

3-RV.2021.26

P 132

Urteil vom 22. September 2022

Besetzung Präsident Fischer
Richter Mazzocco
Richter Schorno
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent 1 **A.**_____

vertreten durch Kindes- und Erwachsenenschutzdienst Region Q._____,
B._____

vertreten durch lic. iur. Marcel Aebi, Rechtsanwalt, Lenzburgerstrasse 2,
Postfach 112, 5702 Niederlenz

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission R._____ - S._____ -
T._____ vom 9. Dezember 2020**
betreffend Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuern 2010 - 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 19. Oktober 2012 wurden A. und D. von der Steuerkommission S. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 98'800.00 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

1.2.

Mit Verfügung vom 23. Januar 2013 wurden A. und D. von der Steuerkommission S. für die direkte Bundessteuer 2010 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 100'000.00 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

2.

2.1.

Mit Verfügung vom 20. November 2012 wurden A. und D. von der Steuerkommission S. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 117'000.00 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

2.2.

Mit Verfügung vom 28. Februar 2013 wurden A. und D. von der Steuerkommission S. für die direkte Bundessteuer 2011 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 117'900.00 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

3.

3.1.

Mit Verfügung vom 21. November 2013 wurden A. und D. von der Steuerkommission S. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 122'400.00 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

3.2.

Mit Verfügung vom 28. Februar 2014 wurden A. und D. von der Steuerkommission S. für die direkte Bundessteuer 2012 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 124'100.00 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

4.

4.1.

Mit Verfügung vom 18. September 2014 wurden A. und D. von der Steuerkommission S. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 nach

Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 137'700.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 28'000.00 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

4.2.

Mit Verfügung vom 28. November 2014 wurden A. und D. von der Steuerkommission S. für die direkte Bundessteuer 2013 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 139'400.00 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

5.

5.1.

Mit Verfügung vom 20. Juli 2015 wurden A. und D. von der Steuerkommission S. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 161'700.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 120'000.00 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

5.2.

Mit Verfügung vom 30. Oktober 2015 wurden A. und D. von der Steuerkommission S. für die direkte Bundessteuer 2014 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 162'600.00 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

6.

6.1.

Mit Verfügung vom 13. Dezember 2016 wurden A. und D. von der Steuerkommission S. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 151'200.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 200'000.00 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

6.2.

Mit Verfügung vom 28. Februar 2017 wurden A. und D. von der Steuerkommission S. für die direkte Bundessteuer 2015 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 152'100.00 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

7.

7.1.

Mit Verfügung vom 16. November 2017 wurden A. und D. von der Steuerkommission S. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 151'700.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 290'000.00 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

7.2.

Mit Verfügung vom 19. Januar 2018 wurden A. und D. von der Steuerkommission S. für die direkte Bundessteuer 2016 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 150'800.00 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

8.

Mit Schreiben vom 13. September 2018 beantragte die Beiständin von A., es seien "die Steuerveranlagungen 2010 – 2016 in Revision zu ziehen und gemäss den tatsächlich vorliegenden einkommens- und Vermögensverhältnisse zu veranlagen."

9.

Mit den Revisionsverfügungen vom 11. Dezember 2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2010 – 2016 und direkte Bundessteuern 2010 – 2016 wies die Delegation der Regionalen Steuerkommission R., S. und T. das Gesuch um Revision ab.

10.

Gegen die Revisionsverfügungen vom 11. Dezember 2018 (Versanddatum 18. Februar 2019) erhob der Vertreter von A. und D. mit Schreiben vom 21. März 2019 Einsprache und stellte die folgenden Begehren:

- "1. Die angefochtenen Revisionsentscheidungen seien aufzuheben.
2. Unterzeichnetem Anwalt seien die gesamten Steuerakten des Steuerpflichtigen A. seit 2010 zur Einsichtnahme zuzustellen.
3. Die Ermessensveranlagungen der Jahre 2010 bis 2016 seien um das jeweils aufgerechnete Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu reduzieren.
4. Die Ermessensveranlagungen der Jahre 2010 bis 2016 seien um die tatsächlich erzielten Renteneinkünfte (IV-Rente und BVG-Rente) anzupassen.
5. Eventualiter seien die Veranlagungen 2010 bis 2016 in Wiedererwägung zu ziehen und gemäss den Anträgen 3. und 4. neu zu eröffnen."

11.

Am 24. November 2020 wurde antragsgemäss eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

12.

Mit Entscheid vom 9. Dezember 2020 wies die Regionale Steuerkommission R. – S. – T. die Einsprache gegen die Revisionsverfügungen der

Steuerveranlagungen der Gemeinde-, Kantons- sowie der direkten Bundessteuern 2010 bis 2016 ab.

13.

Den Einspracheentscheid vom 9. Dezember 2020 (Zustellung am 11. Dezember 2020) hat A. und D. mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 28. Januar 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er lässt die folgenden Begehren stellen:

- "1. Die Steuerveranlagungen Gemeinde- und Kantonssteuern sowie Bundessteuern des Rekurrenten der Jahre 2010 bis 2016 seien zu revidieren.

Die Einwohnergemeinde S. und der Kanton Aargau seien zu verpflichten, die unrechtmässig bezogenen Steuern der Jahre 2010 bis 2016 mit gesetzlichem Vergütungszins sei Bezug wie folgt rückzuerstatten:

- 1.1 Die Veranlagung 2010 sei um die Aufrechnungen Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit CHF 50'000.— und Wertschriftenertrag CHF 500.— zu korrigieren.
- 1.2 Die Veranlagung 2011 sei um die Aufrechnungen Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit CHF 56'000.— und Wertschriftenertrag CHF 1'100.— zu korrigieren.
- 1.3 Die Veranlagung 2012 sei um die Aufrechnungen Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit CHF 69'000.— und Wertschriftenertrag CHF 1'500.— zu korrigieren.
- 1.4 Die Veranlagung 2013 sei um die Aufrechnungen Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit CHF 83'000.—, Wertschriftenertrag CHF 2'200.— und steuerbares Vermögen von 28'000.-- zu korrigieren.
- 1.5 Die Veranlagung 2014 sei um die Aufrechnungen Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit CHF 99'600.—, Wertschriftenertrag CHF 3'200.— und steuerbares Vermögen 120'000.-- zu korrigieren.
- 1.6 Die Veranlagung 2015 sei um die Aufrechnungen Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit CHF 115'000.—, Wertschriftenertrag CHF 4'000.— und steuerbares Vermögen 200'000.-- zu korrigieren.
- 1.7. Die Veranlagung 2016 sei um die Aufrechnungen Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit CHF 115'000.—, Wertschriftenertrag CHF 4'900.— und steuerbares Vermögen 290'000.-- zu korrigieren.

2. Der Kanton Aargau sei zu verpflichten, dem Rekurrenten die geleisteten Bussen zuzüglich Verfahrenskosten wie folgt rückzuerstatten:

2.1. Busse 2010	CHF	90.—
2.2. Busse 2011	CHF	465.—
2.3. Busse 2012	CHF	1'065.—
2.4. Busse 2013	CHF	2'815.—
2.5. Busse 2014	CHF	5'065.—
2.6. Busse 2015	CHF	5'065.—
2.7. Busse 2016	CHF	5'065.—

3. Dem Rekurrenten sei die unentgeltliche Rechtspflege zu gewähren. Es sei auf die Erhebung eines Kostenvorschusses zu verzichten. Die Anwaltskosten seien aus der Staatskasse zu bezahlen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Einwohnergemeinde S./Kanton Aargau."

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

14.

Mit Eingabe vom 9. Februar 2021 reichte der Vertreter von A. ein Arztzeugnis für D. ein.

15.

Der Leiter des Regionalen Steueramtes R.-S.-T. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

16.

Der Vertreter von A. hat eine Replik erstattet und beantragt neu, es sei eventualiter die Nichtigkeit der Steuerveranlagungen für die Jahre 2010 – 2016 festzustellen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkten Bundessteuern 2010 – 2016. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses bzw. der Beschwerde sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) sowie das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

Der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer und seine Ehefrau wurden für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkten Bundessteuern der Jahre 2010 – 2016 wegen Nichtabgabe der Steuererklärung nach Ermessen veranlagt. Innert der 30-tägigen Frist wurde gegen die jeweiligen Veranlagungen keine Einsprache erhoben.

3.

Mit Entscheid des Familiengerichts Q. vom 26. Juni 2018 wurde für den Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer eine kombinierte Beistandschaft mit Begleitbeistandschaft und Vertretungsbeistandschaft mit Vermögensverwaltung errichtet und per 1. Juli 2018 B. als Beiständin ernannt. Diese beantragte mit Schreiben vom 13. September 2018 beim Regionalen Steueramt R. – S., es seien die Steuerveranlagungen 2010 – 2016 in Revision zu ziehen und Veranlagungen gemäss den tatsächlich vorliegenden Einkommens- und Vermögensverhältnissen vorzunehmen. In diesem Schreiben wird u.a. auch das Folgende ausgeführt:

"Tatsache ist, dass mein Klient im Jahre 2009 einen Hirnschlag erlitten hat und seither eine ganze Invalidenrente bezieht.

Und weiter:

"Die Ehefrau meines Klienten ging keiner Erwerbstätigkeit nach, was auch bekannt war. Sie pflegt seit dem Hirnschlag ihren Mann, organisiert und begleitet ihn zu Terminen und koordiniert seinen Alltag. Bei Zuzug im Jahre 2010 waren die Kinder noch schulpflichtig oder in der Ausbildung, was ebenfalls eine Herausforderung war, da sie zum Teil noch in Frankreich lebten und/oder zwischen der Schweiz und Frankreich pendelten.

Durch diese Mehrfachbelastungen war die Ehefrau meines Klienten völlig überfordert und hatte keine Kapazität mehr für irgendwelche administrativen und finanziellen Belange. Es ging nur darum von einem Tag zum andern zu Leben und den Alltag zu meistern."

4.

4.1.

Werden mit einem Revisionsgesuch gleichzeitig Gründe für die Unterlassung einer rechtzeitigen Einsprache geltend gemacht, so ist vorerst zu entscheiden, ob Hinderungsgründe im Sinne von § 187 Abs. 2 StG bzw. Art. 133 Abs. 3 DBG vorliegen, denn eine unverschuldete Fristversäumnis stellt keinen Revisionsgrund dar (vgl. Zürcher Steuerpraxis 2003 S. 227 ff. sowie 2004 S. 125 ff.). Nur wenn das Vorliegen eines Hinderungsgrundes verneint wird, ist anschliessend nach Rechtskraft dieses Entscheides zu prüfen, ob ein Grund für eine Revision der Steuerveranlagung(en) im Sinne von § 201 StG bzw. Art. 147 DBG vorliegt (RGE vom 20. Januar 2005 [RV.2003.50150] betreffend Kantons- und Gemeindesteuern; SGE vom 24. August 2017 [3-BB.2017.6] betreffend direkte Bundessteuer).

4.2.

4.2.1.

Gemäss den glaubwürdigen Ausführungen des Vertreters des Rekurrenten bzw. Beschwerdeführers hat sich dessen Ehefrau vor dem Hirnschlag ihres Ehemannes weder mit den finanziellen Aspekten der Familie befasst, noch jemals eine Steuererklärung ausgefüllt. Darum hat sich vielmehr der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer gekümmert (Rekurs, Ziff. 1.4.).

4.2.2.

Die Vorinstanz hat sich mit der Frage, ob der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer nach seinem Hirnschlag noch in der Lage ist, sich um die steuerlichen Angelegenheiten der Familie zu kümmern, weder in den Revisionsverfügungen noch im Einspracheentscheid befasst, weil sie der Auffassung ist, "auch wenn die Ehefrau mit einem pflegebedürftigen Ehegatten sowie fünf Kindern viele nicht leichte Aufgaben zu bewältigen hatte, war sie doch handlungsfähig. Sie hätte somit die Möglichkeit gehabt, Einsprache zu erheben oder auch einen Vertreter für die Angelegenheit zu beauftragen" (Einspracheentscheid, S. 5). Die Vorinstanz vertritt also offensichtlich die Meinung, dass bei Verhinderung des sich normalerweise um die steuerlichen Angelegenheiten kümmernden Ehegatten der andere Ehegatte tätig werden müsse. Dabei hat sie offensichtlich übersehen, dass das aargauische Verwaltungsgericht diese Beurteilung mit Entscheid vom 6. Dezember 1999 (BE.98.00346) ablehnt. Es vertritt die Ansicht, dass der Anspruch auf Fristwiederherstellung des einen Ehegatten durch die Untätigkeit des andern Ehegatten nicht zerstört wird. Es ist einzig und allein entscheidend, ob beim normalerweise die Steuerangelegenheiten erledigenden Ehegatten, welcher eine Rechtsmittelfrist verpasste, ein Hinderungsgrund vorlag (vgl. auch RGE vom 30. Januar 2003 [RV.2002.50173]). Die Vorinstanz hätte daher die Frage, ob der Rekurrent bzw. Beschwerdeführer die Veranlagungen der Jahre 2010 - 2016 aus gesundheitlichen Gründen (Hirnschlag) nicht rechtzeitig anfechten konnte, d.h. ein Hinderungsgrund

vorlag, beurteilen müssen. Im vorliegenden Verfahren kommt nur A. Parteistellung zu (vgl. VGE vom 6. Dezember 1999 [BE.98.00346]).

4.2.3.

Es ist nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts, sich erstinstanzlich mit der Frage zu befassen, ob beim Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer aus gesundheitlichen Gründen ein Fristwiederherstellungsgrund vorlag und die Eingabe vom 13. September 2018 als verspätete Einsprache zu behandeln sei. Die Revisionsverfügungen vom 11. Dezember 2018 sowie der Einspracheentscheid vom 9. Dezember 2020 sind daher aufzuheben und die Angelegenheit ist zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens und Fällung eines neuen Einspracheentscheides an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5.

Unter diesen Umständen erübrigen sich Ausführungen zum vom Vertreter des Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer gestellten Antrag auf Gewährung einer "vollständigen Akteneinsicht".

6.

Auf den Antrag, es seien die bezahlten Bussen (zuzüglich Verfahrenskosten) für die Jahre 2010 – 2016 zurückzuerstatten, ist nicht einzutreten, da es sich dabei um eine Bezugsfrage handelt, die nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden kann.

7.

7.1.

Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolgen von einem vollständigen Obsiegen des Rekurrenten bzw. Beschwerdeführers auszugehen (VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.112]). Die Kosten des Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahrens sind somit auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG). Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird damit hinfällig.

7.2.

7.2.1.

Ausserdem ist dem Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer für die Vertretung im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren eine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren beläuft sich auf CHF 12'938.00.

7.2.2.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281; SGE vom 24. Juni 2021 [3-RV.2020.134]).

7.2.3.

Bei einem Streitwert von rund CHF 145'000.00 (ohne Bussen), einer geringen Bedeutung des Falles, einem geringen Schwierigkeitsgrad und einem gemessen am Streitwert mässigen Aufwand wird die Entschädigung auf CHF 6'500.00 (inkl. 7.7% MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 4 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Revisionsverfügungen vom 11. Dezember 2018 und der Einspracheentscheid vom 9. Dezember 2020 werden aufgehoben. Im Übrigen wird auf den Rekurs bzw. die Beschwerde nicht eingetreten.

2.

Die Angelegenheit wird zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen und Fällung eines neuen Einspracheentscheides an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.

Die Kosten des Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahrens trägt der Staat.

4.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 6'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter des Rekurrenten bzw. Beschwerdeführers (3)

das Kantonale Steueramt

das Regionale Steueramt R.-S.-T.

die Eidgenössische 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, 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, 22. September 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic