

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 685/2017

Urteil vom 6. Februar 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd, Haag,  
Gerichtsschreiberin Straub.

Verfahrensbeteiligte  
A.\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch Rechtsanwalt Martin Imthurn,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau,  
Tellistrasse 67, 5001 Aarau.

Gegenstand  
Erbschaftssteuern,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 9. Juni 2017 (WBE.2017.74).

Sachverhalt:

A.  
A.\_\_\_\_\_ ist Alleinerbin ihres am 6. Februar 2010 verstorbenen Bruders B.\_\_\_\_\_. Bis zu dessen Tod wohnten beide im Zweifamilienhaus ihrer vorverstorbenen Eltern. Im Rahmen der Veranlagung der Erbschaftssteuer vom 6. März 2013 setzte das Kantonale Steueramt Aargau (KStA) das A.\_\_\_\_\_ angefallene Vermögen auf Fr. 1'809'271.- fest. Gestützt auf den gemäss § 147 Abs. 2 i.V.m. § 149 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) für Erben der Klasse 2 (Geschwister und Grosseltern) anwendbaren Tarif erhob es eine Erbschaftssteuer von Fr. 368'132.35.

B.  
Das KStA wies die Einsprache, mit welcher A.\_\_\_\_\_ die Besteuerung nach dem Tarif für die Klasse 1 (Personen, die mit der zuwendenden Person während mindestens 5 Jahren in Wohngemeinschaft [gleicher Wohnsitz] gelebt haben) beantragt hatte, am 4. Juli 2016 ab. Den dagegen von A.\_\_\_\_\_ erhobenen Rekurs hiess das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau mit Urteil vom 22. Dezember 2016 gut und veranlagte nach dem Tarif für die Klasse 1 eine Erbschaftssteuer von Fr. 148'434.40.  
Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau hiess die hiergegen erhobene Beschwerde des KStA mit Urteil vom 9. Juni 2017 gut und hob das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 22. Dezember 2016 auf. Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten von Fr. 13'174.- sowie die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 13'220.- auferlegte es A.\_\_\_\_\_.

C.  
Mit Eingabe vom 14. August 2017 erhebt A.\_\_\_\_\_ beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten und beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 9. Juni 2017 sei aufzuheben und die von ihr geschuldete Erbschaftssteuer auf Fr. 148'434.40 festzusetzen. Eventualiter sei die Kostenregelung gemäss Dispositivziffer 2 des angefochtenen Urteils aufzuheben und die Sache zur Neuverlegung der Kosten an die Vorinstanz zurückzuweisen.  
Das Verwaltungsgericht erläutert in seiner Vernehmlassung die Berechnung der

Verwaltungsgerichtsgebühren und beantragt die Abweisung der Beschwerde. Das KStA beantragt ebenfalls die Beschwerdeabweisung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtet auf Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG).

1.2. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f.). Es legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Dabei gelten, wie bei den in Art. 106 Abs. 2 BGG genannten Rügen, strenge Anforderungen an die Begründung (BGE 139 I 72 E. 9.2.3.6 S. 96 mit Hinweis).

1.3. Der Eingriff in kantonales oder kommunales Recht bildet nur insofern einen eigenständigen Beschwerdegrund, als die Verletzung kantonaler verfassungsmässiger Rechte oder kantonaler Bestimmungen zum Stimm- und Wahlrecht geltend gemacht wird (Art. 95 lit. c und d BGG). Abgesehen davon kann das Bundesgericht die Auslegung und Anwendung kantonaler Verfassungs-, Gesetzes- oder Ordnungsrechts lediglich daraufhin überprüfen, ob dadurch Bundes-, Völker- oder interkantonales Recht verletzt wird (Art. 95 lit. a, b und e BGG). Hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht gilt eine qualifizierte Rügepflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 142 II 369 E. 2.1 S. 372). Soweit sich die Beschwerdeführerin in ihren Ausführungen auf rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid beschränkt und den vorinstanzlichen Erwägungen ihre eigene, abweichende Rechtsauffassung gegenüberstellt, ohne die geltend gemachte Verletzung von Grundrechten und kantonalem Recht zu begründen, ist auf ihre Ausführungen nicht näher einzugehen.

2.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, indem es das Verwaltungsgericht abgelehnt habe, die von ihr genannten Zeugen zu befragen, habe es ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Dies umso mehr als es anerkenne, dass der Nachweis des gemeinsamen Haushalts nicht nur mittels behördlichen Registern erbracht werden könne.

2.1. Das rechtliche Gehör dient einerseits der Klärung des Sachverhaltes und stellt andererseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht der Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheides zur Sache zu äussern und an der Erhebung wesentlicher Beweise mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Ausgang des Verfahrens zu beeinflussen (BGE 140 I 99 E. 3.4 S. 102; 135 II 286 E. 5.1 S. 293; je mit Hinweisen).

Dem Gehörsanspruch entspricht die Pflicht der Behörden, die Vorbringen tatsächlich zu hören, ernsthaft zu prüfen und in ihrer Entscheidfindung angemessen zu berücksichtigen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person den Entscheid sachgerecht anfechten kann. Sie muss die wesentlichen Überlegungen enthalten, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sie ihren Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist, dass sich die Vorinstanz in ihrer Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (BGE 142 II 49 E. 9.2 S. 65; 137 II 266 E. 3.2 S. 270 mit Hinweisen).

2.2. Im Rahmen des Schriftenwechsels beantragte die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren, es seien der Gemeindeschreiber und die Leiterin der Einwohnerdienste der Gemeinde Lengnau als Zeugen zu befragen und es sei beim kantonalen Einwohnerregister die Auskunft

einzuholen, welchen Inhalt das Einwohnerregister der Gemeinde Lengnau am 6. Februar 2010, am 5. August 2016 und am 19. Januar 2017 mit Bezug auf die dem Erblasser und der Beschwerdeführerin zugeordneten Wohnungsidentifikatoren gehabt habe, eventualiter sei die gleiche Auskunft beim Bundesamt für Statistik einzuholen. Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Urteil fest, der vom KStA im verwaltungsgerichtlichen Verfahren erstmals thematisierte eidgenössische Wohnungsidentifikator (EWID) scheinbar zwar geeignet, den Nachweis für das Vorliegen oder Nichtvorliegen eines gemeinsamen Haushaltes zu erbringen. Da vorliegend indes unbestritten sei, dass zwei (bis auf die Waschmaschine) vollständig ausgestattete Wohnungen bestehen würden, brauche nicht auf diesen Identifikator abgestellt zu werden. Damit würden sich die beantragten Befragungen sowie das Einholen einer Auskunft beim kantonalen Einwohnerregister und dem Bundesamt für Statistik erübrigen.

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid hinreichend begründet, weshalb sie auf die beantragten Beweiserhebungen verzichtete. Da sie ihren Entscheid nicht auf die fraglichen Wohnungsidentifikatoren stützte, durfte sie darauf verzichten, die diesbezüglich beantragten Beweiserhebungen vorzunehmen. Es liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor, wenn ein Gericht auf die Abnahme beantragter Beweismittel verzichtet, weil es aufgrund der bereits abgenommenen Beweise seine Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür in vorweggenommener Beweiswürdigung annehmen kann, dass seine Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (BGE 136 I 229 E. 5.3 S. 236 f. mit Hinweisen).

### 3.

3.1. Gemäss § 1 Abs. 1 lit. f StG/AG erhebt der Kanton Aargau eine Erbschafts- und Schenkungssteuer. Dabei handelt es sich um eine nicht harmonisierte, rein kantonalrechtliche Steuerart (Art. 129 Abs. 1 BV; Art. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] e contrario). Das Bundesgericht prüft demnach, ob der angefochtene Entscheid Bundesrecht, Völkerrecht oder kantonale verfassungsmässige Rechte verletzt (Art. 95 lit. a, b und c BGG; vgl. E. 1.3 hiervor).

3.2. Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist in Abschnitt 6 des kantonalen Steuergesetzes geregelt (§§ 142 ff. StG/AG). Gemäss § 147 Abs. 1 StG/AG wird die Steuer nach dem steuerbaren Betrag des Vermögensanfalls und nach dem Verwandtschaftsgrad der steuerpflichtigen Person zur erblassenden, schenkenden oder zuwendenden Person berechnet. Für die Verwandtschaftsgrade gelten gemäss § 147 Abs. 2 StG/AG drei Klassen: Klasse 1 (lit. a) : Personen, die mit der zuwendenden Person während mindestens 5 Jahren in Wohngemeinschaft (gleicher Wohnsitz) gewohnt haben; Klasse 2 (lit. b) : Geschwister und Grosseltern; Klasse 3 (lit. c) : alle weiteren steuerpflichtigen Personen. Die Steuersätze für die verschiedenen Klassen sind in § 149 Abs. 1 StG/AG festgelegt.

Gemäss § 54a Abs. 2 der Verordnung zum Steuergesetz des Kantons Aargau vom 11. September 2000 (StGV/AG; SAR 651.111) gilt als gleicher Wohnsitz im Sinne von § 147 Abs. 2 StG/AG der gemeinsame Haushalt an gleicher Adresse am gleichen steuerlichen Wohnsitz. Diese per 1. Januar 2014 in Kraft getretene Bestimmung konkretisiert gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau die Bestimmung von § 147 Abs. 2 lit. a StG/AG, ohne in den bestehenden Rechtszustand einzugreifen (Urteil WBE.2013.524 des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 11. September 2014 E. 2.1). Sie wurde daher als Auslegungshilfe auf den vorliegenden Sachverhalt aus dem Jahr 2010 angewendet.

### 4.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, das Verwaltungsgericht habe zwei gleichartige Sachverhalte zu Unrecht ungleich behandelt und damit gegen Art 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV verstossen. Es habe den Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung verletzt, da es von einem falschen Verständnis des Begriffs "gemeinsamer Haushalt" ausgegangen sei oder eventuell diesen Begriff auf den festgestellten Sachverhalt falsch angewendet habe. Die privilegierte Besteuerung nach § 147 Abs. 2 lit. a StG/AG sei zu Unrecht verweigert worden.

4.1. Im Bereich der Steuern wird der Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten. Wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen müssen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen (BGE 133 I 206 E. 6.1 S. 215 f.; Urteil 2C 550/2016 vom 8. März 2017 E. 4.1).

4.2. Ob während fünf Jahren ein gemeinsamer Haushalt geführt wurde, ist eine Tatfrage (vgl. BGE 137 V 383 E. 5.1 S. 391). Die diesbezüglichen Feststellungen der Vorinstanz sind für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlich (Art. 105 Abs. 1 und 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; vgl. E. 1.2 hiervor) und werden von der Beschwerdeführerin nicht beanstandet. Dagegen ist eine Rechtsfrage, ob die Vorinstanz von einem richtigen Verständnis des Begriffs des "gemeinsamen Haushalts" ausgegangen ist (vgl. BGE 137 V 383 E. 5.1 S. 391 mit Hinweisen). Die Frage betrifft die Auslegung und Anwendung von kantonalem Recht und ist auf eine Verletzung von Bundes-, Völker- oder interkantonalem Recht hin zu überprüfen (vgl. E. 1.3 hiervor).

4.3. Die Vorinstanz verwies zunächst auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Begriff des gemeinsamen Haushalts im Bereich der Pensionskassenansprüche hinterbliebener Lebenspartner (Lebenspartnerrenten). Im von der Vorinstanz zitierten Urteil hielt das Bundesgericht fest, der Begriff der gemeinsamen Haushaltung sage für sich allein nichts darüber aus, wie das gemeinsame Wohnen gestaltet sein solle. Die Verbindung des Begriffs mit der Voraussetzung der gegenseitigen Unterstützungspflicht weise dagegen auf eine eng zu verstehende Wohngemeinschaft hin (BGE 138 V 86 E. 5.1.1 S. 94). Der manifeste Wille, ihre Lebensgemeinschaft als ungeteilte Wohngemeinschaft in derselben Haushaltung zu leben, sei in jenem Fall bei den Lebenspartnerinnen nicht vorhanden gewesen (BGE 138 V 86 E. 5.1.2 S. 95). Der Umstand des getrennten Wohnsitzes schliesse eine gemeinsame Haushaltung aus (BGE 138 V 86 E. 5.1.3 S. 95). Weiter zitierte die Vorinstanz die Botschaft des Regierungsrats des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 21. Mai 1997 zur Totalrevision der aargauischen Steuergesetze (Bericht und Entwurf zur 1. Beratung; Botschaft 97.002968). Danach sollten inskünftig bei der Berechnung der Erbschaftssteuer auch Personen in den Genuss eines

bevorzugten Steuersatzes kommen, die mit dem Vermögensabtreter während mindestens fünf Jahren in Wohngemeinschaft gelebt hätten. Es werde bewusst nicht an ein Konkubinatsverhältnis angeknüpft, da dieser Nachweis kaum zu erbringen sei. Eine Wohngemeinschaft unter gleichem steuerlichen Wohnsitz lasse sich hingegen alleine aus den Akten belegen. Die Frist von fünf Jahren solle sicherstellen, dass nur bevorzugt behandelt werde, wer zur zuwendenden Person ein persönliches Verhältnis habe, das aufgrund seiner Dauer nicht nur Rechte, sondern auch Beistandspflichten moralischer Art begründet habe (Botschaft, a.a.O., zu § 146 des Entwurfes des Steuergesetzes S. 106). Die Vorinstanz schloss daraus, dass das Erfordernis des gemeinsamen Haushalts gemäss § 147 Abs. 2 StG/AG i.V.m. § 54a Abs. 2 StGV/AG angesichts der vom Gesetzgeber gewollten moralischen Beistandspflicht ebenfalls als eng zu verstehende Wohngemeinschaft auszulegen sei.

Das Verwaltungsgericht erwog weiter, die Umstände, aufgrund derer das Bundesgericht zum Schluss gelangte, eine gemeinsame Haushaltung mit getrennten Wohnsitzen sei ausgeschlossen, müssten auch für die Frage eines gemeinsamen Haushalts bei Bestehen zweier separater Wohnungen im selben Haus gelten. Die Bewohner würden sich auch bei dieser Wohnform jederzeit einen Rückzugsort offenhalten, der sich dazu noch unmittelbar Tür an Tür befinde und deshalb vermutlich häufiger in Anspruch genommen werde. Mit dem Schlafen in separaten Wohnungen existiere die Wohngemeinschaft während mindestens einem Drittel des Tages nicht mehr, und es sei davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin und der Erblasser je ein eigenes Bad benutzt hätten. Bei der Nutzung von zwei vollständig ausgestatteten Wohnungen liege daher kein gemeinsamer Haushalt im Sinne von § 147 StG/AG i.V.m. § 54a Abs. 2 der Verordnung zum Steuergesetz des Kantons Aargau vom 11. September 2000 (StGV/AG; SAR 651.111) vor.

4.4. Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Vorinstanz mit ihrer Auslegung von § 147 Abs. 2 StG/AG gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit verstossen hat oder in Willkür verfallen ist (vgl. E. 1.3 hiervor).

4.4.1. Gemäss der Botschaft vom 21. Mai 1997 zur Totalrevision der aargauischen Steuergesetze verzichtete der Regierungsrat bewusst darauf, den bevorzugten Steuersatz vom Vorliegen eines Konkubinatsverhältnisses abhängig zu machen, und stellte stattdessen auf das Erfordernis einer Wohngemeinschaft am gleichen steuerlichen Wohnsitz ab (vgl. Botschaft, a.a.O., zu § 146 des Entwurfes des Steuergesetzes S. 106). Er ging davon aus, dass das persönliche Verhältnis von in Wohngemeinschaft lebenden Personen nach einer Dauer von fünf Jahren auch Beistandspflichten moralischer Art umfasse, was eine bevorzugte Behandlung rechtfertige (vgl. Botschaft, a.a.O., zu § 146 des Entwurfes des Steuergesetzes S. 106). Der Grosse Rat des Kantons Aargau genehmigte den Antrag, die Wohngemeinschaften in § 146 Abs. 2 des Entwurfs (heute § 147 Abs. 2 StG/AG) in die erste Klasse einzureihen, mit der Begründung, dass sich in einer Wohngemeinschaft lebende Personen häufig näher stehen würden als Kinder und Eltern, Stief- oder Pflegeeltern. Als Beispiele

wurden gleich- und nicht gleichgeschlechtliche Konkubinatspaare und Betagten-Wohngemeinschaften genannt (Wortprotokoll der 47. Sitzung des Grossen Rates des Kantons Aargau vom 5. Mai 1998, Art. 597

[Steuergesetz Totalrevision: Detailberatung und Gesamtabstimmung] § 146 Abs. 2 S. 937 f.).

4.4.2. Somit ist bei den Wohnpartnern in erster Linie, aber keineswegs ausschliesslich an Konkubinatspaare zu denken. Neben der minimalen Zeitdauer des gemeinsamen Wohnens sind auch der gleiche steuerrechtliche Wohnsitz und das Vorhandensein einer Wohngemeinschaft vorausgesetzt. Nachbarschaftliche Beziehungen in einem Mehrfamilienhaus stellen keine Wohngemeinschaft dar (vgl. MARTIN IMTHURN, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, Rz. 3 f. zu § 147 StG/AG). Dieses Verständnis liegt auch der kantonalen Rechtsprechung zugrunde: Unter den Begriff "Wohngemeinschaft" kann auch eine nicht geschlechtliche Beziehung subsumiert werden. Es genügt, dass zwischen den Betroffenen eine gegenseitige (moralische) Unterstützung in der Art eines Ehepaares bestanden hat (Urteil 3-RV.2006.216 des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau [heute: Spezialverwaltungsgericht] vom 21. Juni 2007 E. 3.3.3.2 S. 266 f.). Der aargauische Gesetzgeber hat in § 147 Abs. 2 StG/AG gerade nicht den Begriff des Konkubinats verwendet, sondern mit den Begriffen Wohngemeinschaft und gleicher Wohnsitz eigenständige steuerrechtliche Voraussetzungen für die Anwendung des privilegierten Tarifs geschaffen (Urteil 3-RV.2013.39

des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 24. Oktober 2013 E. 9.1.2 S. 10 f.). Mit der Regelung wurde eine über das Konkubinatsverhältnis hinausgehende Ausweitung des Kreises der Begünstigten beabsichtigt, wobei die Gesetzesrevision stets die Beibehaltung der einfachen Nachweisbarkeit durch behördlich geführte Akten im Blick hatte (Urteil WBE.2013.524 des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 11. September 2014 E. 2.3 S. 7).

4.4.3. Im Unterschied zu den Regelungen im Bereich der Pensionskassenansprüche für hinterbliebene Lebenspartner bezieht sich § 147 Abs. 2 lit. a StG/AG nach dem Gesagten nicht spezifisch auf Konkubinatspaare, sondern privilegiert auch andere Formen von Wohngemeinschaften. Dabei stehen die Gemeinschaft, der gegenseitige Beistand und das gemeinsame Wohnen im Vordergrund. Die Frage der Wohngemeinschaft bzw. des gemeinsamen Haushalts ist entsprechend differenziert zu betrachten. Die Rechtsprechung aus dem Bereich der Lebenspartnerrenten kann daher in Bezug auf § 147 Abs. 2 lit. a StG/AG nicht unesehen übernommen werden. Daraus ergibt sich jedoch noch nicht, dass, wie die Beschwerdeführerin vorbringt, zwei gleichartige Sachverhalte ungleich behandelt worden wären.

4.4.4. Eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen ist aus praktischen Gründen nie völlig erreichbar. Eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Steuerrechts ist daher unausweichlich und zulässig (BGE 131 I 291 E. 3.2.1 S. 306; 128 I 240 E. 2.3 S. 243). Gemäss § 147 Abs. 2 lit. a StG/AG ist für die privilegierte Besteuerung eine Wohngemeinschaft und ein gemeinsamer Wohnsitz während mindestens fünf Jahren vorausgesetzt. Ob der Erblasser mit einer Person in Wohngemeinschaft gelebt hat, ist für die Steuerbehörden im Gegensatz zum steuerrechtlichen Wohnsitz im Nachhinein oft schwer überprüfbar. Dass sie bei der Anwendung von § 147 Abs. 2 lit. a StG/AG gewisse schematische Abgrenzungen vornehmen, ist daher zulässig. Die Vorinstanz erwog im angefochtenen Urteil, bei der Nutzung von zwei vollständig ausgestatteten Wohnungen liege kein gemeinsamer Haushalt im Sinne dieser Bestimmung vor. Damit erfolgte eine Abgrenzung, die unabhängig von weiteren Kriterien im Einzelfall für die Frage einer Wohngemeinschaft auf das Merkmal der gemeinsamen Wohnung abstellt. Eine Wohngemeinschaft in zwei komplett ausgestatteten Wohnungen auszuschliessen, scheint vor dem Hintergrund, dass in dieser Situation das

Leben jederzeit vollumfänglich auf die eigene Wohnung beschränkt werden kann, sachlich begründet. Anhand dieser schematischen Abgrenzung konnte die Vorinstanz unabhängig von den Kriterien des jederzeit möglichen Rückzugs und des Vorhandenseins von mehreren Schlaf- und Badezimmern willkürfrei einen gemeinsamen Haushalt der Beschwerdeführerin und ihres verstorbenen Bruders verneinen. Da mit dem Bestehen einer einzigen gemeinsamen Wohnung auf ein unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten sachlich gerechtfertigtes Kriterium für die steuerrechtliche Privilegierung abgestellt wird, ist auch der Grundsatz der Rechtsgleichheit nicht verletzt. Die Beschwerde ist insoweit abzuweisen.

5.

Die Beschwerdeführerin beantragt, eventualiter sei die Kostenregelung im angefochtenen Urteil aufzuheben und die Sache zur Neuverlegung der Kosten an die Vorinstanz zurückzuweisen. Sie hält die Gerichtsgebühren für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht und dem

Spezialverwaltungsgericht von jeweils Fr. 13'000.- für treuwidrig.

5.1. Das Verwaltungsgericht hat der Beschwerdeführerin im angefochtenen Urteil die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 13'000.- sowie der Kanzleigebür und den Auslagen von Fr. 174.- (gesamthaft Fr. 13'174.-) auferlegt und verfügt, die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 13'000.- sowie der Kanzleigebür und den Auslagen von Fr. 220.- (gesamthaft Fr. 13'220.-), seien von ihr zu bezahlen. In seiner Vernehmlassung hat das Verwaltungsgericht auf den Gebührenrahmen gemäss § 22 Abs. 1 lit. c des Dekrets des Kantons Aargau über die Verfahrenskosten vom 24. November 1987 (VKD/AG; SAR 221.150) verwiesen. Innerhalb dieses Rahmens wende das Verwaltungsgericht zur Berechnung der Staatsgebühr ab einem Streitwert von Fr. 10'000.- einen degressiven Tarif an. Dieser führe bei einem Streitwert von Fr. 220'000.- zu einer Staatsgebühr von Fr. 13'000.-.

5.2. Das VKD/AG kennt einen Tarif für Zivilsachen (§ 6 ff.), einen Tarif für Strafsachen (§ 15 ff.) und einen Tarif für die Verwaltungsrechtspflege (§ 22 ff.). Im Gegensatz zum Tarif in Zivilsachen (vgl. § 7 Abs. 1 VKD/AG) ist der Tarif für Verfahren vor dem Verwaltungsgericht gemäss § 22 Abs. 1 lit. c VKD/AG nach oben begrenzt auf Fr. 30'000.-. Die für das verwaltungsgerichtliche Verfahren erhobene Gerichtsgebühr ist im mittleren Bereich des Gebührenrahmens von § 22 Abs. 1 lit. c VKD/AG angesiedelt und kann entgegen der Auffassung in der Beschwerde nicht als willkürlich bzw. treuwidrig bezeichnet werden. Dass die Gebühr (leicht) höher festgesetzt wurde, als sie gemäss § 7 Abs. 1 VKD/AG in einem Zivilprozess mit gleichem Streitwert ausgefallen wäre, mag erstaunen, zumal die Gerichtsgebühr in Zivilsachen nach oben offen ist, begründet jedoch keinen Verstoss gegen Treu und Glauben.

Für das Rekursverfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht beträgt die Staatsgebühr gemäss § 22 Abs. 1 lit. b VKD/AG Fr. 200.- bis Fr. 15'000.-. Die vom Verwaltungsgericht festgesetzte Gebühr von Fr. 13'000.- ist damit im obersten Bereich des Gebührenrahmens angesiedelt. Mit Blick auf die Bedeutung der Streitsache und den Streitwert scheint es indes zutreffend, dass die Vorinstanz bei der Bemessung der Verwaltungsgerichtsverfahrenskosten von einem mittelgrossen Fall ausging. Die Vorinstanz hatte im Wesentlichen eine einzige Rechtsfrage zu klären. Auch vor dem Spezialverwaltungsgericht stellten sich lediglich eine überschaubare Zahl klar abgrenzbarer und nicht besonders schwieriger Rechtsfragen. Es ist vorliegend auch nicht ersichtlich, dass das Spezialverwaltungsgericht einen überdurchschnittlichen Zeitaufwand für die Verfahrenserledigung betrieben hätte; jedenfalls lassen weder der Umfang der Akten noch die Rechtsschrift oder das Urteil in jenem Verfahren auf solches schliessen. Sprechen die massgeblichen Bemessungsfaktoren aber für einen höchstens mittelschweren und eher wenig aufwändigen Fall, hätte die Vorinstanz auch die Gebühr für das Rekursverfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht im unteren bis mittleren Bereich des

Gebührenrahmens festsetzen müssen, also im Bereich des Mittelwerts von rund Fr. 7'500.-. Der Vorinstanz kommt in diesem Bereich ein Ermessensspielraum zu, weshalb eine gewisse Abweichung vom Mittelwert noch nicht als willkürlich anzusehen wäre. Hingegen lässt es sich sachlich nicht vertreten, für einen mittleren Fall Verfahrenskosten am oberen Rand des Gebührenrahmens zu erheben. Damit erweist sich die vom Verwaltungsgericht erhobene Gerichtsgebühr von Fr. 13'000.- für das Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht als willkürlich. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen.

6.

Die Beschwerde ist aufgrund dieser Erwägungen hinsichtlich der Kosten des Rekursverfahrens gutzuheissen. Im Übrigen ist sie abzuweisen. Die Sache ist zur Neufestsetzung der Verfahrenskosten im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten im Umfang ihres Unterliegens (Art. 66 Abs. 1 BGG). Im Umfang seines Unterliegens sind die Verfahrenskosten dem Kanton Aargau aufzuerlegen, der als Abgabegläubiger Vermögensinteressen verfolgte (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 e contrario BGG). Der Kanton Aargau hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die Dispositivziffer 2.2 des Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 9. Juni 2017 aufgehoben. Die Sache wird zur neuen Festsetzung der Staatsgebühr im Rekursverfahren an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau zurückgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 6'000.- werden im Umfang von Fr. 5'500.- der Beschwerdeführerin und im Umfang von Fr. 500.- dem Kanton Aargau auferlegt.

3.

Der Kanton Aargau hat der Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 500.- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Kantonalen Steueramt Aargau, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 6. Februar 2018

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Straub