satzbestimmenden Einkommen zugrundeliegenden Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der Rekurrenten an den Faktoren der Vorperiode orientiert und einen Zuschlag gemacht. Die vorgenommenen Erhöhungen sind nicht als

Ermessensüberschreitung zu beurteilen (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 14. September 2015 [2C_754/2015, 2C_755/2015], wo der steuerbare Reingewinn von 2007 – 2009 ermessensweise auf CHF 250'000.00, CHF 500'000.00 und CHF 750'000.00 und das Eigenkapital von 2007 – 2009 ermessensweise auf CHF 50'000.00, CHF 300'000.00 und CHF 500'000.00 festgesetzt wurde; vgl. auch Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, § 191 StG N 28, mit Verweis auf die Rechtsprechung, in der das steuerbare Einkommen der Vorperiode ermessensweise um 38 % bis 73 % erhöht wurde, ohne dass ein Ermessensmissbrauch vorlag), sondern liegen im Rahmen des der Veranlagungsbehörde zustehenden Ermessensspielraumes (vgl. RGE vom 3. September 1997 [RV.96.50140]). Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Erwerbseinkommen des Rekurrenten und der Rekurrentin, im Unterschied zu den Jahren 2008 und 2009, für die Jahre 2010 bis 2014 gleich hoch festgesetzt wurden, da Ermessenstaxationen notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen basieren und insofern eine gewisse Unschärfe aufweisen (Bundesgerichtsurteil vom 15. Oktober 2009 [2C_301/2009, 2C_302/2009], Erw. 4.5.2). Die Ermessensveranlagungen für die Jahre 2011 – 2014 basieren nicht auf völlig willkürlichen, unsachlichen und unhaltbaren Kriterien. Dass die Ermessensveranlagungen der Jahre 2011 – 2014 in Rechtskraft erwachsen sind, hat nicht die Vorinstanz zu vertreten, sondern die Rekurrenten. Die angemessene Höhe der Ermessensveranlagungen zu prüfen, wäre Sache des Einspracheverfahrens gegen die ursprünglichen Veranlagungsverfügungen gewesen (Bundesgerichtsurteil vom 24. Februar 2017 [2C_201/2017]).

Derartige Erhöhungen sind gerechtfertigt, da bei Bestehen von Unsicherheiten über die tatsächlichen Verhältnisse innerhalb des Schätzungsspielraumes nach oben tendiert werden darf, um zu vermeiden, dass diejenigen Steuerpflichtigen, welche für die Überprüfung aller Verhältnisse Sorge getragen haben, höhere Steuern bezahlen müssen als diejenigen, bei welchen eine Nachprüfung unmöglich ist (vgl. VGE vom 4. September 1996 [BE.94.00304]; RGE vom 17. August 2000 [RV.1999.50199]). Überdies ist gemäss der Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts eine gewisse Härte angezeigt, wenn sich Steuerpflichtige, wie vorliegend, seit Jahren über die tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse ausschweigen (vgl. RGE vom 3. September 1997 [RV.96.50140]; RGE vom 13. November 1996 [RV.95.50121]).

Ausserdem kann der Vorinstanz nicht eine Verletzung der Untersuchungspflicht vorgeworfen werden, weil nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung diese erst wiederauflebt, wenn die Ungewissheit des Sachverhalts, die zur ermessensweisen Einschätzung geführt hat, durch die Steuerpflichtigen beseitigt worden ist (StR 2009 S. 659 ff.).

3.4.

Zusammenfassend ist nicht zu beanstanden, dass sich die Vorinstanz bei der ermessensweisen Veranlagung der Rekurrenten, die einerseits ihre steuerrechtliche Mitwirkungspflicht jahrelang missachteten, andererseits aber die Steuerforderungen der Jahre 2010 bis 2013 nach Betreibung und androhter Pfändung beglichen, für die Ermessensveranlagungen an den Zahlen orientierte, welche den vorangegangenen Ermessensveranlagungen zugrunde gelegt wurden. Es fehlt vorliegend an Umständen, aufgrund derer davon ausgegangen werden müsste, dass die Vorinstanz das steuerbare Einkommen der Rekurrenten bzw. den Ermessenszuschlag bewusst und willkürlich, d.h. unter Ermessensmissbrauch, zu ihrem Nachteil festgesetzt hat. Es mangelt hinsichtlich des Vorgehens der Vorinstanz an einem ins Auge springenden, aussergewöhnlich schwerwiegenden Verfahrensfehler (analog VGE vom 27. Oktober 2020 [WBE.2020.177]). Die Vorinstanz hatte keine vollumfängliche Einsicht in die tatsächlichen finanziellen Verhältnisse der Rekurrenten und ist nicht ungeachtet dieses umfassenden Wissens von massiv unzutreffenden Steuerfaktoren ausgegangen (VGE vom 20. Mai 2020 [WBE.2020.53], Erw. 3.3.1). Sie hat keine offensichtlich aktenwidrigen Veranlagungen vorgenommen, welche dem bei ihr bestehenden Wissen in einem durch nichts zu rechtfertigenden Ausmass widersprochen hätten (Bundesgerichtsurteil vom 6. Mai 2021 [2C_587/2020]).

4.

Insgesamt sind die (zu Recht) strengen Voraussetzungen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung für die Nichtigkeit der Ermessensveranlagungen der Jahre 2011, 2013 und 2014 nicht erfüllt. Der Antrag auf Feststellung deren Nichtigkeit ist daher abzuweisen.

5.

Die Vertreterin der Rekurrenten beantragt eine Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz zur Vornahme der Neuveranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2014. Da dieser Antrag die Feststellung der Nichtigkeit der Ermessensveranlagungen 2011 bis 2014 voraussetzt, welche verneint wird, muss sich das Spezialverwaltungsgericht mit dem Rückweisungsantrag nicht befassen.

6.

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, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 745.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
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:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic