

3-RV.2023.29

P 141

Urteil vom 19. September 2024

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Wick
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrentin **A.**_____

 vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt,
 Zelglistrasse 15, 5001 Aarau

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____

vom 22. November 2022
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Juli 2021 wurde A. _____ von der Steuerkommission Q. _____ für das Jahr 2019 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'457'300.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 535'000.00 veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Juli 2021 liess A. _____ mit Schreiben vom 12. August 2021 (Postaufgabe gleichentags) Einsprache erheben und folgenden Antrag stellen:

"Die Ermessensveranlagung / Definitive Steuerveranlagung Abteilung Steuern der Gemeinde Q. _____ vom 20. Juli 2021 wird ersatzlos gestrichen und durch die Veranlagung aufgrund der eingereichten Unterlagen (Steuererklärung 2019) ersetzt."

3.

Am 22. November 2022 wurde eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

4.

Mit Entscheid vom 22. November 2022 wies die Steuerkommission Q. _____ die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 22. November 2022 (Zustellung am 16. Dezember 2022) liess A. _____ mit, unter Berücksichtigung der Gerichtsferien, rechtzeitigem Rekurs vom 25. Januar 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellt die folgenden Anträge:

"1. Das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sei auf CHF 42'000.00.00 festzulegen. Das steuerbare Vermögen sei mit CHF 0.00 zu veranlagen.

2. Eventualiter:

Das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sei auf CHF 1'336'768.00.00 festzulegen, wobei die Kapitaleistung aus Vorsorge zum Rentensatz zu berechnen ist. Das steuerbare Vermögen sei mit CHF 0.00 zu veranlagen.

3. Unter Kosten und Entschädigungsfolge zulasten des Staates Aargau."

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

6.

Die Steuerkommission Q. _____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses, Erstere sinngemäss mit Verweis auf den Einspracheentscheid vom 22. November 2022.

7.

Der Vertreter von A. _____ hat eine Replik erstattet.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht edierte beim Gemeindesteuernamt Q. _____ unter anderem die im Einspracheentscheid erwähnte Vermögensvergleichsrechnung 2018 / 2019.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die B. _____ bezahlte der Rekurrentin die folgenden Kapitalleistungen aus (vgl. Meldeformulare der Eidgenössischen Steuerverwaltung):

Datum versichertes Ereignis	Auszahlungsdatum	Vorsorgeform	Betrag CHF
01.05.2019	27.11.2019	2. Säule	1'252'180.45
01.05.2019	22.10.2020	2. Säule	118'779.55

Inkl. Verzugszinsen nach Fälligkeit von CHF 7'165.25 und CHF 8'917.25 wurden der Rekurrentin Kapitalleistungen von insgesamt CHF 1'387'042.50 ausbezahlt.

2.2.

Mit Verfügung vom 20. Juli 2021 wurde die Rekurrentin von der Vorinstanz für das Jahr 2019 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'457'300.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 535'000.00 veranlagt. Aus den Details zur Steuerveranlagung 2019 (Ermessen) ergeben sich diesbezüglich folgende Werte:

EINKOMMEN Kanton

	Steuerbar
Einkünfte aus unselbst. Haupterwerbstätigkeit	120'000
Kapitalauszahlungen	1'387'041
Einkünfte aus Liegenschaft	10'713
Liegenschaftsunterhaltskosten	-2'143
Total der Einkünfte	1'515'611
Berufsauslagen	3'600
Total Schuldzinsen	52'682
Pauschalbeitrag Vers.prämien, Zinsen Sparkapital	2'000
Total Abzüge	58'282
Nettoeinkommen	1'457'329
Reineinkommen	1'457'329

Steuerbares Einkommen (Tarif: A)	1'457'329
VERMÖGEN Kanton	

	Steuerbar
Wertschriften und Guthaben gemäss Verzeichnis	1'300'000
Bargeldbestand, Gold, Edelmetalle, inkl. VSt	0
Liegenschaftswert (Aarg. Steuerwert)	1'235'900
Total Vermögenswerte	2'535'900
Total Schulden	1'900'000
Reinvermögen	635'900
Steuerfreibeträge Steuerpflichtige	100'000
 Steuerbares Vermögen	 535'900

2.3.

Die Rekurrentin liess zusammen mit der Einsprache vom 12. August 2021 ihre ausgefüllte Steuererklärung einreichen.

2.4.

2.4.1.

Mit Entscheid vom 28. April 2022 hiess die Vorinstanz die Einsprache teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen auf CHF 1'429'000.00 sowie das steuerbare Vermögen auf CHF 0.00 fest. Aus den Details zur Steueranlagung 2019 (Einsprache) ergeben sich diesbezüglich folgende Werte:

EINKOMMEN Kanton

	Steuerbar
Einkünfte aus unselbst. Haupterwerbstätigkeit	106'735
Wertschriftenertrag, Guthaben, Lotto, Toto	2
Kapitalauszahlungen	1'387'041
Einkünfte aus Liegenschaft	10'713
Liegenschaftsunterhaltskosten	-2'143
Total der Einkünfte	1'502'348
Berufsauslagen	8'308
Total Schuldzinsen	57'012
Beiträge an geb. Selbstvorsorge (Säule 3a)	5'795
Pauschalbeitrag Vers.prämien, Zinsen Sparkapital	2'000
Abzug Vermögensverwaltungskosten	203
Total Abzüge	73'318
Nettoeinkommen	1'429'030
Reineinkommen	1'429'030
 Steuerbares Einkommen (Tarif: A)	 1'429'030

VERMÖGEN Kanton

	Steuerbar
Wertschriften und Guthaben gemäss Verzeichnis	965'252
Bargeldbestand, Gold, Edelmetalle, inkl. VSt	0
Liegenschaftswert (Aarg. Steuerwert)	1'235'900
Total Vermögenswerte	2'201'152
Total Schulden	2'182'951
Reinvermögen	18'201
Steuerfreibeträge Steuerpflichtige	100'000

Steuerbares Vermögen **0**

2.4.2.

Der Versand dieses Einspracheentscheids kreuzte sich mit einer Eingabe des Vertreters der Rekurrentin (nachfolgend: Vertreter) vom 16. Mai 2022, mit welcher weitere Angaben gemacht und Unterlagen eingereicht wurden. Die Vorinstanz widerrief deshalb am 20. Mai 2022 ihren Einspracheentscheid vom 28. April 2022.

2.5.

Die Vorinstanz erstellte am 22. November 2022 einen Vermögensvergleich. Aus diesem ergeben sich folgende Werte:

Vermögensentwicklung 2019	31.12.2018	31.12.2019
Reinvermögen	-645'883	18'201

Vermögens-Zunahme 664'084

Mittelherkunft 2019

Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)	1'493'778
Liegenschaftsunterhaltskosten	-2'143
Berufskosten	-8'308
Schuldzinsen	-57'012
Beiträge Säule 3a	-5'795
Vermögensverwaltungskosten	-203
Massgebendes Einkommen	1'420'317
Auszahlungen Lebensversicherungen, Vorsorgeguthaben	1'387'041
Total Mittelherkunft	2'807'358

Mittelverwendung 2019

Vermögens-Zunahme	664'084
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern, inkl. Rückerstattung	221'069
Bezahlte direkte Bundessteuern, inkl. Rückerstattung	127'103
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit etc.	14'400
Private Versicherungsprämien	2'000
Total Mittelverwendung	1'028'656

Einkommens-Überschuss pro Jahr

1'778'702

2.6.

Mit Entscheid vom 22. November 2022 wies die Vorinstanz die Einsprache ab. In den Erwägungen wird unter anderem Folgendes ausgeführt:

"2.

2.1.

Mit der Einsprache wurde die ausgefüllte Steuererklärung 2019 (unterzeichnet am 10. August 2021) eingereicht.

2.2.

Bei der Prüfung hat sich ergeben, dass in der Vermögensvergleichsrechnung (bei Gegenüberstellung der Veranlagung 2018 und der Faktoren pro 2019) ein Einkommensüberschuss von nahezu CHF 1.8 Mio. resultiert. Ein Einkommensüberschuss bedeutet in diesem Zusammenhang, dass der Einsprecherin nicht bloss rund CHF 1.8 Mio. zur Bestreitung der privaten Lebensaufwände nach Steuern zur Verfügung standen, sondern auch, dass diese Summe tatsächlich liquiditätswirksam verwendet wurde. Dabei kann vorliegend ausgeschlossen werden, dass die Ausgaben zum Erwerb von vermögensbildenden Sachgütern verwendet wurden, ansonsten diese in der nachträglich eingereichten Steuererklärung deklarationspflichtig wären und damit in den vorliegenden Vermögensvergleich eingeflossen wären.

2.3.

Die Einsprecherin hat sowohl im vorgelagerten Veranlagungs- wie auch im Einspracheverfahren nicht auf die Frage reagiert, ob allenfalls Vermögensmittel zur Amortisation von Schulden verwendet wurden.

(...)

2.4.

Für das vorliegende Einspracheverfahren ist daraus zu folgern, dass die Einsprecherin den im Vermögensvergleich ausgewiesenen Einkommensüberschuss von rund CHF 1.8 Mio. nicht zur Amortisation von Schulden verwenden musste.

Die Verwendung von effektiven Mitteln in der Höhe von CHF 1.8 Mio. für die Finanzierung der privaten Lebenshaltungskosten kann - angesichts der Höhe - als nicht üblich bezeichnet werden. Als in hohem Masse unglaublich erscheint die Summe zudem im direkten Vergleich mit den Vorjahren, in dem der Vermögensvergleich 2017 - 2018 einen Einkommensüberschuss von rund CHF 120'000.00 ausweist.

Der Verdacht auf eine unvollständige Darstellung der Guthaben und Schulden in der im Einspracheverfahren nachgereichten Steuererklärung 2019 erweist sich vor diesem Hintergrund als bestätigt.

3.

Eine unvollständige Darstellung der Vermögenswerte in dieser Grössenordnung von rund CHF 1.8 Mio. abzüglich effektiv verwendete Lebenshaltungskosten, muss als wesentlich bezeichnet werden. Die Steuererklärung 2019 ist folglich nicht tauglich, die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachzuweisen; was bereits eine Abweisung nach sich ziehen würde. Wie sich zeigt (Erw. 4.), ist die Einsprache ohnehin abzuweisen."

Den weiteren Erwägungen des Einspracheentscheids ist zusammengefasst zu entnehmen, dass es an den Voraussetzungen für eine Barauszahlung der Austrittsleistung fehle, da die Rekurrentin keine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen habe. Dies habe zur Folge, dass die Kapitalzahlungen von insgesamt CHF 1'387'042.50 nicht mit der Jahressteuer gemäss § 45 Abs. 1 lit. a StG, sondern mit der ordentlichen Einkommenssteuer zu erfassen seien.

2.7.

Die Rekurrentin beantragt im Hauptpunkt, dass die beiden Kapitalzahlungen je separat mit einer Jahressteuer 2019 und 2020 zu erfassen, und dass für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 das steuerbare Einkommen auf CHF 42'000.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 0.00 festzusetzen seien.

3.

3.1.

Der Vertreter führt aus, dass eine Differenz nur betreffend die steuerliche Behandlung der Kapitalzahlungen bestehe. Ansonsten sei unbestritten, dass das übrige steuerbare Einkommen CHF 42'000.00 (CHF 1'429'030.00 ./ CHF 1'387'041.00) betrage und das Vermögen mit CHF 0.00 zu veranlagten sei. Dies ergebe sich aus dem diesbezüglich richtigen ersten Einspracheentscheid vom 28. April 2022 (vgl. Rekurs und Replik; E. 2.4.1.).

3.2.

Der Einspracheentscheid vom 28. April 2022 wurde widerrufen (E. 2.4.2.). Die Vorinstanz fällte daraufhin am 22. November 2022 einen neuen Einspracheentscheid (E. 2.6.). Einzig Letzterer ist Anfechtungsobjekt des vorliegenden Rekurses (vgl. § 196 Abs. 1 StG). Da die Vorinstanz die Einsprache mit Entscheid vom 22. November 2022 abwies und vorliegend – genauso wie das Kantonale Steueramt – die Abweisung des Rekurses beantragt, kann der Auffassung des Vertreters nicht gefolgt werden. Die Vorinstanz und das Kantonale Steueramt sind vielmehr der Meinung, dass das übrige steuerbare Einkommen CHF 70'288.00 (CHF 1'457'329.00 ./ CHF 1'387'041.00) beträgt und das steuerbare Vermögen mit CHF 535'000.00 zu veranlagten ist (E. 2.2.).

4.

4.1.

4.1.1.

Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, wird die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen (§ 191 Abs. 3 Satz 1 StG; vgl. ebenso Art. 46 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG] und Art. 130 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]).

4.1.2.

Entgegen der Gesetzesformulierung, die auf zwei Tatbestandsvarianten hindeutet (Verletzung von Verfahrenspflichten, Fehlen zuverlässiger Unterlagen), setzen die angeführten Bestimmungen für eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen stets einen Untersuchungsnotstand voraus (AGVE 2009 S. 129 f. m.w.H.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 191 StG N 14).

4.1.3.

Das Erfordernis eines Untersuchungsnotstandes hat zum einen zur Folge, dass – ungeachtet der Verletzung von Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person – keine Ermessensveranlagung vorzunehmen ist, wenn die Verfahrenspflichtverletzung keinen Untersuchungsnotstand zur Folge hat (AGVE 2009 S. 129 f. m.w.H.).

4.1.4.

Eine andere Folge des Erfordernisses des Untersuchungsnotstands besteht darin, dass die Steuerbehörden, bevor sie zu einer Ermessensveranlagung Zuflucht nehmen dürfen, die ihnen zur Verfügung stehenden Untersuchungsmittel ausschöpfen müssen. Insbesondere können sie im Fall der Einreichung unvollständiger Steuererklärungen oder fehlender Unterlagen nicht ohne weiteres zu einer Ermessensveranlagung schreiten, sondern müssen die steuerpflichtige Person zunächst auffordern, die festgestellten Mängel zu beheben und, sofern diese der Aufforderung nicht nachkommt, zur Einhaltung ihrer Verfahrenspflichten mahnen, da erst nach erfolgloser Mahnung feststeht, dass die Verfahrenspflichtverletzung der steuerpflichtigen Person auch einen Untersuchungsnotstand zur Folge hat bzw. sich dieser mangels Mitwirkung der steuerpflichtigen Person nicht beheben lässt (AGVE 2009 S. 129 ff. m.w.H.).

4.1.5.

Bei der Ermessensveranlagung können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 Satz 2 StG; vgl. ebenso Art. 130 Abs. 2 Satz 2 DBG).

Resultiert aus der Steuererklärung ein Einkommen, das unglaublich ist und "so nicht stimmen kann", drängt sich die Überprüfung durch einen Vermögensvergleich auf. Ergibt dieser, unter Berücksichtigung der für den Lebensunterhalt benötigten Mittel, ein erhebliches (Einkommens-)Manko und kann die steuerpflichtige Person nicht nachweisen, dass ein Vermögenszuwachs ganz oder teilweise aus steuerfreien Einkünften resultiert, ist eine Ermessensveranlagung (bezüglich steuerbaren Einkommens) vorzunehmen (vgl. VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]; AGVE 2005 S. 124 f.).

4.2.

Die Vorinstanz hat vorliegend nur eine partielle Ermessensveranlagung vorgenommen, welche sich auf die Einkünfte aus unselbstständiger Haupterwerbstätigkeit, die Berufsauslagen, das Total Schuldzinsen, die "Wertschriften und Guthaben gemäss Verzeichnis" sowie das Total Schulden bezieht. Die übrigen Teile wie die Kapitalauszahlungen, die Einkünfte aus Liegenschaft (Eigenmietwert Eigenheim), die Liegenschaftsunterhaltskosten, der "Pauschalbeitrag Vers.prämien, Zinsen Sparkapital" sowie der Liegenschaftswert (Aarg. Steuerwert) wurden hingegen nicht nach Ermessen festgelegt (vgl. E. 2.2.).

4.3.

4.3.1.

Der durch Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) gewährleistete Anspruch auf rechtliches Gehör garantiert ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht im Verfahren. Dazu gehört, dass die vom Verfahren betroffene Person zu den wesentlichen Punkten Stellung nehmen kann, bevor die Behörde verfügt bzw. entscheidet (BGE 136 I 184 E. 2.2.1; Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2019 [2C_415/2019] E. 4.1.). Weiter umfasst der Gehörsanspruch das Recht auf Akteneinsicht (Bundesgerichtsurteil vom 19. Dezember 2023 [9C_545/2023] E. 2.3.1.; Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2019 [2C_415/2019] E. 4.1.). Im kantonalen Verwaltungsverfahren ist dieses Recht ausdrücklich in § 173 StG (vgl. auch § 22 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG]) geregelt. Daraus fliesst das Recht einer am Verfahren beteiligten Partei, vorbehaltlos Einsicht in die Verfahrensakten zu nehmen (VGE vom 6. April 2021 [WBE.2021.61] m.w.H.). Die steuerpflichtige Person darf nicht durch die Verwendung von ihr unbekannten Aktenstücken überrascht werden (VGE vom 25. Februar 2016 [WBE.2015.89] m.w.H.). Damit die Parteien Kenntnis von den Aktenstücken erhalten und entsprechend Einsicht nehmen können, sind sie über neue, dem Dossier beigefügte Dokumente zu informieren (R. Wiederkehr/K. Plüss, Praxis des öffentlichen Verfahrensrechts, Bern 2020, N 450).

4.3.2.

Die Vorinstanz hat den Anspruch der Rekurrentin auf rechtliches Gehör verletzt, indem sie dieser weder Einsicht in den Vermögensvergleich (E. 2.5.) gewährte noch die Möglichkeit einräumte, sich dazu zu äussern (vgl. SGE vom 22. Februar 2024 [3-RV.2022.67]). Dies ist als schwerer Verfahrensfehler zu qualifizieren, da die Vorinstanz die Abweisung des Einspracheentscheids – ausser hinsichtlich der beiden Kapitalzahlungen – mit dem Vermögensvergleich begründet (vgl. E. 2.6.).

4.3.3.

In materieller Hinsicht ist betreffend den Vermögensvergleich darauf hinzuweisen, dass die Vorinstanz die beiden Kapitalzahlungen von CHF 1'387'041.00 bei der Mittelherkunft 2019 doppelt berücksichtigt hat, zum einen beim Total der Einkünfte (ohne Liegenschaften) von CHF 1'493'778.00 (CHF 1'493'778.00 ./ CHF 106'735.00 [Einkünfte aus unselbst. Haupterwerbstätigkeit] ./ CHF 2.00 [Wertschriftenenertrag, Guthaben, Lotto, Toto] = CHF 1'387'041.00) und zum anderen beim Posten "Auszahlungen, Lebensversicherungen, Vorsorgeguthaben" (vgl. E. 2.4.1. und E. 2.5.).

4.4.

4.4.1.

Zudem umfasst der Anspruch auf rechtliches Gehör als Teilgehalt die Begründungspflicht (Art. 29 Abs. 2 BV; § 195 Abs. 3 StG). Diese verlangt nicht, dass sich die Steuerbehörde mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Steuerbehörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (Bundesgerichtsurteil vom 13. November 2023 [9C_608/2022] E. 5.1.1.; Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_152/2020] E. 2.1.; VGE vom 6. April 2021 [WBE.2021.61]).

4.4.2.

Die Rekurrentin hat im Einspracheverfahren Fahrtkosten, Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung sowie Beiträge an die Säule 3a als Abzüge geltend gemacht und ihre Schulden mit CHF 2'182'951.00 beziffert (vgl. Steuererklärung und Schreiben des vormaligen Vertreters vom 7. September 2021). Hinsichtlich der beiden letztgenannten Positionen liess die Rekurrentin auch Belege einreichen. Die Vorinstanz geht im Einspracheentscheid weder auf die geltend gemachten Abzüge ein noch setzt sie sich mit den eingereichten Belegen auseinander. Auch die Abweichung betreffend die geltend gemachten Schulden wird im Einspracheentscheid nicht begrün-

det. Durch dieses Vorgehen hat die Vorinstanz ihre Begründungspflicht und damit den Anspruch der Rekurrentin auf rechtliches Gehör verletzt.

4.5.

4.5.1.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) ist formeller Natur. Seine Verletzung führt grundsätzlich ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (BGE 148 IV 22 E. 5.5.2; Bundesgerichtsurteil vom 8. Mai 2024 [9C_83/2024] E. 4.2.; Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_152/2020] E. 2.3.). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus - im Sinne einer Heilung des Mangels - selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2024 [9C_551/2022] E. 4.3.1.; Bundesgerichtsurteil vom 19. Februar 2024 [1C_577/2022] E. 2.3.; Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_152/2020] E. 2.3.).

4.5.2.

Die Rückweisung führt vorliegend nicht zu einem formalistischen Leerlauf, weshalb davon nicht abgesehen werden kann (vgl. auch SGE vom 22. Februar 2024 [3-RV.2022.67]).

4.6.

4.6.1.

Die Rückweisung ist zudem auch aus einem anderen Grund geboten:

4.6.2.

Wird durch die Veranlagungsbehörde eine überschüssende Ermessensveranlagung (integrale Ermessensveranlagung, obwohl gewisse Bestandteile des Einkommens einwandfrei ermittelt werden konnten) vorgenommen, liegt ein zur Rückweisung führender schwerwiegender Verfahrensmangel vor (Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 143 DBG N 31 m.w.H.).

4.6.3.

Die Rekurrentin hat zusammen mit der Einsprache und der Steuererklärung einen Lohnausweis für ihre Tätigkeit als Arbeitnehmerin der D._____ AG eingereicht. Aufgrund dieses Lohnausweises, welcher für den Zeitraum

vom 1. Januar bis 30. April 2019 ein Nettoeinkommen von CHF 106'735.00 ausweist, bleibt kein Raum, die Einkünfte der Rekurrentin aus unselbstständiger Haupterwerbstätigkeit ermessensweise festzusetzen.

4.7.

Die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör führt zur Aufhebung des Einspracheentscheids (E. 4.5.1.). Damit fällt das Anfechtungsobjekt des Rekurses weg (vgl. § 196 Abs. 1 StG), weshalb das Spezialverwaltungsgericht die steuerrechtlichen Folgen der beiden Kapitalzahlungen materiell nicht zu prüfen hat. Dieses Vorgehen ist auch aus verfahrensökonomischen Gründen geboten, da das Spezialverwaltungsgericht so materielle Fragen betreffend die Steuerperiode 2019 nur einmal zu prüfen hat und sich gegebenenfalls das Verwaltungsgericht und das Bundesgericht nur einmal mit der gleichen Angelegenheit befassen müssen.

4.8.

Demnach ist der Einspracheentscheid vom 22. November 2022 aufzuheben und die Angelegenheit im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5.

5.1.

Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolgen von einem vollständigen Obsiegen der Rekurrentin auszugehen (vgl. VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.112]; SGE vom 22. Februar 2024 [3-RV.2022.67]). Daher sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen.

5.2.

5.2.1.

Ausserdem ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters beläuft sich auf CHF 29'418.25.

5.2.2.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Anwaltstarif 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 27. Juni 2024 [3-RV.2023.11]).

5.2.3.

Bei einem Streitwert von rund CHF 250'000.00, einer mittleren Bedeutung des Falles, einem mittleren Schwierigkeitsgrad und einem leicht erhöhten Aufwand wird die Parteikostenentschädigung auf CHF 7'000.00 (inkl. Auslagen und MWSt) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 4 und Abs. 2 AnwT,

§ 8c Abs. 1 AnwT sowie § 12a Abs. 1 AnwT; VGE vom 17. Mai 2023 [WBE.2023.83]).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 22. November 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 werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 7'000.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (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, Obere Vorstadt 37, 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, 19. September 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs