

WBE.2021.289 / ak / we

(3-RV.2021.31)

Art. 21

Urteil vom 5. April 2022

Besetzung Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz
Verwaltungsrichter Huber
Verwaltungsrichter Plüss
Gerichtsschreiberin i.V. Kuhn

Beschwerde- **A.**_____

führerin

gegen

Kantonales Steueramt, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Gemeinderat X._____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 27. Mai 2021

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

Die Steuerkommission X. veranlagte A. mit Verfügung vom 18. August 2020 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 76'800.00. In Abweichung von der Selbstdeklaration liess sie geltend gemachte selbst getragene Krankheitskosten (im Zusammenhang mit Liposuktionen) im Umfang von Fr. 20'248.00 nicht zum Abzug zu.

B.

1.

Eine gegen die Veranlagungsverfügung vom 18. August 2020 erhobene Einsprache wies die Steuerkommission X. mit Entscheid vom 16. Dezember 2020 ab.

2.

A. liess den Einspracheentscheid vom 16. Dezember 2020 mit Rekurs an das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, weiterziehen, wobei sie nunmehr in Ergänzung zur ursprünglichen Selbstdeklaration weitere Krankheitskosten in der Höhe von Fr. 1'174.00 – insgesamt also Fr. 21'422.00 – "in den Schranken von § 40 Abs. 1 lit. i StG" geltend machte. Das Spezialverwaltungsgericht entschied am 27. Mai 2021:

1.

Die Kosten für die Liposuktionen I und II sind als Krankheitskosten zu berücksichtigen.

2.

Der Einspracheentscheid vom 16. Dezember 2020 wird aufgehoben und die Angelegenheit zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission X. zurückgewiesen.

3.

Die Kosten des Rekursverfahrens trägt der Staat.

4.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'000.00 (inkl. 7.7 % MWST) ausgerichtet.

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

C.

1.

Gegen den Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 27. Mai 2021 erhob A. am 9. August 2021 Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau (Verwaltungsgericht) und stellte folgenden Antrag:

Zusammenfassend ersuche ich um Neufestsetzung der Parteientschädigung in angemessener Höhe von CHF 3'288.30.

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

2.

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, erstattete mit Eingabe vom 16. August 2021 seine Vernehmlassung und beantragte Abweisung der Beschwerde. Auf die Begründung wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

3.

In der Beschwerdeantwort vom 1. September 2021 verwies das Kantonale Steueramt (KStA) auf den angefochtenen Entscheid und beantragte gleichfalls die Abweisung der Beschwerde.

4.

Der ebenfalls zur Beschwerdeantwort eingeladen Gemeinderat X. liess sich nicht vernehmen.

5.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall auf dem Zirkularweg entschieden (§ 7 Abs. 1 und Abs. 2 des Gerichtsorganisationsgesetzes vom 6. Dezember 2011 [GOG; SAR 155.200]).

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG; SAR 271.200] i.V.m. § 198 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung

des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

II.

1.

1.1.

Umstritten ist vor Verwaltungsgericht einzig noch die Höhe des der Beschwerdeführerin für das vorinstanzliche Verfahren zuzusprechenden Parteikostenersatzes.

1.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hielt im angefochtenen Entscheid fest, bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stelle der Tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; SAR 291.150) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar. Sodann setzte es diesen für das vorliegende Verfahren unter Verweis auf § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf Fr. 1'000.00 (inkl. 7,7 % MWST und Auslagen) fest, wobei es einen Streitwert von Fr. 3'800.00, eine mittlere Bedeutung des Falles, einen mittleren Schwierigkeitsgrad und einen mittleren Aufwand zugrunde legte (angefochtener Entscheid, Erw. 4.2). In seiner Vernehmlassung vom 16. August 2021 führte es dazu aus, bei einem Streitwert bis Fr. 20'000.00 liege der Entschädigungsrahmen zwischen Fr. 600.00 und Fr. 4'000.00. Da es (wie bereits im angefochtenen Entscheid festgehalten) sachgerecht sei, den mutmasslichen Aufwand der Rechtsvertreterin der Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren sowie die Bedeutung und Schwierigkeit des Falles als "mittel" zu beurteilen, resultiere aufgrund des eher tiefen Streitwertes eine Parteikostenentschädigung von Fr. 1'000.00.

1.3.

Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, der Aufwand ihrer Rechtsvertreterin im vorinstanzlichen Verfahren von Fr. 3'288.30 inkl. MWST sei ausgewiesen. Die vom Spezialverwaltungsgericht zugesprochenen Fr. 1'000.00 entschädigten den notwendigen Aufwand in keiner Weise. Wenn sie den überwiegenden Teil der ihr angefallenen Vertretungskosten selbst zu bezahlen habe, finde faktisch eine Rechtsverweigerung statt. Mit der in § 189 Abs. 2 StG festgeschriebenen Angemessenheit der Parteientschädigung könne nur gemeint sein, dass auch bei einem nicht so hohen Streitwert ein Betrag zuzusprechen sei, der das berechtigterweise geltend gemachte und begründete Honorar jedenfalls annähernd

zu decken vermöge, zumal der notwendige Aufwand sich zumeist unabhängig von der Höhe des Streitwerts bemesse.

2.

2.1.

Für die Ausrichtung von Parteientschädigungen im Geltungsbereich der Steuergesetzgebung des Kantons Aargau gelangen primär die entsprechenden Verfahrensbestimmungen des StG (§ 188 f. StG) zur Anwendung, welche gemäss § 1 Abs. 3 VRPG vorbehalten sind. Lediglich subsidiär und ergänzend sind die diesbezüglichen Regeln im VRPG (§ 29 ff. VRPG) und in der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 (Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272) anwendbar (vgl. Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 2009, S. 283, Erw. III/1).

Der obsiegenden steuerpflichtigen Person wird für die Vertretung durch eine Anwältin oder einen Anwalt, eine Notarin oder einen Notar oder durch eine Steuerberaterin oder einen Steuerberater eine angemessene Entschädigung zugesprochen (§ 189 Abs. 2 StG).

2.2.

Nach der gefestigten Praxis ist die "angemessene Entschädigung" in Anwendung des Anwaltstarifs zu bestimmen (Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2011.318 vom 14. November 2012, Erw. II/2.4). Entgegen der Auffassung des Spezialverwaltungsgerichts lässt sich der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts nicht entnehmen, dieser bilde generell (nur) die "obere Grenze" bei der Festsetzung eines angemessenen Parteikostenersatzes gemäss § 189 Abs. 2 StG. Die zitierte Praxis bezieht sich vielmehr lediglich auf den Fall der Vertretung durch Steuerberaterinnen und Steuerberater, wohingegen bei Vertretung durch eine Rechtsanwältin – wie vorliegend – der Anwaltstarif bei der Festsetzung der Entschädigung ohne weiteres herbeizuziehen ist (AGVE 1981, S. 281, Erw. 2; Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2005.427 vom 18. September 2006, Erw. III).

Durch die tarifgemässe Entschädigung sind die in einem Verfahren notwendigen und entsprechend der Bedeutung der Sache üblichen Leistungen der Anwältin, einschliesslich der üblichen Vergleichsbemühungen, abgegolten (§ 2 AnwT). Die Entschädigung in Verwaltungssachen bestimmt sich nach den §§ 8a – 8c AnwT. Nach § 8a Abs. 1 lit a AnwT bemisst sich die Entschädigung in vermögensrechtlichen Streitsachen nach dem gemäss § 4 AnwT berechneten Streitwert. Innerhalb der vorgesehenen Rahmenbeträge (gemäss § 8a Abs. 1 AnwT) richtet sich die Entschädigung nach dem mutmasslichen Aufwand der Anwältin, nach der Bedeutung und der Schwierigkeit des Falles (§ 8a Abs. 2 AnwT). In Verfahren, die das Vermögen der Parteien weder direkt noch indirekt beeinflussen und wo das Bundesrecht die Berücksichtigung des Streitwerts untersagt, gelten die § 3

Abs. 1 lit. b und §§ 6 ff. AnwT sinngemäss (§ 8a Abs. 3 AnwT). In Streit-sachen, die einen ausserordentlichen Aufwand verursachen, kann der Rah-men gemäss § 8a Abs. 1 AnwT bei der Bemessung der Entschädigung um bis zu 50 % überschritten werden (§ 8b Abs. 1 AnwT). Besteht zwischen dem Streitwert und dem Interesse der Parteien am Prozess oder zwischen dem gemäss § 8a Abs. 1 AnwT anwendbaren Ansatz und der von der An-wältin tatsächlich geleisteten Arbeit ein offenkundiges Missverhältnis, kann der Rahmen bei der Bemessung der Entschädigung um bis zu 50 % unter-schritten werden (§ 8b Abs. 2 AnwT). Die Entschädigung wird als Gesamt-betrag festgesetzt. Auslagen und Mehrwertsteuer sind darin enthalten (§ 8c AnwT). Unterliegt die obsiegende Partei jedoch selber der Mehrwertsteu-erplicht, darf die Mehrwertsteuer bei der Bemessung der Parteientschädi-gung nicht miteinbezogen werden (vgl. AGVE 2011, S. 465, Erw. 12.2.2).

3.

3.1.

In Steuersachen ist praxisgemäss von einer vermögensrechtlichen Streit-sache auszugehen, wobei der Streitwert bei Rechtsmittelverfahren nach dem streitigen Steuerbetrag bemessen wird (Entscheid des Verwaltungs-gerichts WBE.2011.318 vom 14. November 2012, Erw. II/3 f. mit Hinwei-sen).

3.2.

Die Steuerkommission setzte die von der Beschwerdeführerin geschuldete Kantons- bzw. Gemeindesteuer 2019 (inkl. Feuerwehropflichtersatz) mit Verfügung vom 18. August 2020 bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 76'800.00 auf insgesamt Fr. 10'909.40 fest. Würden sämtliche mit dem Rekurs geltend gemachten Krankheitskosten gemäss § 40 Abs. 1 lit. i StG, d.h. soweit sie 5 % der um die Aufwendungen nach §§ 35 – 40 verminderten Einkünfte übersteigen, antragsgemäss zum Abzug zugelassen, wäre die Beschwerdeführerin für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 58'300.00 zu veranlagten, womit sich Kantons- und Gemeindesteuern (inkl. Feuerwehropflichtersatz) von Fr. 7'147.85 ergäben.

Die Differenz zwischen beiden Beträgen von rund Fr. 3'800.00, die den streitigen Steuerbetrag darstellt, ist nach dem Gesagten als Streitwert des vorinstanzlichen Verfahrens zu betrachten.

4.

4.1.

Bei einem Streitwert von – wie dargelegt – rund Fr. 3'800.00 beträgt im Be-schwerdeverfahren der Rahmen für die Entschädigung Fr. 600.00 bis Fr. 4'000.00 (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 AnwT). Der Streitwert liegt in der unteren Hälfte des Rahmens (Streitwert bis Fr. 20'000.00). Der Sachverhalt ist als mittelmässig kompliziert zu beurteilen (so ist zu beachten, dass die

Rekursschrift immerhin 16 Beweismittelbeilagen enthielt), während die rechtliche Schwierigkeit als höchstens mittel gelten kann. Insgesamt rechtfertigt es sich, die Bedeutung und Schwierigkeit des Falles mit dem Spezialverwaltungsgericht als "mittel" zu qualifizieren.

Was den Aufwand der Rechtsvertreterin der Beschwerdeführerin betrifft, ist festzustellen, dass dieser grundsätzlich sachgerecht erscheint: Bei einem sachverhaltsmässig und rechtlich mittelmässig komplizierten Fall, einer Rekurschrift von acht Seiten und einer späteren Replik von zwei Seiten erscheint ein Aufwand von zwölf Stunden keineswegs als überzogen. Vor diesem Hintergrund erscheint zunächst der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Parteikostenersatz von Fr. 3'288.30 – mit Blick auf die in § 8a Abs. 2 AnwT grundsätzlich festgeschriebene Aufwandsgerechtigkeit sowie auf den Umstand, dass der Rahmen gemäss § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 eingehalten würde – als nicht zu beanstanden.

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass dem Anwaltstarif – neben der Aufwandsgerechtigkeit – auch der Gedanke einer Begrenzung des Parteikostenersatzes zugrunde liegt: Einerseits begrenzt der Anwaltstarif in Zivilsachen den Parteikostenersatz aufgrund des Streitwertes, was ein Vergleich mit § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 AnwT deutlich macht: Wäre der zuzusprechende Parteikostenersatz in einer vergleichbaren Zivilstreitigkeit zu beurteilen, beliefen sich dieser vorliegend demnach lediglich auf Fr. 1'946.00. Andererseits sieht der Anwaltstarif in Strafsachen eine Begrenzung der Stundenansätze – auf in der Regel Fr. 220.00, in gewissen Fällen bis Fr. 180.00, wobei der Höchstansatz in schwierigen Fällen Fr. 250.00 beträgt; jeweils exkl. MWST – vor (§ 9 Abs. 2^{bis} AnwT), während vorliegend die Kostennote der Rechtsvertreterin – in einem, wie dargelegt, mittelmässig schwierigen Fall – von einem Stundenansatz von Fr. 250.00 exkl. MWST ausgeht.

Unter Berücksichtigung aller drei angesprochenen Punkte – Einhaltung des Entschädigungsrahmens, Grundsatz der Aufwandsgerechtigkeit, Begrenzung aufgrund des Streitwertes bzw. des Stundenansatzes – erweist sich vorliegend ein Parteikostenersatz von Fr. 2'900.00 inkl. 7,7 % MWST als angemessen. Unter Abzug der Mehrwertsteuer sowie der geltend gemachten Porto- und Telefonkosten von Fr. 53.20 ergäbe sich somit bei einem Aufwand von zwölf Stunden ein Stundenansatz von rund Fr. 220.00. Dies erscheint angemessen, entspricht doch ein solcher Stundenansatz dem für durchschnittliche Fälle vorgesehenen Ansatz in Strafsachen.

4.2.

Demgemäss erweist sich die Festsetzung des Parteikostenersatzes durch die Vorinstanz, auch wenn dieser hinsichtlich deren Bemessung ein Ermessensspielraum zusteht, als rechtswidrig bzw. hat die Vorinstanz den ihr zustehenden Ermessensspielraum durch die Festsetzung der Parteientschädigung auf lediglich Fr. 1'000.00 klarerweise überschritten. Das führt zur

teilweisen Gutheissung der Beschwerde und zur Festsetzung der Parteientschädigung gemäss den hier angestellten Überlegungen zur angemessenen Höhe des Parteikostenersatzes. Dispositiv-Ziffer 4 des angefochtenen Entscheids ist aufzuheben und dahingehend neu zu fassen, dass eine Parteientschädigung von Fr. 2'900.00 inkl. 7,7 % MWST auszurichten ist.

III.

1.

Im Beschwerdeverfahren werden die Verfahrenskosten in der Regel nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die Parteien verlegt. Den Behörden werden Verfahrenskosten nur auferlegt, wenn sie schwerwiegende Verfahrensmängel begangen oder willkürlich entschieden haben (§ 31 Abs. 2 VRPG).

2.

Das Spezialverwaltungsgericht sprach der Beschwerdeführerin einen Parteikostenersatz von Fr. 1'000.00 zu. In ihrer Beschwerde verlangt die Beschwerdeführerin einen Parteikostenersatz von Fr. 3'288.30, d.h. Fr. 2'288.30 mehr, als das Spezialverwaltungsgericht zusprach. Wie dargelegt, wird der Beschwerdeführerin vorliegend ein Parteikostenersatz von Fr. 2'900.00 zugesprochen, d.h. Fr. 1'900.00 mehr, als das Spezialverwaltungsgericht zusprach. Die Beschwerdeführerin obsiegt somit zu rund 4/5. Dementsprechend hat sie 1/5 der verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten zu bezahlen. Nachdem die Behörden weder schwerwiegende Verfahrensmängel begangen noch willkürlich entschieden haben, sind die restlichen Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen (§ 31 Abs. 2 VRPG).

3.

Der Beschwerdeführerin, die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht vertreten war, sind keine Parteikosten zu ersetzen (§ 29 Abs. 1 i.V.m. § 32 Abs. 2 VRPG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird Dispositiv-Ziffer 4 des Entscheids des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, aufgehoben und wie folgt neu gefasst:

4.

Es wird eine Parteientschädigung von Fr. 2'900.00 (inkl. 7,7 % MWST) ausgerichtet.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'000.00 sowie der Kanzleigebür und den Auslagen von Fr. 178.00, gesamthaft Fr. 1'178.00, sind von der Beschwerdeführerin zu 1/5 mit Fr. 235.60 zu bezahlen. Die restlichen Verfahrenskosten trägt der Kanton.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:
die Beschwerdeführerin
das Kantonale Steueramt
die Eidgenössische Steuerverwaltung
den Gemeinderat X.

Mitteilung an:
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 5. April 2022

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin i.V.:

Berger

Kuhn