

3-RV.2022.56

P 216

Urteil vom 21. Dezember 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Schorno
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.**_____

 vertreten durch lic. iur. F._____

Erben der B._____, nämlich:

Rekurrent 2.1. **A.**_____

Rekurrent 2.2. **C.**_____

Rekurrentin 2.3. **D.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 30. März 2022
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Am tt.mm.2020 verstarb B._____.

2.

Mit Verfügung vom 17. August 2021 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 115'000.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag CHF 50'000.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 800'000.00 veranlagt.

3.

Gegen die Verfügung vom 17. August 2021 erhob A._____ mit Schreiben vom 1. September 2021 Einsprache. Er beanstandete die Bewertung der E._____ GmbH mit CHF 188'000.00. Im weiteren Verlauf des Einspracheverfahrens beantragte er, der qualifizierte Beteiligungsertrag von CHF 50'000.00 sei zu streichen.

4.

Mit Entscheid vom 30. März 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 30. März 2022 (Zustellung am 19. April 2022) hat A._____ mit Rekurs vom 11. Mai 2022 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt folgenden

"Antrag

1. Das steuerbare Einkommen sei auf CHF 65'080.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 612'206.00 festzulegen.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge"

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

6.

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

7.

A._____ hat eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

2.1.1.

Mit Verfügung vom 12. Mai 2022 wurde der Rekurrent aufgefordert, innert 14 Tagen seit Zustellung des Schreibens einen Vorschuss für die Verfahrenskosten von CHF 500.00 zu bezahlen. Infolge fehlenden Eingangs der Zahlung wurde dem Rekurrenten mit letzter Mahnung vom 22. Juni 2022 (Zustellung am 23. Juni 2022) eine letzte, nicht erstreckbare Frist von zehn Tagen ab Zustellung der Verfügung gesetzt, um den Kostenvorschuss zu bezahlen. Gleichzeitig wurde dem Rekurrenten das Nichteintreten für den Fall der Nichtleistung des Kostenvorschusses angedroht.

2.1.2.

Am 7. Juli 2022 wurde der Kostenvorschuss bezahlt. Die Zahlung traf somit nach Ablauf der letzten, bis Montag, 4. Juli 2022, dauernden Frist ein. Mit Schreiben vom 11. Juli 2022 wurde der Rekurrent infolge der verspäteten Zahlung aufgefordert, allfällige Hinderungsgründe, welche zur Verspätung geführt haben, mitzuteilen und mit Urkunden zu belegen. Mit Schreiben vom 29. Juli 2022 liess sich der Vertreter des Rekurrenten vernehmen und reichte ein Arztzeugnis ein.

2.1.3.

Es ist vorab zu prüfen, ob auf den Rekurs einzutreten ist.

2.2.

2.2.1.

Im Rechtsmittelverfahren kann unter Ansetzung einer angemessenen Frist ein Anteil der mutmasslichen Verfahrenskosten als Kostenvorschuss erhoben werden (§ 30 Abs. 1 VRPG). Die Bestimmungen betreffend die Kostenvorschusspflicht gelten kraft Verweisung (§ 197 Abs. 4 StG) auch vor Spezialverwaltungsgericht. Wird der Kostenvorschuss nach Ablauf der vom Instruktionsrichter angesetzten letzten Frist von 10 Tagen nicht geleistet, tritt das Gericht auf das Rechtsmittel nicht ein (§ 30 Abs. 2 VRPG sowie Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 189 StG N 12 - 14).

2.2.2.

Fristen können wiederhergestellt werden, wenn die steuerpflichtige Person durch erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war (§ 187 Abs. 2 StG i.V.m. § 66 StGV).

2.3.

2.3.1.

Der Vertreter des Rekurrenten führte im Schreiben vom 29. Juli 2022 aus, es habe sich aufgrund von zwei Hausbesuchen und einem Arztbesuch ergeben, dass die kognitiven Fähigkeiten des Rekurrenten nachgelassen hätten, insbesondere das Kurzzeitgedächtnis. Der Rekurrent habe bei den entsprechenden Telefonaten mit seinem Vertreter in den Monaten Mai und Juni 2022 in Aussicht gestellt, den Kostenvorschuss von CHF 500.00 umgehend zu leisten, sei aber gesundheitlich nicht mehr in der Lage gewesen, diese Zusicherung im Gedächtnis zu behalten und in die Tat umzusetzen. Die Nichteinhaltung der Zahlungsfrist sei somit auf die Verschlechterung des Gesundheitszustandes zurückzuführen, welcher sich insbesondere im heissen Sommer auch nach Wahrnehmung des Hausarztes verschlechtert habe. Gestützt auf das beiliegende Arztzeugnis werde darum ersucht, den Gesundheitszustand des Rekurrenten als erheblichen Hinderungsgrund im Sinne von § 187 Abs. 2 StG zu akzeptieren und auf den Rekurs einzutreten.

Das eingereichte Arztzeugnis attestiert dem Rekurrenten für den Zeitraum vom 12. Mai bis zum 26. Juli 2022 eine altersbedingte rapide Verschlechterung der kognitiven Fähigkeiten. Der Rekurrent habe zunehmend Mühe mit dem Kurzzeitgedächtnis und nunmehr auch Mühe, alltägliche Pendenzen wie Zahlungen zu erledigen. Obwohl er seinem Vertreter telefonisch die Erledigung der Zahlungen in Aussicht gestellt habe, sei er nicht im Stande gewesen, dies auch effektiv in die Tat umzusetzen, da er die Pendezen noch vor Erledigung wieder vergessen habe. Somit sei die altersmässig reduzierte Gesundheit ausschlaggebend für die Nichteinhaltung der Zahlungsfrist gewesen.

2.3.2.

Die Sachverhaltsdarstellung des Vertreters des Rekurrenten ist glaubhaft und nachvollziehbar. Die gesundheitlichen Schwierigkeiten des Rekurrenten, die zur Nichtleistung des Kostenvorschusses innerhalb der gesetzten Frist geführt haben, werden durch das ärztliche Zeugnis belegt. Der Kostenvorschuss wurde durch den Vertreter des Rekurrenten sofort beglichen, sobald jener von der noch offenen Rechnung Kenntnis erhielt. In der Folge wurden die Abklärungen zu den Gründen der fehlenden Zahlung getroffen, die zum Schreiben vom 29. Juli 2022 sowie dem eingereichten Arztzeugnis führten. Vor diesem Hintergrund ist erstellt, dass mit den altershalber bedingten Einschränkungen der kognitiven Fähigkeiten des Rekurrenten ein erheblicher Hinderungsgrund gegeben war, der ihm die rechtzeitige Zah-

lung des Kostenvorschusses verunmöglichte. Die am 4. Juli 2022 abgelaufene Frist ist wiederherzustellen. Somit ist der Kostenvorschuss am 7. Juli 2022 rechtzeitig geleistet worden, weshalb auf den Rekurs einzutreten ist.

3.

3.1.

Im hier interessierenden Steuerjahr 2018 war der Rekurrent mit B._____ verheiratet. Das Ehepaar wurde für die Steuerperiode 2018 gemeinsam veranlagt. B._____ ist am tt.mm.2020 verstorben. Das Ehepaar hat, soweit aus den Akten ersichtlich, zwei (erwachsene) Kinder, C._____ und D._____. Der Rekurs wurde von A._____ allein eingereicht.

3.2.

3.2.1.

Stirbt ein Steuerpflichtiger, so hat dies zur Folge, dass – unter Vorbehalt der Ausschlagung – dessen Erben kraft Gesamtrechtsnachfolge Vermögen und Schulden des Erblassers übernehmen. Gemäss § 8 Abs. 1 StG treten die Erben auch die Steuernachfolge des Erblassers an. Die sogenannte Steuernachfolge umfasst den Eintritt der Erben in die aus dem Steuerrechtsverhältnis fliessenden Rechte und Pflichten, d.h. sie treten in die Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten und in die Steuerzahlungspflicht ein (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 8 StG N 1 und 2; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 12 DBG N 1 ff.). Die Veranlagung erfolgt so, wie sie gegenüber dem Erblasser zutreffend gewesen wäre (VGE vom 17. Mai 2001 [BE.2000.00330], Erw. 2.c). Beim Versterben eines Ehegatten bleibt es bei der gemeinsamen Veranlagung. Es findet nur ein Parteiwechsel statt, indem anstelle des verstorbenen Steuerpflichtigen die Mitglieder seiner Erbengemeinschaft in das Verfahren einbezogen werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 8 StG N 3).

3.2.2.

Bezüglich der verfahrensrechtlichen Stellung von Verheirateten hält § 172 Abs. 3 fest, dass Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht gelten, wenn ein Eheteil innert Frist handelt.

3.2.3.

Sind mehrere Personen mit einer Verfügung für dieselbe Steuer veranlagt worden, wie gemeinsam steuerpflichtige Eheleute oder Erben, so können sie eine gemeinsame Einsprache erheben. Daneben ist aber auch jeder Eheteil und jeder einzelne Erbe mit Wirkung für den anderen Eheteil bzw. für alle übrigen Erben berechtigt, Einsprache zu erheben (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 192 StG N 20). Diese Grundsätze gelten, da zur Rekurerhebung gemäss § 196 Abs. 1 legitimiert ist, wer einspracheberechtigt ist, auch für das Rekursverfahren.

3.3.

Vorliegend hat der Rekurrent den Rekurs innerhalb der Rechtsmittelfrist einreichen lassen. Die Erben von B._____ – darunter der Rekurrent selbst – sind in deren Verfahrenspflichten und -rechte eingetreten. Jedoch steht die Eingabe eines Rechtsmittels jedem einzelnen Erben/Ehegatten zu. Damit wurde der Rekurs durch den Rekurrenten auch ohne Mitwirkung der übrigen Erben gültig eingereicht.

4.

4.1.

Die Erben der B._____ sind aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge in deren Rechtsstellung eingetreten.

4.2.

Wie nachfolgend gezeigt wird, sind der Einspracheentscheid vom 30. März 2022 und die Veranlagungsverfügung vom 17. August 2021 aufzuheben. Vor diesem Hintergrund verzichtet das Spezialverwaltungsgericht darauf, die (weiteren) Erben der B._____ in das Rekursverfahren mit-einzubeziehen. Im neu durchzuführenden Veranlagungsverfahren werden sie über volle Parteistellung verfügen, weshalb sie durch den vorliegenden Entscheid nicht beschwert sind.

5.

5.1.

Die Veranlagungsverfügung vom 17. August 2021 wurde dem Rekurrenten und – soweit ersichtlich – dem Sohn des Rekurrenten als dessen Vertreter eröffnet. Auch der Einspracheentscheid vom 30. März 2022 wurde dem Rekurrenten und seinem Sohn zugestellt. Die Tochter als weitere Erbin wurde weder in das Veranlagungs- noch in das Einspracheverfahren einbezogen.

5.2.

Die erbberechtigten Personen werden für die Steuern des Erblassers gemeinsam im selben Verfahren und durch einen einzigen Entscheid veranlagt. Jeder Erbe hat im Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren Parteistellung und ist zur Erhebung von Rechtsmitteln in gleicher Weise befugt wie die verstorbene Person. Entscheide müssen demzufolge jeder erbberechtigten Person separat eröffnet werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 8 StG N 8 sowie § 175 StG N 19, je mit zahlreichen Hinweisen).

5.3.

Sowohl die Veranlagungsverfügung als auch der Einspracheentscheid sind ohne Einbezug der Tochter des Rekurrenten als Erbin der B._____ erfolgt und nicht korrekt zugestellt worden. Damit liegt ein schwerer Verfahrensfehler vor. Deshalb sind die Veranlagungsverfügung vom

17. August 2021 und der Einspracheentscheid vom 30. März 2022 aufzuheben. Die Sache ist an die Steuerkommission Q._____ zur Durchführung eines erneuten Veranlagungsverfahrens unter Einbezug aller Erben zurückzuweisen.

6.

Aufgrund der Rückweisung an die Vorinstanz beurteilt das Spezialverwaltungsgericht den Rekurs nicht materiell. Jedoch ist darauf hinzuweisen, dass bei geldwerten Leistungen – worauf die Steuerkommission Q._____ im Einspracheentscheid zutreffend hinweist – kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus beim Beteiligungsinhaber besteht. Deshalb wird sich die Steuerkommission Q._____ im erneuten Veranlagungsverfahren mit der detaillierten und substantiierten Bestreitung seitens des Rekurrenten vertieft auseinanderzusetzen haben. Zudem sind die vorgelegten Beweismittel zu würdigen. Dabei sind auch die vom Rekurrenten im Rekurs vorgebrachten Argumente und Unterlagen zu berücksichtigen.

Ohnehin ist fraglich, ob der mit Schreiben des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 18. März 2022 angedrohte Beweismittelausschluss im vorliegenden Rekursverfahren Geltung hätte beanspruchen können. Jedenfalls ergibt sich aus den im Rekursverfahren eingereichten Unterlagen kein Hinweis auf einen Geldfluss im Umfang der gemeldeten geldwerten Leistung.

7.

Sofern sich im erneuten Veranlagungs- oder Einspracheverfahren eine Erhöhung der Steuerfaktoren gegenüber dem Einspracheentscheid vom 30. März 2022 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 24. Oktober 2013 [WBE.2013.35]).

8.

8.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

8.2.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (An-

waltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 3'400.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 1'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Die Veranlagungsverfügung vom 17. August 2021 und der Einspracheentscheid vom 30. März 2022 werden aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Durchführung des Veranlagungsverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter des Rekurrenten (2)

den Rekurrenten 2.2

die Rekurrentin 2.3

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, 21. Dezember 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche