

3.4. Es handelt sich um einen Grenzfall, wie dies schon im (Mehrheits-)Entscheid der Vorinstanz zum Ausdruck kommt. Doch kann der angefochtene Entscheid selbst unter Berücksichtigung, dass dem Verwaltungsgericht die Ermessenskontrolle zusteht, nicht als unzutreffend bezeichnet werden. Bestärkt wird diese Beurteilung durch den Umstand (ohne dass dem neuen Recht damit eine unzulässige Vorwirkung zugebilligt würde), dass nach den durch das BehiG bewirkten Rechtsänderungen das Ergebnis ohnehin kaum mehr anders lauten könnte.

**28 Gemeinsame Veranlagung der Ehegatten (§ 21 Abs. 1, § 172 StG).
Ermessensveranlagung (§ 191 StG).**

- Eine getrennte Ehe im Sinne von § 21 Abs. 1 StG/Art. 3 Abs. 3 StHG mit separater Veranlagung der Ehegatten setzt voraus, dass die eheliche Gemeinschaft aufgehoben ist (Erw. I/5).
- Ermessensveranlagung, pflichtgemässe Ausübung des Ermessens (Erw. II/2.2).
- Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit muss im Einsprache-, nicht erst im Rekursverfahren angetreten werden (Erw. II/2.3).

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 20. Januar 2006 in Sachen G.C. gegen Steuerrekursgericht.

Aus den Erwägungen

I./5. Rechtsanwalt Z. wurde nur von G.C.-D. zur Vertretung bevollmächtigt und konnte somit nur in dessen Namen, nicht aber für die Ehefrau M.C.-D. Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben. Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die Verfahrensrechte und -pflichten der Steuerpflichtigen gemeinsam aus (§ 172 Abs. 1 StG). Rechtsmittel und andere Eingaben gelten als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehepartner innert Frist handelt (§ 172 Abs. 3 StG). Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfah-

rensbeteiligten macht, selbst wenn - wie hier - das Rechtsmittel nur von einem Partner eingereicht wird. Dies ist bei der Parteibezeichnung zu beachten und hat Konsequenzen bei den Verfahrenskosten, für welche die Ehegatten solidarisch haften (AGVE 1998, S. 206 f., zum bisherigen Recht; Conrad Walther, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Auflage, Muri/Bern 2004, § 172 N 2 f.).

§ 172 Abs. 1 StG steht im Zusammenhang mit § 21 Abs. 1 StG, wonach das Einkommen und Vermögen von Verheirateten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet werden (ebenso Art. 3 Abs. 3 Satz 1 StHG sowie Art. 9 Abs. 1 DBG). Von einer tatsächlich getrennten Ehe ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dann auszugehen, wenn (kumulativ) beide Ehegatten über eine eigene Wohnstätte verfügen, die eheliche Gemeinschaft aufgehoben ist und keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Lebensunterhalt besteht, wobei diese Rechtsprechung im Sinne der vertikalen Steuerharmonisierung auch auf das StHG bzw. die Kantons- und Gemeindesteuern anzuwenden ist (StE 2002, B 13.1 Nr. 13). Dem Steuerrekursgericht ist beizupflichten, dass demzufolge § 2 Abs. 2 StGV insoweit der Ergänzung bedarf, als dort die Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft nicht als eigene Voraussetzung für die Annahme einer tatsächlich getrennten Ehe aufgeführt ist.

Wie im angefochtenen Entscheid dargestellt, weisen G. und M.C.-D. zwar seit Dezember 2001, als der Ehemann nach Italien zog, keinen gemeinsamen Wohnsitz mehr auf, aber sie haben die eheliche Gemeinschaft nicht aufgehoben. Dies wird von keinem der Verfahrensbeteiligten mehr in Frage gestellt. Demgemäss ist § 172 StG anwendbar und G. und M.C.-D. werden im Folgenden beide als Beschwerdeführer bezeichnet.

II./2./2.1. Die Beschwerdeführer deklarierten an Liegenschaften lediglich eine vermietete Eigentumswohnung in N. (Kanton Solothurn). Das Steueramt B. verlangte mit Schreiben vom 8. April 2002 (neben einer Bescheinigung der Pensionskasse) Angaben über den Verkehrswert der Liegenschaften/Grundstücke in Italien; die Beschwerdeführer reichten die Bescheinigung ein, zu den Grundstücken machten sie keinerlei Angaben. In der Veranlagung wurden ermes-

sensweise der Vermögenswert der Liegenschaft(en) in Italien mit Fr. 100'000.-- und der Nettoertrag daraus mit Fr. 3'000.-- angenommen.

In ihrer Einsprache bestritten die Beschwerdeführer sinngemäss, aber unzweideutig, Liegenschaftsbesitz in Italien zu haben, und warfen dem Vorsteher des Gemeindesteueramtes vor, willkürlich und auf Grund blosser Vermutungen vorzugehen. Sie wurden mit Schreiben vom 13. August 2003 und Mahnung vom 26. September 2003 erfolglos aufgefordert, ihre Vermögens- und Einkommenswerte in Italien anzugeben und zu belegen.

Im Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2003 hielt die Steuerkommission B. fest, ihr sei bekannt, dass die Beschwerdeführer seit einigen Jahren Liegenschaften in C./Italien besässen. Mangels Angaben seitens der Beschwerdeführer hätten Steuerwert und Mietwert nach Ermessen festgesetzt werden müssen.

Im Rekurs vom 22. Januar 2004 liess der nunmehr anwaltlich vertretene Beschwerdeführer ausführen, "weder er noch seine Ehefrau (seien) Eigentümer einer Liegenschaft in C. noch sonstwo in Italien". Die Steuerkommission B. brachte daraufhin im Nachtrag vom 16. April 2004 zu ihrer Vernehmlassung die schriftliche Bestätigung eines Zeugen bei, dass der Beschwerdeführer in Italien in einer eigenen Liegenschaft wohne. Nun bequeme sich der Beschwerdeführer in der Replik vom 27. August 2004 endlich zuzugeben, dass er 1990 zusammen mit seinem Bruder eine Liegenschaft (Haus und Land) erworben habe, an der den Eltern ein Wohnrecht eingeräumt worden sei; aus den Beilagen ergab sich allerdings noch weiteres Grundeigentum...

2.2. Eine Veranlagung nach Ermessen kann sich auf die Veranlagung als Ganzes oder auf einzelne Bestandteile beziehen (Martin Plüss, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Auflage, Muri/Bern 2004, § 191 N 11). Die Beschwerdeführer anerkennen nun zu Recht, dass die italienischen Liegenschaftswerte ermessensweise festgesetzt werden mussten. Sie machen aber geltend, das Ermessen sei nicht pflichtgemäss ausgeübt worden.

Auch bei einer Ermessensveranlagung muss die Steuerbehörde die ihr bekannten Tatsachen würdigen (Plüss, a.a.O., § 191 N 25 ff.).

Je geringere konkrete Kenntnisse über den massgeblichen Sachverhalt sie nach den möglichen und zumutbaren Abklärungen hat, desto grösser ist ihr Ermessensspielraum. Der Steuerkommission Buchs waren Äusserungen des Beschwerdeführers bekannt, dass er und seine Frau in Italien ein Haus und Olivenhaine besässen. Die Beschwerdeführer machten im Bestreben, ihr Eigentum vor den Steuerbehörden zu verheimlichen, trotz Aufforderungen im Veranlagungs- und Einspracheverfahren dazu aber keinerlei nähere Angaben. Ein angenommener Vermögenssteuerwert von Fr. 100'000.-- und ein Liegenschaftsertrag von Fr. 3'000.-- liegen bei weitem nicht ausserhalb des Möglichen und belegen nicht, dass die Vorinstanzen fälschlich von schweizerischen Werten ausgegangen wären (wird näher ausgeführt). Von einer pflichtwidrigen Ermessensausübung kann keine Rede sein.

2.3. Nach pflichtgemässigem Ermessen veranlagte Steuerpflichtige haben im Einspracheverfahren die offensichtliche Unrichtigkeit der Veranlagung nachzuweisen. Die Einsprache ist zu begründen (§ 193 Abs. 2 StG) und nach Art. 48 Abs. 2 StHG sind allfällige Beweismittel zu nennen (vgl. dazu AGVE 2005, S. 124 ff. = StE 2005, B 96.12 Nr. 15). Damit verträgt es sich nicht, zunächst (im Einsprache- und sogar anfänglich im Rekursverfahren) wahrheitswidrig jegliches Grundeigentum in Italien abzustreiten und erst nachträglich im Sinne eines Eventualstandpunkts die Schätzung als offensichtlich unrichtig zu bezeichnen.

Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführer im Einspracheverfahren mit Mahnung vom 26. September 2003 aufgefordert wurden, die Einkommens- und Vermögenswerte (mobile und immobile) in Italien nachzuweisen, wobei ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass vorenthaltene Unterlagen gemäss § 194 Abs. 2 StG im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht mehr berücksichtigt werden dürften (vgl. Plüss, a.a.O., § 194 N 5 ff.). Die mit der Beschwerde eingereichten Beilagen, mit denen die Beschwerdeführer den geringeren Wert ihrer italienischen Grundstücke beweisen wollen, sind als Beweismittel nicht zulässig.

**29 Folgen der falschen Besetzung der Veranlagungsbehörde. Rücknahme/
Aufhebung der Veranlagung.**

- **Falsche Besetzung der Veranlagungsbehörde führt in der Regel nicht zur Nichtigkeit der Veranlagung (Erw. 3).**
- **Vor Eintritt der Rechtskraft kann die Behörde ihre fehlerhafte Verfügung zurücknehmen, ohne dass die Voraussetzungen für den Widerruf von Verfügungen erfüllt sein müssen (Erw. 4).**

Vgl. AGVE 2006 **56** 278