

3-RV.2023.38

3-RV.2023.39

3-RV.2023.40

3-RV.2023.41

3-RV.2023.42

P 96

Urteil vom 22. Juni 2023

Besetzung Präsident Heuscher
Richter Loser
Richter Schorno
Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheide der Steuerkommission Q.**_____
vom 15. Dezember 2022
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 – 2017

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 18. Dezember 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2013 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 101'100.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 113'500.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 10'468'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 10'986'000.00) veranlagt.

1.2.

Mit Verfügung vom 18. Dezember 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 136'500.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 149'500.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 10'630'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 11'148'000.00) veranlagt.

1.3.

Mit Verfügung vom 18. Dezember 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 124'900.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 138'400.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 10'532'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 11'050'000.00) veranlagt.

1.4.

Mit Verfügung vom 18. Dezember 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 134'500.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 147'500.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 10'613'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 11'131'000.00) veranlagt.

1.5.

Mit Verfügung vom 18. Dezember 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 132'600.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 144'900.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 11'297'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 11'815'000.00) veranlagt.

2.

Gegen die Verfügungen vom 18. Dezember 2018 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 17. Januar 2019 Einsprache. Sie stellten die Anträge:

"1. 'E.', die zusätzlich aufgerechneten 'Privatanteile für Fahrzeugkosten' sind zu streichen:

- Veranlagung 2013 mit 7'208 CHF
- Veranlagung 2014 mit 5'712 CHF
- Veranlagung 2015 mit 4'258 CHF
- Veranlagung 2016 mit 4'256 CHF
- Veranlagung 2017 mit 16'700 CHF

2. 'E.', die zusätzlich aufgerechneten 'Privatanteile an Unkosten' sind zu streichen:

- Veranlagung 2013 mit 6'000 CHF
- Veranlagung 2014 mit 4'000 CHF
- Veranlagung 2015 mit 4'000 CHF
- Veranlagung 2016 mit 4'000 CHF
- Veranlagung 2017 mit 4'000 CHF

3. Verwaltungskosten von 0,3% sind zu genehmigen und die nachfolgend aufgeführten, durch die 'StB' nicht anerkannten 'VVK' Anteile, sind in den Veranlagungen zusätzlich zu berücksichtigen / als Abzüge am Einkommen zuzulassen.

- Veranlagung 2013 mit 10'797 CHF
- Veranlagung 2014 mit 6'919 CHF
- Veranlagung 2015 mit 5'836 CHF
- Veranlagung 2016 mit 6'452 CHF
- Veranlagung 2017 mit 8'127 CHF

4. F., Darlehenszins 2016

- Die Aufrechnung von 3'026.- CHF ist zu streichen / löschen

5. 'E.', Buchwert Büro [...] (Beilage 20)

- Die nachfolgenden, von der 'StB' veranlagten Buchwerte sind nicht korrekt. Sie sind durch jene auf der 'E.' Abschreibungsliste (Beilage 20) zu ersetzen.
- Veranlagung 2013 mit 332'935 CHF
- Veranlagung 2014 ohne Angabe
- Veranlagung 2015 ohne Angabe
- Veranlagung 2016 ohne Angabe
- Veranlagung 2017 mit 305'465 CHF"

3.

Am 30. November 2022 fand eine Verhandlung im Einspracheverfahren zwischen A. und einer Delegation der Steuerkommission Q., bestehend aus dem Steuerkommissär und der Leiterin des Gemeindesteueramtes, statt. Durch Unterzeichnung des Protokolls erklärte A. den Rückzug der Einsprache gegen die Steuerveranlagungen der Jahre 2013 - 2017.

4.

Je mit separatem Entscheid vom 15. Dezember 2022 schrieb die Steuerkommission Q. die Einsprache infolge Rückzugs von der Kontrolle ab. Gleichzeitig wurde am jeweils veranlagten steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen und Vermögen unverändert festgehalten.

5.

Die Einspracheentscheide vom 15. Dezember 2022 (Zustellung je am 25. Januar 2023) haben A. und B. mit Rekurs vom 20. Februar 2023 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen mit den Anträgen:

- "1. Beim Privatanteil Auto sind die, in der Periode 2013 - 2017 ungerechtfertigten Einkommensaufrechnungen von total **29'964 CHF (Beilage 15)** entsprechend zu korrigieren und den entsprechenden Betrag zuzüglich Zinsen an G. zu vergüten.
2. Beim Privatanteil Unkosten sind die, in der Periode 2013 – 2017 ungerechtfertigten Einkommensaufrechnungen von total **22 TCHF** (2013= 6TCHF + 2014 - 2017 je 4TCHF) entsprechend zu korrigieren bzw. zu streichen und den entsprechenden Betrag, zuzüglich Zinsen, an G. zu vergüten.
3. Die Veranlagungen 2013 - 2017 sind entsprechend anzupassen / zu korrigieren."

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

6.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung der Rekurse.

7.

A. und B. haben eine Replik erstattet.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2005 (aaa), Kantons- und Gemeindesteuern 2007 (bbb), Kantons- und Gemeindesteuern 2008(ccc) und Kantons- und Gemeindesteuern 2009 - 2012 (ddd) in Sachen von A. und B. beigezogen.

9.

9.1.

Mit Verfügung vom 11. April 2023 wurden A. und B., der für die Gemeinde Q. zuständige Steuerkommissär H. und die Leiterin des Gemeindesteueramtes Q., I., zu einer Verhandlung auf den 25. Mai 2023 vorgeladen.

9.2.

Auf Gesuch von A. und B. (Auslandabwesenheit) wurde die Verhandlung auf den 22. Juni 2023 verschoben. B. wurde antragsgemäss von der Erscheinungspflicht befreit (Aktennotiz des Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichtes vom 17. April 2023).

9.3.

Am 20. April 2023 wurde die am 18. April 2023 von B. gegengezeichnete Aktennotiz vom 17. April 2023 retourniert.

10.

Am 22. Juni 2023 hat das Spezialverwaltungsgericht eine Verhandlung mit Parteibefragung durchgeführt (Protokoll der Verhandlung vom 22. Juni 2023 [nachfolgend: Protokoll]). A. hat weitere Unterlagen eingereicht.

11.

Mit Schreiben vom 25. Juni 2023 haben A. und B. unaufgefordert nochmals Stellung genommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegenden Rekurse betreffen die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 bis 2017. Massgebend für die Beurteilung ist somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Steuerkommission Q. hat die Einsprachen betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 bis 2017 jeweils infolge Rückzug von der Kontrolle abgeschrieben. Die Rekurrenten machen geltend, bezüglich des Rückzuges liege ein Willensmangel vor. Es ist damit in allen Verfahren die gleiche Rechtsfrage zu entscheiden. Die Einspracheentscheide und insbesondere die Replik im Rekursverfahren enthalten die gleichen Erwägungen. Die Rechtsmittelverfahren umfassen die gleichen Beteiligten. Die Rekursverfahren 3-RV.2023.38, 3-RV.2023.39, 3-RV.2023.40, 3-RV.2023.41 und 3-RV.2023.42 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 bis 2017 werden daher vereinigt.

3.

3.1.

Gibt die Steuerbehörde einem Rückzug statt, wird das Einspracheverfahren mit einem Abschreibungsbeschluss abgeschlossen, und die angefochtene Verfügung wird rechtskräftig (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2015, § 194 StG N 14 und 16, mit Hinweisen). Zieht der Einsprecher die Einsprache zurück und wird die Einsprache infolge Rückzugs abgeschrieben, so ist es ihm also grundsätzlich verwehrt, in einem gegen diese Verfügung erhobenen Rekurs wiederum materielle Vorbringen zu erheben. Damit verstösst er gegen das Gebot von Treu und Glauben bzw. das Verbot widersprüchlichen Verhaltens. Er ist mit seinen Beanstandungen nicht zu hören. Nur ausnahmsweise, wenn geltend gemacht wird, die Erklärung sei in einem Zustand der Urteilsunfähigkeit abgegeben worden oder es habe ihr ein rechtserheblicher Willensmangel zugrunde gelegen, besteht die Möglichkeit, doch noch zu einer materiellen Überprüfung zu kommen, indem das Verfahren an die Vorinstanz zur materiellen Prüfung zurückgewiesen wird.

3.2.

Am 30. November 2022 fand eine Besprechung zwischen dem Rekurrenten und einer Delegation der Steuerkommission Q., bestehend aus dem Steuerkommissär und der Leiterin des Gemeindesteueramtes, statt. Dem Verhandlungsprotokoll vom 30. November 2022 ist – nach wenigen protokollierten Bemerkungen – zu entnehmen: "A. erklärt den Rückzug der Einsprachen vom 17. Januar 2019 betr. den Veranlagungen 2013 – 2017". Der Rekurrent hat unterschriftlich "[d]ie Richtigkeit bescheinigt, 30.11.2022".

Die Rekurrenten stellten in den Rekursen vom 20. Februar 2023 vorerst nur materielle Anträge, machten dann aber in den Repliken einen Willensmangel geltend. Vorliegend ist damit zu untersuchen, ob anlässlich der Besprechung vom 30. November 2022 ein gültiger Einspracherückzug erklärt wurde.

3.3.

3.3.1.

Wie ausgeführt kann im vorliegenden Rekursverfahren nur überprüft werden, ob die (formelle) Verfahrenserledigung infolge Rückzugs zu Recht erfolgt ist. Soweit die Rekurrenten darüber hinaus materielle Anträge (Überprüfung Privatanteil Auto und Privatanteil Unkosten) sowie die Verzinsung von Steuerbeträgen beantragen, ist darauf nicht einzutreten.

3.3.2.

Ebenso kann im vorliegenden Verfahren – obwohl vom Rekurrenten auch anlässlich der Verhandlung vom 22. Juni 2023 ausdrücklich gewünscht – nicht auf die rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren der Steuerjahre bis 2012 eingegangen werden (Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom tt.mm.jjjj [aaa] betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2005; Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom tt.mm.jjjj [bbb], bestätigt durch Urteil des Verwaltungsgerichtes vom tt.mm.jjjj [eee], beide betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2007; Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom tt.mm.jjjj [ccc], bestätigt durch Urteil des Verwaltungsgerichtes vom tt.mm.jjjj [ggg], dieses bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 5. Juni 2018 [2C_6292017], alle betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2008; Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom tt.mm.jjjj [ddd], bestätigt durch Urteil des Verwaltungsgerichtes vom tt.mm.jjjj [iii], beide betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 - 2012). Diese sind aufgrund der rechtskräftigen Beurteilung nicht Verfahrensgegenstand. Das gilt auch für die an der Verhandlung vom 22. Juni 2023 eingereichten Unterlagen, soweit sie diese Steuerjahre betreffen.

3.3.3.

Auch auf die noch beim Spezialverwaltungsgericht hängigen Rekursverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 bis 2021 (kkk) kann nicht eingegangen werden. Das gilt insbesondere auch für die an der Verhandlung vom 22. Juni 2023 eingereichten Unterlagen, soweit sie diese Steuerjahre betreffen. Verfahrensgegenstand sind – wie ausgeführt – ausschliesslich die Einspracheentscheide der Steuerkommission Q. betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 - 2017.

4.

4.1.

4.1.1.

Ein Einsprecher kann seine Einsprache aufgrund der Dispositionsmaxime ganz oder teilweise zurückziehen (vgl. § 194 Abs. 3 e contrario). Der Rückzug hat dabei bedingungslos und ausdrücklich zu erfolgen. Die Rückzugserklärung ist unter anderem gültig, wenn sie mündlich zu Protokoll gegeben und von der protokollführenden Person sowie dem Steuerpflichtigen unterzeichnet wird (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 12, mit Verweisen). Eine Rückzugserklärung ist endgültig und kann nicht frei widerrufen werden. Ein Widerruf ist grundsätzlich nur möglich, wenn der Rückzug auf einem wesentlichen Willensmangel beruht (RGE vom 25. August 2011 [3-RV.2011.36]; RGE vom 15. November 2006 [3-RV.2006.121]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 14).

4.1.2.

Der in AGVE 1985 S. 471 publizierte Entscheid der Steuerrekurskommission befasst sich mit einem "Teilrückzug" während einer Einspracheverhandlung (zur Differenzierung zwischen Teilrückzug und Teileinigung im Einspracheverfahren: Bundesgerichtsurteil vom 22. Juni 2010 [2C_769/2009 = StR 2010 S. 789]). Verlangt wurde eine schriftliche Rückzugserklärung. Mit dem in AGVE 2008 S. 311 publizierten Entscheid des Verwaltungsgerichtes wurde ausdrücklich bestätigt, dass eine Rückzugserklärung dieselben formellen Anforderungen zu erfüllen hat, wie sie an die Einlegung des Rechtsmittels gestellt werden.

4.2.

4.2.1.

Die Rekurrenten machen geltend, der Rekurrent sei an der Besprechung vom 30. November 2022 von der Delegation der Steuerkommission Q. unter Druck gesetzt worden. In der Replik wurde erstmals geltend gemacht, der Rekurrent sei an der Sitzung vom 30. November 2022 unter Androhung einer Schlechterstellung genötigt worden, das Verhandlungsprotokoll zu unterzeichnen und damit den Rückzug der Einsprachen zu erklären. Die Steuerbehörden hätten sich bereits im Vorfeld zur Besprechung geweigert, alle pendenten Punkte zu traktandieren und zu besprechen. Die Schlechterstellung bedeute, dass die ausstehenden Fehlerkorrekturen aus den Jahren 2005 bis 2012 nicht bereinigt würden, obwohl das mit Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom tt.mm.jjjj so zugesichert bzw. verlangt worden sei. Zusätzlich hätte die Tätigkeit des Rekurrenten nicht mehr als selbständige Tätigkeit qualifiziert werden sollen. Mit dem Eingang der definitiven Steuerveranlagungen 2018 bis 2021 hätten die Rekurrenten erkennen müssen, dass die Steuerkommission Q. "die am 30.11.2022 angedroh-

ten Schlechterstellungen / Böswilligkeiten (...) trotz Unterschrift [des Rekurrenten] verwirklichte. Daher sahen wir uns gezwungen, den Rekurs gegen die Veranlagungen 2013 – 2017 einzureichen."

4.2.2.

Auch an der Verhandlung vom 22. Juni 2023 wurde wiederholt, dass der Rückzug vom Rekurrenten nur erklärt worden sei, da ihm die Aberkennung seiner selbständigen Erwerbstätigkeit, und damit die Streichung der im Zusammenhang mit dieser geltend gemachten Aufwendungen, angedroht worden sei (Protokoll).

4.3.

4.3.1.

Ein Willensmangel kann vorliegen, wenn die Willenserklärung unter Eindruck einer Drohung abgegeben wurde. Erforderlich ist, dass der Bedrohte durch Furchterregung zu seinem Willensentschluss und zu seiner Willensäusserung veranlasst wird; sein Wille ist nicht frei. Die Furchterregung muss widerrechtlich sein, was sowohl bei Drohung mit unerlaubter Handlung wie auch bei Drohung mit erlaubter Handlung der Fall sein kann, dann nämlich, wenn die Furcht vor der Geltendmachung eines Rechts missbraucht wird, um sich unter Benützung der Notlage des Bedrohten einen übermässigen Vorteil zu verschaffen. Die Drohung muss zu begründeter Furcht führen, d.h. das angedrohte Übel muss sich für den Bedrohten oder eine ihm nahestehende Person als eine nahe und erhebliche Gefahr für Leib und Leben, Ehre oder Vermögen darstellen (vgl. Guhl/Merz/Koller, Das schweizerische Obligationenrecht, 8. Auflage, Zürich 1991, S. 142 f.).

4.3.2.

Gemäss § 195 Abs. 2 StG kann die Steuerkommission im Einspracheverfahren alle Faktoren neu festsetzen. Eine "Schlechterstellung" (Reformatio in peius) ist damit im Einspracheverfahren unter bestimmten formellen Voraussetzungen möglich und zulässig. Will die Steuerkommission die Veranlagung zu Ungunsten einer steuerpflichtigen Person abändern, hat sie ihr zuvor Gelegenheit zu geben, sich schriftlich oder mündlich zu äussern. Mit dieser Bestimmung wird das bundesverfassungsrechtliche Verbot formeller Rechtsverweigerung (Art. 29 Abs. 2 BV) für den Bereich des Steuerrechts in der Ausgestaltung als Recht auf Äusserung konkretisiert.

4.4.

4.4.1.

Die behauptete Druckausübung seitens der Delegation der Steuerkommission Q. ist nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes nicht ausgewiesen. Anlässlich der Verhandlung vom 22. Juni 2023 sagten die Vertreter der Steuerbehörden übereinstimmend und glaubhaft aus, dass dem Rekurrenten zwar mehrmals die Gründe für eine Reformatio in peius erläutert worden seien. Jedoch sei dem Rekurrenten auch angeboten worden, die

Sache zu "überschlafen" und erst dann über einen Rückzug zu entscheiden (Protokoll). Das wurde vom Rekurrenten nicht in Abrede gestellt. Es stand dem bzw. den Rekurrenten damit frei, über einen Rückzug zu entscheiden.

4.4.2.

Da die Steuerkommission Q. im Einspracheverfahren zudem nicht letztinstanzlich entschieden hätte und eine gerichtliche Überprüfung des Einspracheentscheids möglich gewesen wäre – die Rekurrenten haben denn auch aktuell Rekurse und bezüglich vorangehender und folgenden Steuerperioden weitergehende Rechtsmittel erhoben –, bestand ohnehin keine nahe und erhebliche Gefahr für das Vermögen oder ein anderes Rechtsgut der Rekurrenten. Es kann demnach keine relevante Zwangslage vorgelegen haben.

4.4.3.

Die Androhung einer Reformatio in peius stellt sodann keine unzulässige Zwangsandrohung dar, sofern die formellen Anforderungen an eine solche eingehalten werden. Dafür, dass die Androhung einer Reformatio in peius ungebührlich erfolgt wäre, bestehen keine Anhaltspunkte. Daran ändert nichts, dass der Rekurrent – so auch an der Verhandlung geltend gemacht (vgl. insbesondere auch die eingereichte Beilage 77 "Arbeiten zG.[...], 2018 - 2022") – eine in Bezug auf die Fortführung seiner selbständigen Erwerbstätigkeit andere (materielle) Auffassung vertritt.

4.5.

Die Rekurrenten haben sich im Rekurs zur materiellen Begründung betreffend Pauschalanteile Auto und Unkosten auf das Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom tt.mm. 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 – 2012 (bestätigt durch Urteil des Verwaltungsgerichtes vom tt.mm. 2022 [iii]) sowie in der Replik zur Begründung von "ausstehenden Fehlerkorrekturen (Bringschuld) aus den Jahren 2005 – 2012" auf dasjenige des damaligen Steuerrekursgerichtes vom tt.mm.jjjj betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2005 berufen. Weder das eine, noch das andere Urteil ist geeignet, einen Willensmangel zu begründen. Beide Urteile waren den Rekurrenten im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Protokolls der Verhandlung vom 30. November 2022 bekannt. Für die Erklärung des Rückzuges der Einsprachen können sie damit nicht ursächlich gewesen sein.

4.6.

Die Rekurrenten haben sich im Rekurs vom 20. Februar 2023 vorerst nicht darauf berufen, die Rückzugserklärung sei mit einem Mangel behaftet. Erst nachdem in der Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes Q. vom 9. März 2023 ausgeführt wurde, die Rekurrenten seien beim protokollierten Rückzug zu behaften, machten die Rekurrenten mit der Replik geltend, der

Rekurrent sei zum Rückzug unter Androhung einer Schlechterstellung genötigt worden. Dieses Verhalten spricht ebenfalls dafür, dass kein Willensmangel vorlag.

4.7.

Demnach haften der Rückzugserklärung des Rekurrenten vom 30. November 2023 keine Willensmängel an. Der Rückzug der Einsprachen gegen die Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 - 2017 erfolgte klar und bedingungslos.

5.

5.1.

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 StG 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 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]).

5.2.

Das Bundesgericht hat die Frage, ob ein Ehegatte beim Rückzug einer Einsprache allein handeln kann, mit Urteil vom 8. August 2002 (2A.130/2002), Erw. 3, offengelassen, jedoch dessen ungeachtet auf die Literatur verwiesen. Bei einem Rückzug der Einsprache wird in der Lehre davon ausgegangen, dass beide Ehegatten den Rückzug zu erklären haben, es sei denn, ein den Rückzug allein erklärender Ehegatte verfüge über eine Vollmacht des anderen Ehegatten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 172 N 10; Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 113 DBG N 24; M. Zweifel, M. Beusch, H. Casanova, S. Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Auflage, Zürich 2018, § 21 N 10; P. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, Art. 113 DBG N 29,).

5.3.

Die Steuererklärungen der Jahre 2013 bis 2017, die Einsprache vom 17. Januar 2019 und die Rekurschrift vom 20. Februar 2023 wurden jeweils von beiden Rekurrenten unterzeichnet. Gestützt darauf ist von einem jeweils gemeinsamen Handeln der Ehegatten auszugehen. Das hat der Rekurrent anlässlich der Verhandlung vom 22. Juni 2023 bestätigt (Protokoll).

5.4.

5.4.1.

Mit Schreiben vom 16. November 2022 wandte sich der Steuerkommissär an die Rekurrenten. Im genannten Schreiben nahm dieser materiell zu den mit Einsprache gerügten Punkten (Privatanteile Auto und Unkosten, Vermögensverwaltungskosten, Zinsaufrechnung Darlehen, Buchwert "Büro [...]") Stellung. Weiter wurde ausgeführt: "Wir laden Sie ein, sich zu den vorgängigen Gedanken zu äussern. Sie dürfen auch gerne mit [der Leiterin des Gemeindesteueramtes] einen Besprechungstermin vereinbaren. Die Steuerkommission Q. wird am Donnerstag, 15. Dezember 2022, ihre nächste Sitzung durchführen. Wir möchten gerne dann auch Ihre Anliegen beraten."

5.4.2.

Mit E-Mail vom 21. November 2022 nahm der Rekurrent zum Schreiben vom 16. November 2022 Stellung. Dabei wurde ausgeführt: "(...). Sie haben eine Besprechung, vor der Steuerkommissionssitzung vom 15.12.2022, angeboten, die wir sehr gerne annehmen. Wir sind auch kurzfristig verfügbar. Diese Besprechung halten wir als sehr wichtig und sinnvoll. Wir erwarten gerne Ihren Terminvorschlag. (...)."

5.4.3.

Mit E-Mail vom 23. November 2022 bestätigte der Steuerkommissär den Termin vom Mittwoch, 30. November 2022, 0900 Uhr. Es wurde darauf hingewiesen, dass die Besprechung mit der Delegation der Steuerkommission, bestehend aus dem Steuerkommissär und der Leiterin des Gemeindesteueramtes Q., stattfinden werde. Gegenstand der Besprechung seien in erster Linie die offenen Einsprachen der Steuerperioden 2013 bis 2017.

5.4.4.

Zur Besprechung vom 30. November 2022 ist dann der Rekurrent allein erschienen. Zu prüfen ist, ob der Rekurrent die Rekurrentin an dieser Verhandlung vertreten hat bzw. die Delegation der Steuerkommission Q. von einer Vertretung ausgehen durfte.

5.5.

5.5.1.

Das Verwaltungsgericht hat sich zur Vertretung in Steuerangelegenheiten im Urteil vom 24. Januar 2018 (WBE.2017.268; dieses bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 7. Januar 2019 [2C_222/2018]; diese beiden mit Bestätigung des SGE vom 27. April 2017 [3-RV.2016.28]) wie folgt geäußert:

"2.4.2.

Gemäss § 176 Abs. 1 StG kann sich die steuerpflichtige Person vor den mit dem Vollzug des StG betrauten Behörden vertraglich vertreten lassen, soweit ihre persönliche Mitwirkung nicht notwendig ist. Zur Vertretung wird zugelassen, wer handlungsfähig ist (§ 176 Abs. 2 StG).

Zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Vertreter hat ein vertragliches Vertretungsverhältnis zu bestehen, in der Regel ein Auftrag i.S.v. Art. 394 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR; SR 220). Der Vertreter muss vom Steuerpflichtigen i.S.v. Art. 32 ff. OR ermächtigt sein, ihn im Verfahren zu vertreten. Die Vollmacht kann schriftlich, mündlich oder durch konkludentes Handeln erteilt werden (AGVE 1984, S. 548 f.; ANDREAS TSCHANNEN, in: Kommentar StG, § 176 N 6; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Kommentar DBG, Art. 117 N 11). Zudem kann sich eine Anscheins- oder Duldungsvollmacht einerseits aus den vom Steuerpflichtigen geschaffenen oder gebilligten Umständen ergeben oder andererseits, wenn dieser duldet oder erkennen müsste, dass ein Dritter als sein Vertreter auftritt (Urteil des Bundesgerichts vom 17. September 2004 [2A.420/2004], Erw. 1; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 117 N 11a). Kann die Steuerbehörde aus den gesamten Umständen auf ein Vertretungsverhältnis schliessen, darf sie darauf abstellen, ohne eine schriftliche Vollmacht einfordern zu müssen (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., Art. 117 N 11a). Allein aus dem Umstand, dass eine Drittperson zur Erteilung von Auskünften an die Steuerbehörde ermächtigt wurde, kann aber nicht auf ein Vertretungsverhältnis geschlossen werden (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 117 N 10).

Der Umfang der Vertretungsbefugnis richtet sich in sachlicher und zeitlicher Hinsicht nach dem Inhalt der Vollmacht. Sie kann allgemein und ohne zeitliche Begrenzung die Vertretung des Steuerpflichtigen in Steuersachen umfassen oder sich auf eine bestimmte Steuerperiode, eine bestimmte Steuer, ein bestimmtes Verfahren oder gar auf eine einzige Verfahrenshandlung (z.B. Akteneinsicht) beschränken. Liegt eine schriftliche Vollmacht vor, ergibt sich der Umfang der Vertretungsbefugnis aus deren Wortlaut. Fehlt eine schriftliche Vollmacht, bestimmt sich der Umfang aus den Umständen des Einzelfalls (TSCHANNEN, a.a.O., § 176 N 9).

Liegt eine Vollmacht vor, werden alle Handlungen des Vertreters im Umfang der erteilten Vollmacht bis zur Bekanntgabe des Vollmachtsentzugs gegenüber der Steuerbehörde der steuerpflichtigen Person zugerechnet (TSCHANNEN, a.a.O., § 176 N 11; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 117 N 14). Zustellungen von Verfügungen und Entscheidungen haben bei bestehender vertraglicher Vertretung an den Vertreter zu erfolgen, wenn und solange das Vertretungsverhältnis den Behörden bekannt ist (TSCHANNEN, a.a.O., § 176 N 14). Im Verhältnis zwischen Aktiengesellschaft und Aktionär besteht keine natürliche Vermutung, sie würden sich gegenseitig vertreten (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 117 N 15)."

5.5.2.

Bereits aufgrund der Abläufe in den bisherigen Steuerverfahren sowie dem jeweils vom Rekurrenten im Namen der Ehegatten geführten E-Mailverkehr durfte die Vorinstanz von einem bestehenden Vertretungsverhältnis ausgehen.

Zum einen haben die Rekurrenten im bisherigen Verfahren – insbesondere in der Replik – nie geltend gemacht, die Handlungen des Rekurrenten (insbesondere der ausgiebige E-Mailverkehr) seien nicht auch für die Rekurrentin verbindlich. Zum anderen wurde beiden Rekurrenten mit Schreiben

vom 16. November 2022 vom Steuerkommissär eine Besprechung angeboten. Das Angebot wurde mit E-Mail des Rekurrenten vom 21. November 2022 für beide Rekurrenten ("wir") angenommen: "Wir sind auch kurzfristig verfügbar. Diese Besprechung halten wir als sehr wichtig und sinnvoll. Wir erwarten gerne Ihren Terminvorschlag."

Aus diesem Ablauf und aus der Formulierung in der genannten E-Mail durften die Steuerbehörden zweifelsfrei davon ausgehen, dass der Rekurrent von der Rekurrentin (stillschweigend) bevollmächtigt war, für sie Rechtshandlungen vorzunehmen und damit auch als ihr Bevollmächtigter allein zur Verhandlung vom 30. November 2022 erscheine.

Dasselbe ergibt sich aus den Abläufen in den bisherigen Verfahren für die Jahre 2005 sowie 2007 bis 2012. Der Rekurrent ist dort jeweils immer alleine zu Einspracheverhandlungen erschienen, so am 21. Mai 2010 (Kantons- und Gemeindesteuern 2005; RGE vom tt.mm.jjjj [aaa]), am 18. April 2013 (Kantons- und Gemeindesteuern 2007; SGE vom tt.mm.jjjj [bbb], bestätigt durch VGE vom tt.mm. 2015 [eee]) und am 12. Mai 2016 (Kantons- und Gemeindesteuern 2008; SGE vom tt.mm. 2017 [ccc], bestätigt durch VGE vom tt.mm.jjjj [ggg], dieser bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 5. Juni 2018 [2C_629/2017]). Auch der E-Mailverkehr wurde ausschliesslich vom Rekurrenten geführt.

5.5.3.

Mit Schreiben des Spezialverwaltungsgerichtes vom 17. April 2023 wurden die Rekurrenten im Nachgang zum mit dem Rekurrenten geführten Telefonat betreffend Verschiebung der Verhandlung vom 25. Mai 2023 und Befreiung der Rekurrentin von der Erscheinungspflicht zur Verhandlung aufgefordert, das Besprochene durch Unterschrift zu bestätigen. Die Aktennotiz lautet wie folgt:

"Aktennotiz:

- A. erkundigt, sich, weshalb in der neuen Vorladung zur Verhandlung vom 22. Juni 2023 neu das Erscheinen seiner Ehefrau B. 'obligatorisch' sei. B. möchte – soweit möglich – nicht an die Verhandlung kommen.
- Ich erkläre, dass B. als Ehegattin ebenfalls Parteistellung habe. Es gehe um die Vertretung in den Verfahren.
- A. erklärt, dass die schriftlichen Eingaben aus rechtlichen Gründen immer von beiden Ehegatten unterzeichnet werden.
- A. ist für die Bearbeitung der Steuerangelegenheiten verantwortlich. B. ist 'im Bild' und mit dem Vorgehen einverstanden. E-Mail-Eingaben/Antworten werden insofern von A. allein beantwortet. An die Verhandlungen/Besprechungen mit den Steuerbehörden geht/ging A. in Einverständnis mit seiner Ehefrau jeweils alleine.

Weiteres Vorgehen:

- Zusendung dieser Aktennotiz an die Parteien.
- B. unterzeichnet zum Zeichen des Einverständnisses die Aktennotiz und retourniert diese an das Spezialverwaltungsgericht.
- Auf das Erscheinen von B. zur Verhandlung vom 22. Juni 2023 wird vom Spezialverwaltungsgericht verzichtet."

Die Aktennotiz vom 17. April 2023 wurde von der Rekurrentin am 18. April 2023 bestätigt, dem Spezialverwaltungsgericht am 18. April 2023 per Post zugesandt und vom Rekurrenten an der Verhandlung vom 22. Juni 2023 im Original eingereicht. An der Verhandlung bestätigte der Rekurrent, dass er den Inhalt mit seiner Frau besprochen habe. Der Inhalt der Aktennotiz sei auch aus seiner Sicht korrekt (Protokoll).

Auch aus der bestätigten Aktennotiz vom 17. April 2023 ist ohne Weiteres zu schliessen, dass der Rekurrent seine Ehefrau an Besprechungen mit den Steuerbehörden jeweils vertreten hat.

5.6.

Zusammenfassend ist von einer Vertretung unter den Ehegatten auszugehen. Ist von einem Vertretungsverhältnis auszugehen, war der Rekurrent an der Verhandlung vom 30. November 2022 befugt, die Einsprachen auch für die Rekurrentin rechtsverbindlich zurückzuziehen.

5.7.

Dementsprechend sind die Rekurse betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 bis 2017 insgesamt abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Rekurse betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 - 2017 werden abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten der Rekursverfahren, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebür von CHF 185.00, und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'285.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung 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, 22. Juni 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche