

3-RV.2025.3

P 147

Urteil vom 20. November 2025

Besetzung Präsident Fischer
Richter Senn
Richterin Sramek
Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission R.**_____
vom 5. November 2024
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. März 2024 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission R._____ für das Jahr 2022 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 51'300.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 2'654.00 (Privatanteil Telefon von CHF 1'180.00 und übersetzter Mietanteil von CHF 1'474.00) und aus einem "missbräuchlichen Kapitalbezug Säule 2" von CHF 26'619.00 aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. März 2024 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 14. April 2024 Einsprache und stellten die folgenden Anträge:

- "1. Die Auslagen der Kosten für Telekommunikation (Telefon/Internet) in der Höhe von CHF 1'981.75 welche aus der selbständigen Erwerbstätigkeit entstanden sind, sind ohne Abzug zu gewähren.
2. Die Auslagen für den Mietanteil (Unterrichtsraum, Büro und Lager) in der Höhe von CHF 8'780.30 welche aus der selbständigen Erwerbstätigkeit entstanden sind, sind ohne Abzug zu gewähren.
3. Die per 28.11.2022 einbezahlten CHF 627.70 gefordert per 24.11.2022 als PROVISORISCHE STEUERRECHNUNG 2022 KAPITALZAHLUNG, sind ebenfalls von der verbliebenen Steuerforderung abzuziehen.

Die Besteuerung des Betrags ist gemäss geltender Richtlinien vorzunehmen."

3.

Mit Entscheid vom 5. November 2024 reduzierte die Steuerkommission R._____ das steuerbare Einkommen in teilweiser Gutheissung der Einsprache auf CHF 50'900.00. Sie reduzierte dabei den aufzurechnenden Privatanteil Telefon von CHF 1'180.00 um CHF 390.00 auf CHF 790.00. Auf den Antrag 3 trat die Steuerkommission R._____ nicht ein.

4.

Den Einspracheentscheid vom 5. November 2024 (Zustellung am 25. November 2024) haben A._____ und B._____, unter Berücksichtigung der Gerichtsferien, mit rechtzeitigem Rekurs vom 27. Dezember 2024 (Postaufgabe am 3. Januar 2025) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen die folgenden Anträge:

"Das steuerbare Einkommen sei von CHF 50'960.– um CHF 26'619.– auf CHF 24'341.– zu reduzieren. Zusätzlich sei der Kleinverdienerabzug von CHF 3'000.– zu gewähren."

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

5.

Die Steuerkommission R. _____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. _____ und B. _____ haben eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Die Rekurrenten beantragen, dass auf die Aufrechnung des als missbräuchlich qualifizierten Kapitalbezugs der 2. Säule von CHF 26'619.00 zu verzichten sei.

3.

3.1.

In der Veranlagungsverfügung rechnete die Steuerkommission R. _____ einen Kapitalbezug der 2. Säule von CHF 26'619.00 als Einkommen auf. In der Abweichungsbegründung zur Veranlagungsverfügung wird dazu Folgendes ausgeführt:

"Sie haben per 3. Oktober 2022 einen Kapitalbezug aus der 2. Säule mit der Begründung 'Aufnahme einer selbst. Erwerbstätigkeit' getätigt. Jedoch haben Sie 2022 keine selbst. Erwerbstätigkeit aufgenommen. Sie betreiben diese schon seit mehr als 10 Jahren. Deshalb liegt ein missbräuchlicher Kapitalbezug vor.

Der Betrag von CHF 26'619 kann deshalb nicht privilegiert zum Vorsorgetarif besteuert werden. Es liegt übriges Einkommen vor, das zum ordentlichen Tarif zu versteuern ist. Auf die Besteuerung kann nur verzichtet werden, wenn Sie uns innerhalb der Einsprachefrist den Nachweis erbringen, dass der Bezug zurückbezahlt wurde."

3.2.

3.2.1.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]) fliesst die Pflicht der Behörden, die Vorbringen des von einem Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich zu hören, ernsthaft zu prüfen und in der Entscheidungsfindung angemessen zu berücksichtigen. Zudem umfasst der Anspruch auf rechtliches Gehör als Teilgehalt die Begründungspflicht (Art. 29 Abs. 2 BV). Nicht erforderlich ist, dass sich die Begründung 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 steuerpflichtige 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 (BGE 142 II 49 E. 9.2; Bundesgerichtsurteil vom 28. November 2024 [9C_221/2024] E. 2.2.; Bundesgerichtsurteil vom 16. Januar 2023 [2C_737/2022] E. 2.2.1.; VGE vom 6. April 2021 [WBE.2021.61]). Die Begründungspflicht ist nur dann verletzt, wenn die Steuerbehörde auf die für den Ausgang des Verfahrens wesentlichen Vorbringen selbst implizit nicht eingeht (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_152/2020] E. 2.1.; VGE vom 6. April 2021 [WBE.2021.61]).

3.2.2.

Der Einspracheantrag 3 lautet wie folgt:

"Die per 28.11.2022 einbezahlten CHF 627.70 gefordert per 24.11.2022 als PROVISORISCHE STEUERRECHNUNG 2022 KAPITALZAHLUNG, sind ebenfalls von der verbliebenen Steuerforderung abzuziehen.

Die Besteuerung des Betrags ist gemäss geltender Richtlinien vorzunehmen."

3.2.3.

Dazu wird im Einspracheentscheid Folgendes ausgeführt:

"Antrag 3 fällt nicht in die Kompetenz der Steuerkommission, weshalb sie nicht darauf eintritt. Der Vollständigkeit halber wird festgehalten, dass die Anrechnung der bezahlten Beträge selbstverständlich erfolgen wird, sobald die vorliegende Veranlagung in Rechtskraft erwachsen ist."

3.2.4.

In der Einsprache wird das zweite im Antrag 3 enthaltene Begehren, wonach die "Besteuerung des Betrags gemäss geltenden Richtlinien vorzunehmen sei" wie folgt begründet:

"Nach meinen Kenntnissen und entsprechend telefonischen Rücksprachen mit meiner Pensionskasse ist der Bezug auch bei einem vollumfänglichen Wechsel in die Selbständigkeit legitim und keinesfalls missbräuchlich.

Daher ist auch der regelgerechte Steuersatz für diesen Betrag für mich nicht nachvollziehbar.

Nach dem Verlust meiner Festanstellung wollte ich ursprünglich die Pensionskasse weiter als selbständiger Nutzen fand aber keine realisierbare Lösung. Da der Betrag umständehalber in eine Auffangeinrichtung transferiert worden wäre und die Folgen der Pandemie für den Kunst- und Kultursektor nach wie vor massiv sind, traf ich die Entscheidung den Betrag in das Geschäft zu investieren.

Nur so konnten wir den Betrieb auch seitens IT und Infrastruktur bedarfsgerecht weiterführen und eine realistische Option für die nächsten Jahre auf Wachstum der Umsätze und Gewinne schaffen.

Wir sind nicht nur ein kleiner Betrieb sondern auch eine Einrichtung, welche einen Beitrag zur Kunst und Kultur in der Region leistet. Dies ohne jegliche Subventionen. Es wäre jedoch wirklich sehr erfreulich, wenn wir nicht zusätzliche Hindernisse angesichts der gegenwärtigen Umstände überwinden müssen."

Die Rekurrenten beantragten damit klarerweise, dass auf die Aufrechnung des als missbräuchlich qualifizierten Kapitalbezugs der 2. Säule von CHF 26'619.00 zu verzichten sei. Da im Einspracheentscheid dieser Antrag nicht behandelt wird – das Nichteintreten bezieht sich nur auf das erste im Antrag 3 enthaltene Begehren (vgl. die Begründung im Einspracheentscheid sowie die zu dessen Beginn auf S. 1 wiedergegebenen Begehren, wo nur der erste Teil bzw. Satz von Antrag 3 aufgeführt wird) – und dementsprechend eine Begründung dazu sowie ein Eingehen auf die Vorbringen in der Einsprache gänzlich fehlt, hat die Vorinstanz den Anspruch der Rekurrenten auf rechtliches Gehör in schwerwiegender Weise verletzt. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Steuerkommission R._____ in der Vernehmlassung vom 18. Februar 2025 materiell zum genannten Antrag Stellung genommen hat. Denn eine Begründung kann nicht vernehmlassungsweise "nachgeschoben" werden, da dies zu einer Verkürzung des Instanzenzugs führen würde (SGE vom 21. März 2024 [3-RV.2023.88]).

3.3.

3.3.1.

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.; Bundesgerichts-

urteil vom 19. Februar 2024 [1C_577/2022] E. 2.3.; Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_152/2020] E. 2.3.).

3.3.2.

Die Steuerkommission R._____ beantragt in ihrer Vernehmlassung die Abweisung des Rekurses und führt aus, weshalb aus ihrer Sicht ein missbräuchlicher Kapitalbezug aus der 2. Säule vorliege. Dazu nehmen die Rekurrenten in der Replik detailliert Stellung und halten an ihrem Rekursantrag fest. Da die Vorinstanz in ihrem erneuten Einspracheentscheid auch auf die Vorbringen im Rekurs und in der Replik eingehen muss, erweist sich eine Rückweisung nicht als formalistischer Leerlauf.

3.3.3.

Dieses Vorgehen ist auch deshalb angezeigt, weil nicht anzunehmen ist, dass die Vernehmlassung auf einem Beschluss der für die Beurteilung einer Einsprache zuständigen gesamten Steuerkommission basiert (vgl. § 61 Abs. 3 StGV; SGE vom 21. Dezember 2017 [3-RV.2016.187]).

3.3.4.

Demnach ist der Einspracheentscheid vom 5. November 2024 aufzuheben und die Angelegenheit zum nochmaligen Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4.

4.1.

Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolgen von einem vollständigen Obsiegen der Rekurrenten auszugehen (vgl. VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.112]; SGE vom 23. Januar 2025 [3-RV.2023.119]). Daher sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen.

4.2.

Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 5. November 2024 wird aufgehoben, und die Angelegenheit wird im Sinne der Erwägungen zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids an die Steuerkommission R. _____ zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Rekurrenten

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt R. _____ (inkl. Rekurs vom 27. Dezember 2024 und Replik vom 27. März 2025)

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, 20. November 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs