

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2024.54 vom 18. Dezember 2025

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2025-12-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2024.54

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2024.54 du 18 décembre 2025

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2024.54 del 18 dicembre 2025

Erwägungen

E. 1

A._____ und die vier Miterben erhielten aus dem Nachlass der am tt.mm. 2019 verstorbenen B._____ je CHF 717'169.00.

E. 1.1

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Erbschaftssteuer für das Jahr 2019. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

E. 1.2

Die Akten der Revisions- und Einspracheverfahren hat das Spezialverwaltungsgericht, dem Antrag des Vertreters des Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) entsprechend, beigezogen.

E. 1.3.1

Der Vertreter beantragt in prozessualer Hinsicht, es sei festzustellen, dass das vorliegende Rekursverfahren nur den Rekurrenten (und nicht auch drei Miterben) betreffe.

E. 1.3.2

Dass im vorliegenden Rekursverfahren einzig dem Rekurrenten (und nicht auch dessen Miterben) Parteistellung zukommt, ergibt sich bereits aus dem Rubrum dieses Urteils. Angesichts dessen erweist sich die vom Vertreter beantragte Feststellung als unnötig. Der prozessuale Antrag ist dementsprechend abzuweisen.

E. 1.4.1

Der Vertreter beantragt in prozessualer Hinsicht ausserdem, es sei davon Vormerk zu nehmen, dass die weiteren Einspracheverfahren der Miterben C._____, D._____ und E._____ nach wie vor beim Kantonalen Steueramt hängig seien.

E. 1.4.2

Im Einspracheentscheid wird ausgeführt, dass im Veranlagungsverfahren eine Verfügung für alle fünf Erben und im Revisionsverfahren ein Entscheid für alle vier Erben, welche ein Revisionsgesuch gestellt hätten, erlassen worden seien. Zur Verringerung des Kosten- und Aufwandrisikos für beide Parteien werde dagegen vorerst nur ein Einspracheentscheid gefällt. Dar- aus geht klar hervor, dass die Einspracheverfahren von C._____, D._____ und E._____ nach wie vor beim Kantonalen Steueramt hängig sind. Bei dieser Sachlage erweist sich die beantragte Vormerkung als unnötig. Der zweite prozessuale Antrag ist deshalb ebenfalls abzuweisen.

E. 2

Mit Verfügung vom 10. November 2020 wurden A._____ und die vier Miterben vom Kantonalen Steueramt, Rechtsdienst, Bereich Erbschafts- und Schenkungssteuern, in Anwendung des Tarifs der Klasse 3 zu einer Erbschaftssteuer von je CHF 174'350.70 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

E. 2.1

Die in Q._____ wohnhaft gewesene B._____ starb am tt.mm. 2019. Die Gemeindeganzlei Q._____ teilte dem Bezirksgericht R._____ mit Eingabe vom 28. Februar 2019 mit, dass die verwitwete Erblasserin gemäss Familienschein der Eltern keine Geschwister habe. Die Eltern seien vorverstorben. Im Weiteren würde aus dem Familienschein der Eltern der Erblasserin hervorgehen, dass die Mutter und die Grosseltern deutsche Staatsangehörige gewesen seien. Aufgrund dieser Situation werde eine Erbschaftsverwaltung beantragt. Mit Entscheid vom tt.mm. 2019 ordnete das Bezirksgericht R._____, Präsidium des Zivilgerichts, gestützt auf Art. 554 Abs. 1 Ziff. 3 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom

E. 2.2

Mit Verfügung vom tt.mm. 2019 ordnete das Bezirksgericht R._____, Präsidium des Zivilgerichts, einen Erbenruf über den Nachlass von B._____ an. Die unbekannt abwesenden gesetzlichen Erben wurden aufgefordert, sich bis am tt.mm. 2020 beim Gerichtspräsidium R._____, unter Vorlegung ihrer Erbqualität ausweisenden Urkunden und Wohnsitzbestätigung, zum Erbgang schriftlich zu melden. Nach unbenutztem Ablauf der genannten Frist falle die Erbschaft, unter Vorbehalt der Erbschaftsklage, an das Gemeinwesen. Der Erbenruf wurde je dreimal im Amtsblatt des Kantons Aargau und im Schweizerischen Handelsamtsblatt angekündigt.

E. 2.3.1

Der Rekurrent unterzeichnete am 8. Mai 2019 folgende Vollmacht: "BESONDERE VOLLMACHT Mandat im Sinne des Art. 394 des Schweizerischen Obligationenrechtes, beschränkt auf die hierunter beschriebenen Aufgaben Ich der Unterzeichneter, A._____ (...) Beauftrage hiermit die Mitarbeiter der Gesellschaft H._____ SA mit Sitz in T._____ (...), unter der Referenz bbb folgende Schritte vorzunehmen: Beantragung bei allen Behörden, aller Unterlagen, die meine Abstammung von meinen Urgrosseltern sowohl väter- als auch mütterlicherseits nachweisen, und insbesondere mit folgenden Familiennamen: [...] Abwicklung von Konsultationen, Ausfüllung von Formularen, Erstellung von Kopien, Erhalt aller Unterlagen und insbesondere von beglaubigten Zivilstands-

- 6 - urkunden bei allen Ämtern und generell Ausführung aller diesbezüglichen Schritte. Alle Kosten werden von dem Vollmachtnehmer getragen. Mich vertreten, in meiner Erbberechtigung bei den zuständigen Behörden die diese Erbschaft verwalten, um alle Informationen zu erhalten. Übermittlung aller Unterlagen an die zuständigen Behörden. (...)"

E. 2.3.2

Die H. _____ SA bzw. deren Vertreter und der Rekurrent unterzeichneten ebenfalls am 30. April 2019 / 8. Mai 2019 folgenden Vertrag (Auftrag): "(...) Zwischen den Unterzeichneten - A. _____ (...), hiernach benannt: "der Erbe" - H. _____ SA (...), vertreten durch (...) Aufgrund von ihr durchgeführten Nachforschungen, kann H. _____ SA heute dem Erben ein Erbrecht zu seinem Gunsten eröffnen und/oder nachweisen, von dem er bisher keine Kenntnis hatte. Infolgedessen und gemäss Art. 422ff. des Schweizerischen Obligationenrechts sind die Parteien wie folgt übereingekommen: Der Erbe nimmt das vorliegende Angebot von H. _____ SA für die Beibringung des Stammbaums und aller für die Anerkennung seines Erbrechts nötigen Unterlagen an. H. _____ SA übergibt gemäss der besonderen Vollmacht diese Nachweise des Erbrechts nach Zustimmung aller Beteiligten fristgerecht den zuständigen Behörden zu den nachstehenden Bedingungen: H. _____ SA trägt alle anfallenden Kosten. (...) Im Erfolgsfall erhält H. _____ SA als Entlohnung für ihre Nachforschungen, aller übernommenen Kosten und der Verantwortung, die sie im allgemeinen Interesse übernommen hat, ein Honorar entsprechend der degressiven Tabelle auf der Rückseite dieses Dokumentes. Das Honorar wird prozentual zu dem Erbteil, der dem Erben oder seinen Nachkommen zukommt, berechnet, unabhängig von der Höhe, der Art oder der Herkunft dieses Anteils, unter Abzug aller Schulden des Erblassers. Im Falle eines Misserfolgs, aus welchem Grunde auch immer, (...) kann H. _____ SA eigenmächtig diese Zustimmung beenden, aber trägt H. _____ SA alle Kosten, so dass der Erbe nichts zu bevorschussen oder zu bezahlen hat. (...)

- 7 - Durch seine Unterschrift akzeptiert der Erbe die Entlohnungsbedingungen von H. _____ SA gemäss der umseitigen Tabelle, Bestandteil dieser Zustimmung. (...)"

E. 2.3.3

Die vorgenannte Tabelle sieht bei einem Betrag des Erbteils ab CHF 500'000.01 bis CHF 1'500'000.00 für die dritte Kategorie der Erbberechtigten (unter anderem Cousins und Cousinen des Erblassers) ein Honorar im Umfang von 25 % des Erbteils vor. Zudem ist auf der Rückseite des Vertrags vom 30. April 2019 / 8. Mai 2019 unter anderem Folgendes festgehalten: "(...) Einzig bezüglich der Erbberechtigten der dritten Kategorie, deren Besteuerung von Kanton zu Kanton sehr verschieden sein kann, behält sich H. _____ SA die Möglichkeit vor, seine Honorare zu reduzieren."

E. 2.4

Mit Entscheid des Bezirksgerichts R. _____, Präsidium des Zivilgerichts, vom tt.mm. 2020 wurden in der Erbschaft von B. _____ der Rekurrent, J. _____, C. _____, D. _____ und E. _____ als gesetzliche Erben eingewiesen; der Erbenruf wurde als erledigt von der Kontrolle abgeschrieben. In den Erwägungen wird ausgeführt, dass der Rekurrent, J. _____, C. _____, D. _____ und E. _____ mit Eingabe vom 27. Mai 2019 geltend machen liessen, sie seien Erben aus der grosselterlichen Parentel mütterlicherseits. Aus den eingereichten Unterlagen gehe glaubhaft hervor, dass es sich bei ihnen um gesetzliche Erben der Erblasserin handle.

E. 2.5

Mit Entscheid des Bezirksgerichts R. _____, Präsidium des Zivilgerichts, vom tt.mm. 2020 wurde der Erbschaftsverwalter aus seinem Amt entlassen.

E. 2.6.1

Rechtsanwalt und Notar F._____, vormaliger Erbschaftsverwalter, erkundigte sich bei der Inventurbehörde Q._____, ob die Kosten des Erbenrufs (H.____ SA) bei den Erbschaftssteuern abgezogen werden können.

E. 2.6.2

K._____, Stv. Leiterin Abteilung Steuern und Sachbearbeiterin Inventar der Gemeinde Q._____, beantwortete diese Anfrage am 1. September 2020 per E-Mail. Darin führt sie aus, betreffend "Auslagen des Erbenrufes durch

- 8 - die Erben selber" seien sie der Ansicht, dass dies Privatauslagen seien und nicht ins Steuerinventar gehörten.

E. 2.6.3

Gemäss Aktennotiz vom 16. April 2024 telefonierte das Kantonale Steueramt gleichentags mit K._____. Letztere führte dabei aus, sie hätte Kenntnis gehabt, dass Kosten für die Erbenausfindung in erheblicher Höhe bestanden hätten. Die Anfrage von F._____ sei vermutlich telefonisch erfolgt; eine Telefonnotiz diesbezüglich finde sie nicht mehr. Sie hätte damals nach Rücksprache mit L._____, damalige Stv-Gemeindeschreiberin, entschieden, dass diese Kosten nicht abzugsfähig seien.

E. 2.7

Im Steuerinventar über den Nachlass von B._____ (Stand 7. Oktober 2020) wird per Todestag ein Reinvermögen von CHF 3'585'842.00 ausgewiesen. Dieses setzt sich aus Aktiven von CHF 3'653'842 (Kapitalien: CHF 3'606'842.00; Guthaben: CHF 29'000.00) abzüglich Passiven von CHF 50'000.00 (Laufende Schulden: CHF 25'000.00 [Pauschalabzug]; Todesfall- und Erbgangskosten: CHF 25'000.00 [Pauschalabzug]) zusammen. Der Rekurrent bescheinigte am 13. Oktober 2020 mit seiner Unterschrift auf dem Steuerinventar, dass dieses richtig und vollständig ist.

E. 2.8

Mit Verfügung vom 10. November 2020 wurden der Rekurrent und dessen vier Miterben vom Kantonalen Steueramt, Rechtsdienst, Bereich Erbschafts- und Schenkungssteuern bei einem steuerbaren Vermögensanfall von CHF 717'169.00 pro Erbe zu einer Erbschaftsteuer von je CHF 174'350.70 veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

E. 2.9.1

Der Vertreter beantragte für den Rekurrenten, C._____, D._____ und E._____ mit gegen die H._____ SA eingereichtem Schlichtungsbegehren vom tt.mm. 2021 beim Friedensrichteramt des Kantons Aargau Kreis II, es sei festzustellen, dass die zwischen den Parteien abgeschlossenen Verträge nichtig im Sinne von Art. 20 OR sind (Negative Feststellungsklage: Forderung). Zuvor hatten der Rekurrent und die Miterben von der H._____ SA am 4. Mai 2021 eine Rechnung für ein Honorar von je CHF 188'475.00 erhalten.

E. 2.9.2

Die H._____ SA reichte mit Eingabe vom tt.mm. 2022 bei der N._____ gegen den Rekurrenten und drei Miterben eine Forderungsklage über je CHF 188'475.00 ein. Der Rekurrent und drei Miterben schlossen mit der H._____ SA am 6. Juli 2022 / 8. Juli 2022 einen Vergleich ab, worin sich

- 9 - erstere vier gestützt auf gültig erteilte Aufträge zu einer Honorarzah- lung von je CHF 130'000.00 verpflichteten. Die N._____ schrieb das Verfahren aufgrund des ihr zu Protokoll gegebenen Vergleichs am 13. Juli 2022 ab. Der Vergleich vom 6. Juli 2022 / 8. Juli 2022 hat die Wirkung eines rechtskräftigen Entscheides (vgl. Art. 241 Abs. 2 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [Zivilprozessordnung, ZPO] sowie Abschreibungsentscheid der N._____.

E. 2.10

Der Vertreter beantragt mit Rekurs, dass revisionsweise die Honorarzah- lung gemäss Vergleich vom 6. Juli 2022 / 8. Juli 2022 über CHF 130'000.00 sowie die damit angefallenen Anwalts- und Verfahrenskosten von CHF 6'458.50 vom für die Erbschaftssteuer relevanten steuerbaren Vermö- gensanfall von CHF 717'169.00 gemäss Veranlagungsverfügung vom

E. 3

Der Vertreter von A._____ sowie von drei Miterben stellte am 30. September 2022 ein Gesuch um Revision der Verfügung vom 10. No- vember 2020.

E. 3.1

Gemäss § 201 Abs. 1 lit. a StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden.

E. 3.2

Die Regeln gemäss § 201 StG und Art. 147 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) sind identisch, wes- halb die bundesgerichtliche Rechtsprechung und Lehre zu letzterer Bestim- mung auch für das kantonale Recht gilt.

E. 3.3

Der Vertreter macht geltend, dass der Vergleich vom 6. Juli 2022 / 8. Juli 2022 eine erhebliche Tatsache und ein entscheidendes Beweismittel im Sinne von § 201 Abs. 1 lit. a StG darstelle.

E. 3.4

Als Tatsachen gelten Ereignisse, die den Steuertatbestand betreffen. Sie werden als erheblich erachtet, wenn ihr Vorliegen oder Nichtvorliegen zu unterschiedlichen Steuerfolgen führt. Grundsätzlich begründen nur jene Tatsachen einen Revisionsanspruch, die im Zeitpunkt des Entscheids, des- sen Revision verlangt wird, zwar bereits vorgelegen haben, trotz hinrei- chender Sorgfalt jedoch erst nachträglich entdeckt worden sind (sog. un- echte Noven). Nachträglich eingetretene Tatsachen – sog. echte Noven – führen daher prinzipiell nicht zu einer Revision. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt für Tatsachen, die sich nachträglich realisiert, aber von Be- ginn an in latenter Weise vorgelegen haben, dementsprechend auf die Be- messungsjahre zurückwirken und die damals vorgenommene Sachver-

- 10 - haltsbeurteilung als unzutreffend erscheinen lassen. Vom Vorliegen sol- cher Tatsachen geht das Bundesgericht mit einem Teil der Lehre aus, wenn ein Einkommen, welches im Zeitpunkt seiner Realisierung besteuert wurde, nachträglich mit einer

Rückerstattungspflicht belegt wird. Der betreffende Vermögenszugang bleibt unter diesen Umständen nur steuerbar, soweit er nicht effektiv zurückerstattet wurde und die steuerpflichtige Person folglich definitiv darüber verfügen kann. Kommt es dagegen zur Rückerstattung, handelt es sich dabei um eine neue erhebliche Tatsache die – trotz ihrer Natur als echtes Novum – unter dem Titel der Revision berücksichtigt werden muss, da sie auf den Besteuerungszeitpunkt zurückwirkt, indem sie die damalige rechtliche Würdigung des Sachverhalts als unrichtig erscheinen lässt (VGE vom 20. Dezember 2021 WBE.2021.316], u.a. mit Hinweis auf Bundesgerichtsurteil vom 30. Januar 2019 [2C_660/2017] E. 5.1).

E. 3.5.1

Die Honorarkosten, welche der Rekurrent der H._____ SA bezahlte, stellen Tatsachen dar. In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob diese Kosten zu unterschiedlichen Steuerfolgen führen. Andernfalls fehlt es am Erfordernis der Erheblichkeit im Sinne von § 201 Abs. 1 lit. a StG.

E. 3.5.2

Gemäss § 142 Abs. 1 StG unterliegt der Erbschaftssteuer unter anderem das Vermögen, das durch gesetzliche Erbfolge anfällt, der keine oder keine gleichwertige Leistung der empfangenden Person gegenübersteht. § 146 Abs. 1 StG sieht vor, dass vom steuerbaren Vermögensanfall insbesondere (lit. a) die Schulden im Sinne von § 52 StG sowie (lit. b) die Kosten der Bestattung, des Grabunterhalts, des Erbgangs und der Erbteilung, nicht aber die Erbschaftssteuer abgezogen werden. § 146 Abs. 1 lit. a und b StG werden durch § 54 StGV wie folgt präzisiert: "1Die von der verstorbenen Person geschuldeten Steuern können als Schulden vom Vermögensanfall abgezogen werden. 2Die Teilungskosten sind in ihrer tatsächlichen Höhe abziehbar. Die Kosten von Erbschaftsprozessen stellen Erbgangskosten dar. Sind Kosten im Veranla- gungszeitpunkt noch nicht bekannt, sind sie zu schätzen."

E. 3.5.3

Im Entscheid vom 23. März 2023 über das Revisionsgesuch wird ausge- führt, dass es sich bei den Kosten der H._____ SA nicht um klassische Teilungskosten handle. Diese seien in Bezug auf die Abzugsfähigkeit je- doch Erbgangs- bzw. Teilungskosten gleichzusetzen, da es sich bezüglich der Erbschaft ebenfalls um Gewinnungskosten handle. Für den Gewinnungskostencharakter sei entscheidend, dass die Kosten in Erwartung der Erlangung der Erbschaft veranlasst worden seien. Keine Rolle spiele, ob die Erbschaft auch ohne den entsprechenden Aufwand angefallen wäre

- 11 - oder ob auch zweckmässiger oder sparsamer hätte vorgegangen werden können.

E. 3.5.4

Beim Honorar der H._____ SA handelt es sich nicht um abzugsfähige Teilungskosten, da die von der H._____ SA aufgrund des mit dem Rekurren- ten abgeschlossenen Auftrags keine Leistungen hinsichtlich Erbteilung, sondern betreffend den Nachweis, dass der Rekurrent ein gesetzlicher Erbe von B._____ ist (E. 2.3.1. f.), umfassen. Allerdings schmälern Gerichts- und Anwaltskosten für Ungültigkeits-, Herabsetzungs- und Erbschaftsklagen den Erbanfall und können gemäss § 146 Abs. 1 lit. b StG als Erbgangskosten bei der Erbschaftssteuer in Abzug gebracht werden (Bundesgerichtsurteil vom 17. November 2016 [2C_687/ 2015] E. 2.2.1. m.w.H.). Die Kosten der H._____ SA sind den genannten Gerichts- und Anwaltskosten gleichzusetzen, da sie ebenfalls den

Erbanfall schmälern. Die Kosten der H._____ SA können somit als Erbgangskosten gemäss § 146 Abs. 1 lit. b StG vom steuerbaren Vermögensanfall abgezogen werden.

E. 3.6

Der Vergleich vom 6. Juli 2022 / 8. Juli 2022 lag im Zeitpunkt, als das Kantonale Steueramt die Erbschaftssteueranlagung am 10. November 2020 erliess, noch nicht vor. Das Honorar gemäss diesem Vergleich stellt daher kein unechtes Novum dar und begründet grundsätzlich keinen Revisionsanspruch (E. 3.4.). Dass es sich bei diesen Honorarkosten um eine Tatsache handelt, die bereits am 10. November 2020 latent bestand und daher auf den Besteuerungszeitpunkt zurückwirkt (E. 3.4.), wird vom Vertreter im Revisionsgesuch zwar behauptet, allerdings nicht näher begründet. Das Spezialverwaltungsgericht kann diese Frage offenlassen, da die Revision, wie nachfolgend aufgezeigt (E. 4.), bereits aus einem anderen Grund ausgeschlossen ist. 4.

E. 4

Mit Entscheid vom 23. März 2023 trat das Kantonale Steueramt nicht auf das Revisionsbegehren ein.

E. 4.1

Die Revision ist ausgeschlossen, wenn die Antrag stellende Person als Revisionsgrund vorbringt, was sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 201 Abs. 2 StG; Art. 147 Abs. 2 DBG). Die diesbezügliche Rechtsprechung ist streng: Es ist nicht der Zweck des Revisionsverfahrens, das im ordentlichen (Rechtsmittel-) Verfahren Versäumte nachzuholen (VGE vom 20. Dezember 2021 [WBE.2021.316]; Bundesgerichtsurteil vom 30. November 2021 [2C_259/2021] E. 6.1. m.w.H.). Die steuerpflichtige Person muss den Nachweis erbringen, dass sie vom Revisionsgrund keine Kenntnis hatte und bei Anwendung der pflichtgemässen Sorgfalt auch keine Kenntnis haben konnte (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 147 DBG N 26a, m.w.H.).

- 12 -

E. 4.2

Im Revisions- sowie im Einspracheentscheid wird zusammengefasst ausgeführt, dass der Rekurrent bei Beachtung der ihm zumutbaren Sorgfalt bereits im Veranlagungsverfahren die Abzugsfähigkeit der Kosten der H._____ SA hätte verlangen müssen. Da der Rekurrent am 8. Mai 2019 einen entsprechenden Auftrag unterzeichnet habe (E. 2.3.), habe er im Veranlagungszeitpunkt entweder bereits gewusst, dass die H._____ SA ihm gegenüber Kosten für die Erbenermittlung in Rechnung stellen werde, oder dies zumindest wissen müssen. Gemäss § 54 StGV hätten diese Kosten bereits im Veranlagungsverfahren zum Abzug gebracht werden können. Allenfalls hätte das Kantonale Steueramt diese Kosten geschätzt (vgl. § 54 Abs. 2 Satz 2 StGV) oder das Veranlagungsverfahren bis zu dem Zeitpunkt, in dem die Forderung der H._____ SA betragsmässig definitiv feststand, sistiert.

E. 4.3.1

Der Vertreter macht geltend, dass der Rekurrent im Veranlagungszeitpunkt nicht mit hohen Kosten der H._____ SA von über CHF 130'000.00 haben rechnen müssen. Der Rekurrent sei zwar nicht davon ausgegangen, dass die Erbenermittlung "gratis" erfolge. Aus dem Wissen um eine bevorstehende Rechnung könne jedoch nicht auf das Wissen um deren Höhe ge-

geschlossen werden, vor allem dann nicht, wenn dagegen noch prozessiert werde und ein Ausgang des Verfahrens nicht vorhersehbar sei.

E. 4.3.2

Der Rekurrent kannte im Veranlagungszeitpunkt die Höhe seines Erbteils von CHF 717'169.00, war dieser doch aus der Veranlagungsverfügung vom

E. 4.4

Im Wissen bzw. Wissenmüssen um die zumindest möglicherweise hohen Kosten der H._____ SA wäre es dem Rekurrenten nicht nur zumutbar gewesen im Veranlagungsverfahren darauf hinzuweisen, sondern er wäre dazu im Lichte der ihm zukommenden Mitwirkungspflicht (§ 182 Abs. 1 StG) geradezu verpflichtet gewesen. Der Rekurrent hätte zum einen der Veranlagungsbehörde den mit der H._____ SA abgeschlossenen Auftrag mit den Honorarbedingungen einreichen und zum anderen entweder die Abzugsfähigkeit der Honorarkosten der H._____ SA vom steuerbaren Vermögensanfall oder das Zuwarten mit der Veranlagung bis zum Zeitpunkt, in dem die Höhe dieser Kosten definitiv feststehen, beantragen müssen. Dazu hätte der Rekurrent insbesondere vor Unterzeichnung des Steuerinventars oder nach Zustellung des Veranlagungsvorschlags die Möglichkeit gehabt. Darauf verzichtete der Rekurrent und anerkannte stattdessen mit der Unterzeichnung des Steuerinventars am 13. Oktober 2020 dessen Richtigkeit und Vollständigkeit. Bei dieser Sachlage liess es der Rekurrent an der ihm zumutbaren Sorgfalt missen.

E. 4.5.1

Der Vertreter bringt vor, der Rekurrent habe schlicht nicht gewusst, dass die Kosten der H._____ SA vom steuerbaren Vermögensanfall abgezogen werden können.

E. 4.5.2

Das Kantonale Steueramt weist in seiner Vernehmlassung zutreffend darauf hin, dass die Rechtsunkenntnis der steuerpflichtigen Person keinen Revisionsgrund darstellt (Bundesgerichtsurteil vom 11. Februar 2002 [2A.11/2002] E. 2.). Aus dem Blickwinkel des Revisionsverfahrens sind somit die Gründe für die Verletzung der zumutbaren Sorgfalt unerheblich (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, a.a.O., Art. 147 DBG - 14 - N 26a, m.w.H.). Hinzu kommt, dass sich einer durchschnittlich umsichtigen Person in der Lage des Rekurrenten ohne Weiteres die Frage nach der Abzugsfähigkeit der Kosten der H._____ SA aufdrängen musste.

E. 4.6.1

Der Vertreter macht weiter geltend, vom Rekurrenten als Steuerpflichtiger werde im Rahmen der Sorgfalt erwartet, sämtliche Gesetze sowie die dazugehörigen Verordnungen zu kennen. Ausserdem sei weder im StG noch in der StGV erwähnt, dass ein Veranlagungsverfahren bis zur definitiven Feststellung der Forderung der H._____ SA sistiert werden könne. Dem Rekurrenten könne deshalb sein Nichtwissen in diesem Punkt nicht vorgehalten werden.

E. 4.6.2

Zum einen kann auf die Ausführungen unter E. 4.5.2. verwiesen werden. Zum anderen bringt das Kantonale Steueramt in seiner Vernehmlassung zu Recht vor, der Rekurrent habe zwar den Begriff der Sistierung nicht kennen müssen, jedoch dürfe es als allgemein

bekannt vorausgesetzt werden, dass Verwaltungsverfahren aus diversen Gründen unterschiedlich und zum Teil auch sehr lange dauern. Somit wäre es dem Rekurrenten zumutbar gewesen, im Veranlagungsverfahren einzubringen, dass aus dem Auftrag vom 9. Mai 2019 möglicherweise hohe Kosten resultieren würden, da die Rückseite des Auftrags ein sehr hohes Honorar vorsehe. Die Forderung stehe aber betragsmässig noch nicht fest, da er diese mit anwaltlicher Hilfe zu reduzieren versuche. Entweder seien die Kosten in voller Höhe zum Abzug zuzulassen oder es sei mit der Veranlagung der Erbschaftssteuer zuzuwarten, bis die Höhe der Kosten definitiv feststehe.

E. 4.7.1

Die Inventurbehörde Q._____ teilte dem vormaligen Erbschaftsverwalter, Rechtsanwalt und Notar F._____, mit E-Mail vom 1. September 2020 auf dessen Anfrage hin mit, dass "Auslagen des Erbenrufes durch die Erben selber", das heisst die Honorarkosten der H._____ SA, private Auslagen seien und nicht ins Steuerinventar gehörten. Dabei handelt es sich um eine falsche Rechtsauskunft (E. 3.5.4.).

E. 4.7.2

Im Zusammenhang mit unrichtigen Auskünften der Steuerbehörden kann sich gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]) ein Anspruch auf Revision ergeben, wobei der Vertrauensgrundsatz nicht als Revisionsgrund zu betrachten, sondern in die Erwägungen betreffend zumutbare Sorgfalt miteinzubeziehen ist (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, a.a.O., Art. 147 DBG N 23a).

- 15 -

E. 4.7.3

Der Grundsatz von Treu und Glauben verleiht Rechtssuchenden unter gewissen Umständen Anspruch auf Schutz ihres Vertrauens auf die Richtigkeit behördlichen Handelns. Dieser Anspruch hindert die Behörden, von ihrem früheren Handeln abzuweichen, auch wenn sie dieses zu einem späteren Zeitpunkt als unrichtig erkennen. Potenzielle Vertrauensgrundlage sind dabei alleine jene behördlichen Handlungen, die sich auf eine konkrete, den Rechtssuchenden berührende Angelegenheit beziehen und von einer Behörde ausgehen, die für die betreffende Handlung zuständig ist oder die der Rechtssuchende aus zureichenden Gründen für zuständig hält. Individuelle Auskünfte und Zusicherungen sind demnach typische Beispiele für Verwaltungsakte, die beim Bürger Vertrauen wecken können. Das Vertrauen ist allerdings nur schutzwürdig, wenn der Rechtssuchende die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und er im Vertrauen auf die Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er nicht ohne Nachteil rückgängig machen kann. Der Anspruch auf Vertrauensschutz entfällt, wenn die gesetzliche Ordnung zwischen dem Zeitpunkt der Auskunft und der Verwirklichung des Sachverhalts geändert hat (BGE 151 II 364 E. 5.1.1).

E. 4.7.4

Der Vertreter bringt vor, dass Rechtsanwalt und Notar F._____ die Anfrage an die Inventurbehörde Q._____ weder als Erbschaftsverwalter (die Entlassung aus diesem Amt erfolgte am tt.mm. 2020; E. 2.5.) noch im Auftrag des Rekurrenten getätigt habe. Handelte Rechtsanwalt und Notar F._____ in Bezug auf die Anfrage nicht als Vertreter des Rekurrenten, fehlt es an einer Rechtsauskunft der Inventurbehörde Q._____ gegenüber dem

Rekurrenten hinsichtlich einer konkreten, diesen berührende Angelegenheit. Der Rekurrent kann deshalb keinen Anspruch auf Vertrauensschutz geltend machen.

E. 4.8.1

Der Vertreter macht geltend, dass eine Sorgfaltspflichtverletzung des Kantonalen Steueramts vorliege. Das Inventuramt bzw. die für die Erstellung des Steuerinventars zuständige Person habe Kenntnis davon gehabt, dass die H._____ SA erhebliche Kosten verrechne. Es bleibe ein Rätsel, weshalb diese Kosten trotzdem nicht berücksichtigt worden seien.

E. 4.8.2

Auch wenn der Steuerbehörde im Veranlagungsverfahren ein Fehler (materiell- oder verfahrensrechtlich) unterlaufen ist, vermag dieser Fehler die eigene Nachlässigkeit der steuerpflichtigen Person nicht zu kompensieren. In solchen Fällen muss die steuerpflichtige Person diese Fehler im ordentlichen Rechtsmittelverfahren rügen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 201 StG N 17 mit zahlreichen Verwei-

- 16 - sen auf die aargauische Rechtsprechung). In Beachtung der ihm zumutbaren Sorgfalt hätte der Rekurrent die Kosten der H._____ SA bereits im Veranlagungsverfahren (E. 4.4.) oder aber spätestens in einer Einsprache geltend machen müssen. Daher lässt sich aus dem Umstand, dass die Kosten der H._____ SA nicht berücksichtigt wurden, kein Anspruch auf Vornahme einer Revision ableiten.

E. 4.8.3

Der Vertreter macht mit Verweis auf den Aargauer Kommentar geltend, dass vorliegend versucht werde, das Fehlerrisiko von der fachkundigen Steuerbehörde auf die fachunkundige steuerpflichtige Person zu verschieben (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 201 StG N 17). Diese Lehrmeinung vermag wegen des Wortlauts von § 201 Abs. 2 StG, der Ausgestaltung der Revision als ausserordentliches Rechtsmittel sowie aus Gründen der Rechtssicherheit keine Änderung der vorgenannten Rechtsprechung (E. 4.8.2.) zu rechtfertigen, zumal auch das Bundesgericht hohe Anforderungen an das Mass der Sorgfalt der steuerpflichtigen Person stellt (Bundesgerichtsurteil vom 4. Juni 2015 [2C_200/2014] E. 2.4.4.2.). Zudem können weder dem Gemeinderat Q._____ als die Veranlagung vorbereitende noch dem Kantonalen Steueramt als veranlagende Behörde (vgl. § 150 Abs. 1 StG) gewichtige Fehler vorgeworfen werden. Erstere ging davon aus, dass die Kosten der H._____ SA nicht abzugsfähig sind. Dabei handelt es sich um eine falsche rechtliche Würdigung von Tatsachen, welche selbst keine Tatsache und damit keinen Revisionsgrund darstellt (Bundesgerichtsurteil vom 7. Mai 2021 [2C_963/2020] E. 2.2.1.). Das Kantonale Steueramt dürfte im Veranlagungszeitpunkt nicht um hohe Kosten der H._____ SA gewusst haben, da die bereits erwähnte Aktennotiz erst am 16. April 2024 (E. 2.6.3.) erstellt wurde und die übrigen Veranlagungsakten keine Hinweise auf solche Kosten enthalten. Selbst bei Kenntnis des Kantonalen Steueramts um hohe Kosten der H._____ SA ist im Umstand, dass dieses Wissen nicht in die Veranlagung einfluss, keine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes zu sehen. Denn dieser wird durch die Mitwirkungspflicht des Rekurrenten eingeschränkt. Kommt hinzu, dass es sich bei den Kosten der H._____ SA um eine steuermindernde Tatsache handelt, wofür der Rekurrent die Beweislast trägt. Schliesslich hätte das Kantonale Steueramt auch nicht ohne Weiteres erkennen können, dass hohe Kosten der H._____ SA den im Steuerinventar gewährten

Pauschalabzug für "Todesfall- und Erbgangskosten" von CHF 25'000.00 (vgl. Richtlinie Inventarisierung des Kantonalen Steueramts vom 16. Dezember 2022, Ziff. 4.1.1) übersteigen.

E. 4.9.1

Im Sinne von Beweisanträgen verlangt der Vertreter betreffend den Nachlass der verstorbenen B._____ die Edition sämtlicher Akten des Bezirksgerichts R._____ betreffend Erbenruf, Erbschaftsverwaltung usw.

- 17 - wie auch der gesamten Korrespondenz zwischen der H._____ SA und der Gemeinde Q._____. Der Inhalt dieser Korrespondenz könne aufzeigen, dass dem Steueramt die Erbenermittlungskosten bekannt gewesen seien, weshalb bei den Erbgangskosten nicht die übliche Pauschale von CHF 25'000.00, sondern die effektiven Kosten hätten berücksichtigt werden müssen.

E. 4.9.2

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; § 174 StG) gebietet, rechtzeitig und formrichtig angebotene Beweismittel abzunehmen, es sei denn, diese beträfen eine nicht erhebliche Tatsache oder seien offensichtlich untauglich, über die streitige Tatsache Beweis zu erbringen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör schliesst auch eine vorweggenommene (antizipierte) Beweiswürdigung nicht aus. Das Gericht kann auf die Abnahme von Beweisen verzichten, wenn es aufgrund bereits abgenommener Beweise seine Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür annehmen kann, seine Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert (VGE vom 31. Mai 2022 [WBE.2021.314] m.w.H.).

E. 4.9.3

Gemäss Schreiben der Gemeinde Q._____ vom 24. November 2022 wurde dem Kantonalen Steueramt das gesamte "Dossier Inventar B._____ mit sämtlichen Akten" zugestellt. Angesichts dessen dürfte keine weitere Korrespondenz zwischen der H._____ SA und der Gemeinde Q._____ vorhanden sein. Darüber hinaus vermöchten die Akten des Bezirksgerichts R._____ und der Gemeinde Q._____, deren Edition verlangt wird, unabhängig von ihrem Inhalt, nichts daran zu ändern, dass der Rekurrent nicht die ihm zumutbare Sorgfalt anwandte. Die Beweisanträge sind deshalb abzuweisen.

E. 4.10

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrent bei der ihm zumutbaren Sorgfalt die Abzugsfähigkeit der Kosten der H._____ SA schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können und müssen. Die Revision ist deshalb gemäss § 201 Abs. 2 StG ausgeschlossen. Dementsprechend ist der Rekurs abzuweisen. 5. Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

- 18 - Das Gericht erkennt: 1. Der Rekurs wird abgewiesen. 2. Der Rekurrent hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'900.00, der Kanzleigebühr von CHF 220.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 2'220.00, zu bezahlen. 3. Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet. Zustellung an: den Vertreter des Rekurrenten (2) das Kantonale Steueramt 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

E. 5

Gegen den Entscheid vom 23. März 2023 erhob der Vertreter von A._____ und drei Miterben mit Schreiben vom 24. April 2023 Einsprache und stellte die folgenden Anträge: "1. Es sei der Revisionsentscheid des Kantonalen Steueramts Aargau vom 23. März 2023 aufzuheben, das Revisionsbegehren vom 30. September 2022 gutzuheissen und die Veranlagung der Erbschaftsteuer Nr. aaa des Kantonalen Steueramts Aargau vom 10. November 2020 mit Eröffnung durch das Inventuramt am 14. Januar 2021 im Nachlass der am tt.mm. 2019 verstorbenen B._____, wohnhaft gewesen in Q._____, zu revidieren. 2. Es sei die Veranlagung der Erbschaftsteuer für die Einsprecher zu revidieren und der satzbestimmende Betrag von CHF 717'169.00 pro Erbe um CHF 136'458.50 pro Erbe zu reduzieren und die Erbschaftsteuer (recte: der steuerbare Vermögensanfall) neu auf CHF 580'710.50 pro Erbe festzusetzen. 3. Unter den üblichen Kosten- und Entschädigungsfolgen."

E. 6

Mit Einspracheentscheid vom 8. Mai 2024 wies das Kantonale Steueramt die Einsprache von A._____ ab.

- 3 -

E. 7

Den Einspracheentscheid vom 8. Mai 2024 (Zustellung an den Vertreter am 10. Mai 2024) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 7. Juni 2024 (elektronische Abgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden Rechtsbegehren: "1. Es sei der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts Aargau vom

E. 8

Das Kantonale Steueramt beantragt die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei.

E. 9

Der Vertreter von A._____ hat eine Replik erstattet.

- 4 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1.

E. 10

November 2020 ersichtlich. Zudem hatte der Rekurrent das Steuerinventar über den Nachlass von B._____ am 13. Oktober 2020 unterschrieben und damit dessen Richtigkeit und Vollständigkeit bescheinigt (E. 2.7.). Das Steuerinventar nennt sowohl das Reinvermögen am Todestag (CHF 3'585'842.00) als auch die vier Miterben, welche Informationen dem Rekurrenten ebenfalls ermöglichten, auf die Höhe seines Erbteils zu schliessen. Sodann unterschrieb der Rekurrent den Auftrag mit der H._____ SA am 8. Mai 2019 und akzeptierte damit explizit deren Honorarbedingungen (E. 2.3.). Gemäss diesen schuldet der Rekurrent der H._____ SA ein Honorar im Umfang von 25 % seines Erbteils. Angesichts dessen konnte der Rekurrent das Honorar der H._____ SA berechnen und musste im Veranlagungszeitpunkt mit Honorarkosten von über CHF 130'000.00 rechnen.

Dass der Rekurrent im Hinblick auf eine Honorarreduktion rechtliche Schritte einleitete, vermag daran nichts zu ändern, da ein vertraglich vereinbartes Honorar wegen des Grundsatzes "pacta sunt servanda" (Verträge sind zu halten) grundsätzlich nicht einseitig geändert werden kann. Sodann dürfte das Honorar der H._____ SA von über CHF 130'000.00 auch nicht sittenwidrig im Sinne von Art. 20 Abs. 1

- 13 - des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911, Obligationenrecht (OR) sein, da bei Leistungsinäquivalenz das Vorliegen von Sittenwidrigkeit in der Regel damit verneint wird, dass Art. 21 OR die Fälle eines offenbaren Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung abschliessend regelt (Basler Kommentar zum Obligationenrecht I, 7. Auflage, Basel 2020, Art. 19/20 OR N 40, m.w.H.). Die Jahresfrist gemäss Art. 21 Abs. 2 OR, um eine Übervorteilung im Sinne von Art. 21 OR geltend zu machen, begann mit Abschluss des Vertrags am 8. Mai 2019 zu laufen und war somit im Veranlagungszeitpunkt am 10. November 2020 bereits verwirkt. Sodann hätte der Rekurrent im Zivilverfahren gegen die H._____ SA auch keinen Vergleich über eine Zahlung von CHF 130'000.00 abgeschlossen, wenn die rechtlichen Möglichkeiten auf eine erhebliche Reduktion des vereinbarten Honorars von dessen Vertreter als realistisch eingeschätzt worden wären.

E. 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]).

- 19 - Aarau, 18. Dezember 2025 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: Fischer Fäs

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.