

3-RV.2022.128

P 77

Urteil vom 25. Mai 2023

Besetzung	Präsident Fischer Richter Wick Richter Schorno Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	--

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 5. September 2022 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2021
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. April 2022 veranlagte die Steuerkommission Q. A. und B. für einen im Jahr 2021 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 33'846.00 bei einer Besitzesdauer von 30 Jahren und einem Steuersatz von 5 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 1'692.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 640'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 527'000.00 sowie Aufwendungen von CHF 79'154.00 zu Grunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. April 2022 erhob A. mit Schreiben vom 17. Mai 2022 Einsprache. Gleichzeitig ersuchte er um die Zustellung des höchstrichterlichen Entscheids, welcher der Veranlagung zu Grunde liegt und stellte nach dessen Erhalt ein Begehren und eine Begründung der Einsprache in Aussicht.

3.

Mit Entscheid vom 5. September 2022 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 5. September 2022 (Zustellung am 6. September 2022) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 3. Oktober 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt das folgende Begehren:

"Der Einsprache-Entscheid der Steuerkommission Q. sei aufzuheben und zur korrekten Behandlung an die Vorinstanz zurückzuweisen."

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

5.

Die Abteilung Steuern der Gemeinde Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach dem Gesetz den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (§ 21 Abs. 1 und § 172 Abs. 1 StG). Nach § 172 Abs. 3 StG gelten Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt. Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren nämlich eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht und entsprechende Konsequenzen bei der Tragung der Verfahrenskosten zeitigt, für welche die Ehegatten solidarisch haften (AGVE 2006 S. 126; VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153]).

2.2.

Da vorliegend keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe von A. und B. vorliegen, wirkt der vom Ehemann verfasste Rekurs für beide Ehegatten. Die Ehefrau hat demnach vorliegend ebenfalls Parteistellung, mit den genannten Folgen.

3.

3.1.

Die Rekurrenten machten im Veranlagungsverfahren unter anderem die folgenden anrechenbaren Aufwendungen geltend (vgl. Aufstellung "Grundstückgewinn 2021"), welche von der Steuerkommission Q. nur teilweise berücksichtigt wurden:

<u>Position</u>	<u>Deklaration</u>	<u>Veranlagung</u>
Metallkrippen Balkon	CHF 3'480.00	CHF 0
Fenster ersetzen	CHF 3'839.00	CHF 1'920.00
Fenster ersetzen	CHF 6'882.00	CHF 0
Fenster ersetzen	CHF 2'766.00	CHF 0
Bodenbeläge	CHF 2'980.00	CHF 0
Malerarbeiten	CHF 4'399.00	CHF 0

In der "Abweichungsbegründung" führt die Steuerkommission Q. das Folgende aus:

"968: Aufwendungen

Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer als Abzüge oder als Aufwand berücksichtigt worden sind oder hätten berücksichtigt werden können, sind nicht anrechenbar."

3.2.

Im an die Steuerkommission Q. gerichteten eingeschriebenen Schreiben vom 17. Mai 2022 betreffend "Steuerveranlagung Grundstückgewinnsteuer 2021" vom 17. Mai 2022 führt der Rekurrent das Folgende aus:

"Mit Ihrem Datum vom 22. April 2022 haben Sie eine Veranlagungsverfügung für die Grundstückgewinnsteuer zugestellt.

In Ihrer Begründung zum Nichtabzug der neuen Fenster schreiben Sie davon, dass es scheinbar so sei, dass nicht abgezogene grössere Unterhaltskosten nicht mehr bei der Grundstückgewinnsteuer abgezogen werden können, weil Sie damals nicht abgezogen worden waren. Daraus leiten Sie ab, wer die damalige Möglichkeit hätte nutzen können – also Möglichkeitsform – hätte dies auch nutzen müssen. Daraus Ihr Nichtabzug.

Wir haben in den letzten Woche intensiv in der richterlichen Entscheidungen im Kanton Aargau gesucht, wo diese mögliche und nicht genutzte Variante irgendwo entschieden worden wäre. Wir sind in den veröffentlichten Entscheidungen nirgends auf eine solche Möglichkeitsform gestossen.

Wir sind überzeugt, dass Sie uns gerne diesen höchstrichterlichen Entscheid in Kopie zustellen werden. Danach werden wir dies gerne prüfen und nachschauen, wie wir weiterfahren wollen.

Bis dahin betrachten Sie bitte dieses Schreiben als formelle **Einsprache** in dieser Steuersache. Ein Begehren und eine Begründung werde ich Ihnen allenfalls nach Erhalt Ihrer Unterlagen einreichen."

3.3.

Mit Schreiben vom 18. Mai 2022 teilte die Abteilung Steuern der Gemeinde Q. den Rekurrenten mit, dass die Einsprache eingegangen sei und diese so rasch als möglich behandelt werde. Irgendwelche zusätzliche Erläuterungen zu den Abweichungen von der Selbstdeklaration enthält das Schreiben nicht.

3.4.

Mit Schreiben vom 23. August 2022 beschwerte sich der Rekurrent beim Gemeinderat Q., dass er vom hiesigen Steueramt keine Antwort erhalten habe.

3.5.

Mit Entscheid vom 5. September 2022 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

3.6.

Mit Rekurs vom 3. Oktober 2022 stellen die Rekurrenten das folgende Begehren:

"Der Einsprache-Entscheid der Steuerkommission Q. sei aufzuheben und zur korrekten Behandlung an die Vorinstanz zurückzuweisen."

Zur Begründung wird vom Rekurrenten im Wesentlichen geltend gemacht, da ihm die Begründung für die teilweise Kürzung der Investition nicht klar gewesen sei, habe er mit Schreiben vom 17. Mai 2022 um eine genauere Begründung gebeten. Damit keine Frist verpasst werde, habe er dieses Schreiben als formale Einsprache bezeichnet. Ausserdem habe er darauf hingewiesen, dass er nach Erhalt der Begründung darauf zurückkomme und allenfalls eine Begründung einreichen möchte.

Am 5. September 2022 habe die Vorinstanz aufgrund seiner Intervention beim zuständigen Gemeinderat die Einsprache entschieden, ohne dass er vorher vom Steueramt eine Begründung oder ein entsprechendes Merkblatt erhalten habe, mit der Möglichkeit einer Stellungnahme. Erst mit dem Entscheid habe er das scheinbar gültige Merkblatt erhalten, welches er drei Monate vorher gesucht habe. Mit diesem Vorgehen habe ihm die Steuerkommission die Möglichkeit genommen, eine Begründung und einen detaillierten Antrag zu stellen und konkrete Hinweise zu liefern, weshalb die Veranlagung nicht richtig ist. Damit sei das rechtliche Gehör verletzt worden. Es hätte ihn interessiert, warum bei einer Rechnung "Fenster ersetzen" 50 % abgezogen werden, bei den anderen beiden Rechnungen aber 0 %.

4.

4.1.

Weicht die Veranlagungsbehörde von der Steuererklärung ab, gibt sie die Abweichungen der steuerpflichtigen Person spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekannt (§ 191 Abs. 2 StG). Diese Mitteilung hat mindestens die von der Abweichung betroffenen Ziffern des Steuererklärungsformulars und der einzelnen Beträge zu enthalten, und hat dazu zumindest stichwortartig den Grund für die Abweichung aufzuzeigen. Die Veranlagung soll von der steuerpflichtigen Person nachvollzogen werden

können. Der Steuerpflichtige muss zumindest in die Lage versetzt werden, dass er durch die Mitteilung der Abweichung steuerwirksam Einsprache erheben kann (VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.266]). Aufgrund der Abweichungsbegründung soll der Steuerpflichtige seine Erfolgsaussichten im Rechtsmittelverfahren abschätzen und seine Rechtsbegehren treffend begründen können (StE 2015 B 24.4 Nr. 81). Der Umstand, dass eine Einsprache begründet sein soll (§ 193 Abs. 1 Satz 3 StG), erfordert die Kenntnis der Beweggründe der Veranlagungsbehörde (VGE vom 2. März 2006 [WBE.2005.105]).

4.2.

Die vorliegende "Abweichungsbegründung" erfüllt diese Anforderungen nicht. Der Rekurrent macht zu Recht geltend, dass daraus nicht hervorgeht, weshalb nicht alle Aufwendungen für "Fenster ersetzen" steuerlich gleich behandelt werden bzw. (grösstenteils) nicht berücksichtigt werden. Die "Abweichungsbegründung" umfasst lediglich einen unspezifischen, allgemein gültigen Grundsatz.

4.3.

Bei bestehender Unklarheit trotz "Abweichungsbegründung" wird vom Steuerpflichtigen erwartet, dass er innerhalb der Einsprachefrist tätig wird (VGE vom 14. Februar 2019 [WBE.2018.337]). Diese Erwartung hat der Rekurrent erfüllt. Er ersuchte die Steuerkommission Q. innert der 30-tägigen Einsprachefrist mit Schreiben vom 17. Mai 2022 um Bekanntgabe der höchstrichterlichen Rechtsprechung, welche der (unterschiedlichen) Beurteilung der Aufwendungen für "Fenster ersetzen" zu Grunde liegt, um gestützt darauf prüfen zu können, "wie wir weiterfahren wollen". Damit die Einsprachefrist gewahrt ist, hat er die Steuerkommission Q. gebeten, die Eingabe vom 17. Mai 2022 formell als Einsprache zu betrachten und die Einreichung eines Begehrens und einer Begründung in Aussicht gestellt, falls er aufgrund der von der Vorinstanz nachgelieferten Informationen der Auffassung sei, dass eine Einsprache berechtigt ist.

In der Folge hat die Steuerkommission Q. die Einsprache mit Entscheid vom 5. September 2022 abgewiesen, ohne dem Rekurrenten vorher die gewünschten zusätzlichen Informationen zu den Abweichungen von der Selbstdeklaration zukommen zu lassen. Der Rekurrent macht daher zu Recht geltend, dass ihm damit die Möglichkeit genommen worden sei, einen konkreten Antrag zu stellen und diesen detailliert zu begründen. Der Rekurrent weiss bis heute nicht, warum bei einer Rechnung für "Fenster ersetzen" 50 % der Kosten berücksichtigt werden, die beiden anderen Rechnungen für "Fenster ersetzen" aber vollumfänglich nicht berücksichtigt werden, weil auch der Einspracheentscheid nur allgemeine Ausführungen zu den abzugsfähigen bzw. nicht abzugsfähigen Aufwendungen bei den Grundstückgewinnsteuern enthält, ohne konkreten Bezug zu den drei

Rechnungen. Das blosse Beilegen des Merkblattes "Liegenschaftsunterhalt" zum Einspracheentscheid (vgl. Rekurs, S. 2) vermag jedoch eine spezifische Beurteilung der drei fraglichen Rechnungen durch die Steuerkommission Q. nicht zu ersetzen.

4.4.

Mit dem dargelegten Vorgehen der Vorinstanz ist den Rekurrenten insofern ein Nachteil erwachsen, dass sie nicht im kostenlosen Einspracheverfahren eine Erklärung für die unterschiedliche grundstückgewinnsteuerliche Behandlung der Kosten für "Fenster ersetzen" erhalten haben. Es war bzw. ist ihnen daher nicht möglich, ihre Erfolgsaussichten im Rechtsmittelverfahren abzuschätzen und ihre Rechtsbegehren treffend zu begründen. Hinzu kommt, dass auch das Spezialverwaltungsgericht im Falle eines (materiellen) Rekurses wissen muss, warum die drei Rechnungen für "Fenster beurteilen" von der Vorinstanz steuerlich unterschiedlich behandelt werden. Dazu bedarf es Ausführungen durch die Vorinstanz über die konkrete Anwendung des Merkblattes "Liegenschaftsunterhalt" bzw. der Darlegung anderer rechtlicher Überlegungen.

5.

In Gutheissung des Rekurses ist somit der Einspracheentscheid vom 5. September 2022 aufzuheben und die Angelegenheit zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens an die Steuerkommission Q. zurückzuweisen (vgl. auch RGE vom 21. Juni 2007 [3-RV.2006.218]).

6.

Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolgen von einem vollständigen Obsiegen der Rekurrenten auszugehen (VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.112]). Die Kosten des Rekursverfahrens sind somit auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung zuzusprechen (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 5. September 2022 wird aufgehoben und die Angelegenheit zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens trägt der Staat.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
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, 25. Mai 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic