

3-RV.2022.141

P 39

Urteil vom 20. April 2023

Besetzung Präsident Fischer
Richter Elmiger
Richter Biondo
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrentin **A.**_____

vertreten durch AS & T AG Attenhofer Treuhand, Seeächerstrasse 11,
5330 Bad Zurzach

Gegenstand **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Geschäftsbereich Recht, vom 11. Oktober 2022**
betreffend Erbschaftssteuerveranlagung Nr. aaa vom 29. Juni 2022;
Erblasser: B._____, wohnhaft gewesen in Q._____,
verstorben am tt.mm.2012

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Die A. erhielt aus dem Nachlass des am tt.mm.2012 verstorbenen B. CHF 771'962.00.

2.

Mit Verfügung vom 29. Juni 2022 wurde die A. vom Kantonalen Steueramt, Rechtsdienst, Bereich Erbschafts- und Schenkungssteuern, zu einer Erbschaftssteuer von CHF 191'308.20 veranlagt.

3.

Gegen die Verfügung vom 29. Juni 2022 (Eröffnung am 17. August 2022) liess die A. mit Schreiben vom 8. September 2022 Einsprache erheben und stellte den folgenden Antrag:

"Die Erbschaftssteuer sei mit Fr. 0 zu veranlagern."

4.

Mit Entscheid vom 11. Oktober 2022 wies das Kantonale Steueramt, Geschäftsbereich Recht, die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 11. Oktober 2022 (Zustellung am 12. Oktober 2022) hat die A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 10. November 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt die folgenden Anträge:

- "1. Der Einspracheentscheid vom 11. Oktober 2022 sei aufzuheben und die Erbschaftssteuer Nr. aaa sei auf CHF 169'805 festzusetzen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates."

6.

Das Kantonale Steueramt beantragt die Gutheissung des Rekurses, unter Kostenfolge zulasten der A..

7.

Die A. hat eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Erbschaftssteuer für das Jahr 2012. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Gemäss § 146 Abs. 1 lit. a StG werden vom steuerbaren Vermögensanfall die Schulden im Sinne von § 52 StG abgezogen. Dazu gehören alle Verbindlichkeiten und Passiven, die den Vermögensanfall im Zeitpunkt des Anfalls belasten (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 146 StG N 2).

3.

3.1.

Die Rekurrentin beantragt, es seien die tatsächlich angefallenen Kosten für das Pferd "C" in der Höhe von CHF 69'947.15 vom steuerbaren Vermögensanfall von CHF 771'962.00 abzuziehen, womit dieser auf CHF 702'014.85 festzusetzen sei (vgl. Rekurs, S. 11). Dementsprechend seien der Einspracheentscheid vom 11. Oktober 2022 aufzuheben und die Erbschaftssteuer auf CHF 169'805.00 festzusetzen.

3.2.

Das Kantonale Steueramt beantragt die Gutheissung des Rekurses (vgl. Vernehmlassung vom 16. Januar 2023).

3.3.

Es liegen also übereinstimmende Anträge vor.

3.4.

Verwaltungsgericht und Spezialverwaltungsgericht betrachten es in langjähriger, konstanter Praxis auch vor dem Hintergrund der Oficialmaxime als zulässig, übereinstimmenden Anträgen der Beteiligten zur Erledigung des Verfahrens stattzugeben, sofern sich diese – nach einer summarischen Prüfung – als gesetzmässig erweisen und allfällige Zugeständnisse der Beteiligten innerhalb des Spielraumes bleiben, den das Gesetz ohnehin gewährt (VGE vom 20. Februar 2004 [BE.2003.00301]; SGE vom 23. Juni 2022 [3-RV.2021.17]). Das ist vorliegend der Fall. Es sind daher die geltend gemachten CHF 69'947.15 als Schulden vom steuerbaren Vermögensanfall zum Abzug zuzulassen.

3.5.

In Gutheissung des Rekurses ist die Erbschaftssteuer von CHF 191'308.20 auf CHF 169'804.45 herabzusetzen.

4.

4.1.

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens werden der unterliegenden Partei auferlegt; bei teilweiser Gutheissung des Rekurses sind die Kosten anteilmässig aufzuteilen (§ 189 Abs. 1 StG).

Die Partei- und Gerichtskosten können unabhängig vom Ausgang des Verfahrens aufgeteilt werden, wenn die unterliegende steuerpflichtige Person das Rechtsmittel in guten Treuen ergriffen hat oder wenn die obsiegende steuerpflichtige Person das Rekursverfahren durch ihr Verhalten in der Vorinstanz verursacht hat. (§ 189 Abs. 3 StG).

4.2.

Das Kantonale Steueramt beantragt, es seien die Kosten des Rekursverfahrens der Rekurrentin aufzuerlegen, weil das vorliegende Verfahren durch die Rekurrentin ohne Weiteres hätte verhindert werden können. Die Rekurrentin hätte bereits im Einspracheverfahren eventualiter beantragen können, dass die für das Pferd "C" aufgebrauchten Kosten zum Abzug zuzulassen seien. Dies habe sie nicht getan. Dass es überhaupt zum Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht kommen musste, liege folglich im Verhalten der Rekurrentin im vorinstanzlichen Verfahren begründet, womit ihr die Verfahrenskosten gestützt auf § 189 Abs. 3 StG vollumfänglich zur Bezahlung aufzuerlegen seien.

4.3.

Die Rekurrentin verlangt die volle Kostenvergütung, weil die Kosten für das Pferd "C" bereits bei der Einreichung von Unterlagen zur Erstellung des Steuerinventares aufgeführt worden seien. Auch habe die Rekurrentin in der Stellungnahme vom 6. Dezember 2021 betreffend den Entwurf des Steuerinventars explizit zum Ausdruck gebracht, dass sie mit dem Steuerinventar, insbesondere hinsichtlich der Kosten des Pferdes "C" nicht einverstanden sei. Weder das Inventaramt Q. noch das Kantonale Steueramt habe dieses Schreiben beantwortet. Stattdessen sei am 17. (recte: 15.) August 2022 (Eröffnungsdatum) kommentarlos die Veranlagung der Erbschaftssteuer erfolgt.

4.4.

Entgegen dem Grundsatz, wonach die Kosten im Rekursverfahren von der unterliegenden Partei zu tragen sind, können die Gerichtskosten und die Parteientschädigung gemäss § 189 Abs. 3 StG unabhängig vom Verfahrensausgang verlegt werden. Diese Kostenverteilung ist dann geboten,

wenn die steuerpflichtige Person zwar obsiegt, das Rekurs- oder Beschwerdeverfahren aber durch ihr Verhalten in der Vorinstanz verursacht hat. Die Kostenaufgabe ist insbesondere dort angezeigt, wo sich das Rekursverfahren hätte vermeiden lassen, wenn die obsiegende Partei bereits im Veranlagungs- oder im Einspracheverfahren ihren Mitwirkungs- bzw. Verfahrenspflichten nachgekommen wäre oder wenn sie wesentliche, den Steuerbehörden nicht bekannte Sachverhaltselemente bzw. Beweismittel rechtzeitig vorgebracht hätte. Wo es, wie etwa bei Fehlern im vorinstanzlichen Verfahren, vorwiegend oder ebenso sehr der Steuerbehörde anzulasten ist, dass das Rechtsmittelverfahren erforderlich wurde, ist es nicht gerechtfertigt, dem obsiegenden Steuerpflichtigen Kosten aufzuerlegen (vgl. AGVE 2000 S. 352; VGE vom 27. November 1995 [BE.95.00141]; VGE vom 29. Dezember 1994 [BE.94.00167]; zum Ganzen: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 189 StG N 28 ff., mit weiteren Hinweisen).

4.5.

4.5.1.

Zuständig zur Behandlung der Erbschafts- und Schenkungssteuerfälle ist zunächst der Gemeinderat am Wohnsitz der Person, von welcher eine unter das Gesetz fallende Zuwendung ausgeht (§ 55 Abs. 1 StGV). Der Gemeinderat hat anhand der in Betracht fallenden, auf Kosten der Steuerpflichtigen zu beschaffenden Unterlagen (Inventar, Teilungsvertrag, Liquidationsrechnung, letztwillige Verfügung, Erb-, Schenkungs-, Kauf- oder Verpfändungsvertrag usw.) die Höhe des Vermögens und dessen Anfall an die steuerpflichtigen Erben bzw. Erben, die Vermächtnisnehmerinnen bzw. Vermächtnisnehmer oder die Beschenkten nachzuweisen; im Falle der Erbschaft ist die Vollständigkeit der Vermögensaufstellung (Inventar) von den erbberechtigten Personen oder deren Vertreterinnen bzw. Vertreter zu bescheinigen (§ 56 Abs. 1 lit. a StGV). Das Steuer- bzw. Nachlassinventar dient als Grundlage für die Berechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuern und bezweckt, das am Todestag vorhandene Vermögen möglichst rasch festzustellen. Es hat jedoch keinen Verfügungscharakter. Das bedeutet, dass die Feststellungen im Inventar für die spätere Erbschaftssteueranmeldung rechtlich nicht verbindlich sind, und zwar selbst dann nicht, wenn die erbberechtigten Personen dem Inventar zugestimmt haben. Die Inventaraufnahme ist also eine reine Sachverhaltsaufnahme, nicht aber eine Verfügung, die mit einem Rechtsmittel gerügt werden kann. Die Steuerbehörden können auch abweichende Verfügungen erlassen, ohne dass das Inventar deswegen geändert werden muss (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 210 StG N 5, § 213 StG N 7 f.).

4.5.2.

Nach Abschluss der Vorbereitungsarbeiten hat die Inventurbehörde das "Inventar" dem Kantonalen Steueramt zuzustellen, welches die Erbschaftsteuer veranlagt (§ 150 Abs. 1 StG; vgl. auch Kommentar zum Aargauer

Steuergesetz, a.a.O., § 150 StG N 5). Das Kantonale Steueramt hat alle Rechte und Pflichten einer Steuerbehörde (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 150 StG N 2). Es hat insbesondere durch eigene Erhebungen die Richtigkeit des Steuerinventars zu prüfen, es gegebenenfalls zu berichtigen oder es zu diesem Zwecke an die Inventurbehörde zurückzuweisen. Dabei stehen ihm dieselben Befugnisse zu wie der Inventurbehörde (§ 216 Abs. 2 StG). Das Kantonale Steueramt hat also die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen (analog § 179 Abs. 1 StG).

4.5.3.

Die zur Mitwirkung verpflichteten Personen haben alle Tatsachen und Unterlagen, die zur vollständigen Inventaraufnahme notwendig sind, beizubringen. Dabei haben sie die gleichen Rechte und Pflichten wie ein Steuerpflichtiger. Sie haben einerseits das Recht auf Anhörung (§ 179 Abs. 1 StG), woraus sich das Recht (aller Erben) ergibt, auf Verlangen in das Inventurverfahren einbezogen zu werden. Andererseits sind sie unter anderem verpflichtet über alle Verhältnisse, die für die Feststellung der Steuerfaktoren der Erblasserin oder des Erblassers von Bedeutung sein können, wahrheitsgemäss Auskunft zu erteilen (§ 213 Abs. 1 lit. a StG) sowie alle Bücher, Urkunden, Ausweise und Aufzeichnungen, die über den Nachlass Aufschluss verschaffen können, vorzuweisen (§ 213 Abs. 1 lit. b StG; vgl. auch Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 213 StG N 2). Die zur Mitwirkung verpflichtete Person hat also alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (analog § 182 Abs. 1 und 2 StG).

4.6.

Die Rekurrentin hat die Kosten für das Pferd "C" im Inventarverfahren wiederholt geltend gemacht. Dieser Abzug wurde weder im Inventar noch in der Erbschaftssteueranlagung vom 29. Juni 2022 berücksichtigt. Auch fehlt es an einer (stichwortartigen) Begründung oder sonstigen Hervorhebung seitens der Inventurbehörde bzw. des Kantonalen Steueramtes, weshalb die Kosten für das Pferd "C" nicht zum Abzug zugelassen wurden. Im Weiteren hätte die Inventurbehörde bzw. das Kantonale Steueramt, sollte die Rekurrentin die entsprechenden Unterlagen betreffend die Kosten für das Pferd "C" nicht bereits bei ihnen eingereicht haben, diese auffordern müssen, diese einzureichen. Warum dies nicht getan wurde, ist nicht nachvollziehbar, zumal die Rekurrentin die entsprechenden (Buchhaltungs-)Unterlagen im Einspracheverfahren noch ausdrücklich offerierte.

4.7.

Auch wenn die Rekurrentin die Kosten für das Pferd "C" im Einspracheverfahren nicht (mehr) geltend gemacht hat, kann es unter den vorliegenden Umständen nicht angehen, der Rekurrentin die Kosten des Re-

kursverfahrens aufzuerlegen. Die Rekurrentin hat insbesondere keine Mitwirkungspflichten verletzt. Weil die Vorinstanz die Kosten für das Pferd "C" bereits im Veranlagungsverfahren kannte bzw. kennen musste, ist das Rekursverfahren vielmehr die Folge einer vorinstanzlichen Fehlbeurteilung eines seit dem Veranlagungsverfahren bekannten Sachverhaltselements. Demnach wurde das Rekursverfahren vorwiegend durch das Verhalten der Inventurbehörde bzw. des Kantonalen Steueramtes verursacht. Die Kosten sind damit vom Staat zu tragen.

5.

5.1.

Bei diesem Verfahrensausgang ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteikostenentschädigung zuzusprechen (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 5'777.65.

5.2.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Tarif 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 22. September 2022 [3-RV.2021.26]).

5.3.

Vorliegend wird die Entschädigung bei einem Streitwert von rund CHF 21'500.00, einem höchstens mittleren Schwierigkeitsgrad, keiner besonderen Bedeutung des Falles und einem mittleren notwendigen Aufwand auf CHF 3'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 2 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird die Erbschaftssteuer auf CHF 169'804.45 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens trägt der Staat.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 3'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin 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, 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, 20. April 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic